

## TEMA 2

# PRESUPUESTOS DE VENTAS Y GASTOS DE DISTRIBUCIÓN

---

---

En el tema primero se han estudiado los aspectos generales del control de gestión, lo que ha permitido justificar la necesidad de prestar una especial atención, tanto a su relación con el sistema contable, como a su formulación a través del presupuesto.

El primero, ya que el sistema de información se convierte en uno de los elementos básicos, cuando se pretende que sea el conocimiento de los datos relativos a la actividad económica, la base para guiar la conducta de los agentes económicos, lo que requiere que con dicho sistema de información sea posible instrumentar, sobre bases de eficiencia y equidad, los procesos de comunicación, motivación y evaluación de los responsables de la actividad empresarial.

El segundo, ya que permite adaptar la estructura del ciclo contable, a lograr la consistencia entre las diferentes propuestas de acción, que surgen como consecuencia de la participación de esos mismos agentes económicos en mejorar en el futuro las actividades que tendrán que ejecutar.

La siguiente definición que propone J.Meyer<sup>1</sup>, a pesar que él mismo afirma que *no hay en ella nada que parezca nuevo*, permite delimitar conceptualmente «la gestión presupuestaria» a través de la descripción de las tareas que comporta:

"La gestión presupuestaria se apoya sobre previsiones hechas en función de condiciones interiores y exteriores a la empresa. A partir de estas previsiones, los responsables reciben las atribuciones - programas, y medios expresados en valor y en cantidad, si ello es posible- por un periodo determinado. De forma periódica se realiza una comparación entre los presupuestos y las realizaciones a fin de detectar las diferencias producidas. La explicación y explotación de estas desviaciones, es lo que constituye el control."

Aunque siempre pueda recurrirse a la referencia anterior sobre lo que constituye la gestión presupuestaria, conviene recordar otra afirmación de este mismo autor sobre ésta: *Con la gestión presupuestaria ocurre como con el capitalismo, cada uno ve en ella lo que le interesa: hay tantas definiciones como autores.*

Precisamente es la propia diversidad de definiciones la que aconseja presentar de forma sistemática los conocimientos relativos al método presupuestario, aunque sin olvidar la dimensión "práctica" que tiene en la realidad de la empresa.

---

<sup>1</sup> La inclusión del manual de Jean Meyer, *Gestión presupuestaria*, editado por Deusto, en la bibliografía recomendada para la preparación de esta parte del programa, responde al reconocimiento de la importancia que debe concederse en esta parte al proceso de sistematización, y a que permite disponer de un texto que formula un planteamiento general que permite fundamentar las ideas directrices en materia de preparación y utilización de los presupuestos.

## 2.1 GENERALIDADES

### 2.1.1. La previsión de ventas como arranque de la articulación presupuestaria.

Las ventas, como expresión numérica del valor que el mercado asigna a la actividad que justifica social y económicamente la supervivencia de la empresa, son, sin duda, el indicador más importante y a la vez más complejo que es preciso planificar y programar dentro del procedimiento presupuestario.

Precisamente, por ser la previsión de ventas la base de todo el proceso de planificación, conviene establecerla después haber analizado estratégicamente, tanto los factores internos (Fortalezas y Debilidades), como los acontecimientos externos (Amenazas y Oportunidades) que condicionan la actividad de la organización. Ya que dichas circunstancias pueden dificultar y/o retrasar (Debilidades y Amenazas) o favorecer y/o acelerar (Fortalezas y Oportunidades) la consecución de las metas y objetivos de las unidades estratégicas de una organización, será imprescindible analizarlas como paso previo a la formulación de unas previsiones, donde esté garantizada la compatibilidad de los recursos disponibles en la organización, con la consecución de los objetivos perseguidos por la misma.

El siguiente cuadro, referido a una empresa constructora, permite ilustrar este tipo de análisis sobre el perfil estratégico de una organización:

#### EJEMPLO DE CUADRO-RESUMEN DEL ANALISIS D.A.F.O.

<p><b>DEBILIDADES</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Altos costes</li> <li>• Descoordinación sobre alguna filial</li> <li>• Inexperiencia para desarrollar tecnología de vanguardia.</li> <li>• Sobrecarga de costes en oferta</li> <li>• Inexperiencia en el nuevo Departamento Comercial</li> <li>• Imagen deficiente en nuevos campos</li> </ul>	<p><b>FORTALEZAS</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Generación y coordinación de filiales</li> <li>• Profundo conocimiento de los segmentos de mercado</li> <li>• Buenos especialistas en temas convencionales</li> <li>• Diversidad de proyectos a los que poder hacer frente</li> </ul>
<p><b>AMENAZAS</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La crisis del sector</li> <li>• Dificultad de diálogo con Sindicatos</li> </ul>	<p><b>OPORTUNIDADES</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Crecimiento del mercado</li> <li>• Especialización en nuevos proyectos</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"><li>• Gran competitividad del líder del sector</li><li>• Fuerte contracción de la demanda en proyectos de obra civil</li><li>• Política de concesiones a la baja en las ofertas de los competidores</li><li>• Profundos cambios cualitativos en la demanda</li><li>• Mayor flexibilidad de la competencia</li><li>• Profundos cambios tecnológicos</li><li>• Profundos cambios en la demanda tecnológica</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Aumento de proyectos de I+D en las Autonomías</li><li>• Aparición de nuevos mercados por la firma de acuerdos comerciales.</li><li>• Política de ayudas para realizar campañas de publicidad.</li><li>• Extensa gama de proyectos.</li><li>• Creación del Departamento Comercial</li><li>• Creación de actividad de I + D</li><li>• Acciones reguladoras procedentes de la U.E.</li></ul>
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Ya que toda previsión sobre el comportamiento de una organización ha de reflejar el equilibrio existente entre la capacidad y la voluntad de una organización, cuando se establece la previsión de ventas, ha de tenerse en cuenta que dicha cifra debe representar un compromiso entre la potencialidad que imponen las limitaciones técnicas y/o comerciales en el corto plazo (mercado potencial y capacidad instalada), y la voluntad de la empresa, establecida a través de los objetivos de planificación.

J. Meyer propone, por este motivo, la siguiente definición para la previsión de ventas:

"El establecimiento, por anticipado, de las ventas en cantidad y en valor, teniendo en cuenta las circunstancias que condicionan a la empresa y su posible acción sobre ellas."

Pero para realizarla de forma operativa, se hace necesario establecer un cuadro de recogida de datos, su procesamiento y transformación en informes relativos a la previsión, es decir una metodología que permita transformar las observaciones e intuiciones sobre el futuro comportamiento del mercado en informes con vistas a establecer una herramienta de decisión: el programa de ventas.

Para establecer esta metodología se hace necesario incorporar una serie de técnicas económicas y estadísticas que facilitan el trabajo de programación: Análisis de series, Formación de tendencias, Estudios de mercado, Identificación de la correlación entre variables, etc.

En el Capítulo 2 del manual de J. Meyer figuran ejemplos ilustrativos de estas técnicas que son objeto de estudio en otras asignaturas del plan de estudio y a las que se remite.

No obstante y con carácter meramente ilustrativo se ha incluido al final del tema (Véase el anexo 1) un ejemplo que permite establecer la distribución mensual de la cifra de ventas a partir de los datos históricos disponibles y del crecimiento previsto para el próximo ejercicio.

Tal como se ha justificado en los temas anteriores, la programación servirá como base para la presupuestación anual, de forma que en el presupuesto de ventas se determinarán las tareas a realizar y los productos a vender a lo largo del ejercicio siguiente por el servicio de ventas.

La comparación entre el presupuesto y las realizaciones, periodo tras periodo, permitirá el ejercicio de las acciones correctoras, tanto sobre el cálculo de las previsiones como sobre las causas que impiden su realización. Se cierra de esta forma el ciclo de control de gestión sobre las ventas.

### **2.1.2. La gestión presupuestaria de la distribución como complemento del presupuesto de ventas.**

Una vez definida la actividad comercial con el establecimiento del programa y presupuesto de ventas, se debe fijar en cifras el coste de los recursos necesarios para llevarlo a cabo. La gestión presupuestaria de la distribución acomete este objetivo.

Para conseguirlo J. Meyer plantea tres fases de reflexión:

- Prever los gastos o coste de distribución.
- Establecer su presupuesto.
- Comparar las previsiones con las realizaciones (control a posteriori).

En la primera fase se requiere, no solo la identificación por naturaleza de los factores requeridos, toda vez que su ejecución operativa debe hacerse desde la perspectiva de la naturaleza de los factores adquiridos y aplicados, sino además considerando las diferentes actividades y procesos que se realizan bajo la responsabilidad funcional de los diferentes centros intervinientes (el uso de tablas de doble entrada como los utilizados para la

reclasificación funcional de los costes por naturaleza utilizados en los repartos de los costes indirectos entre los lugares de coste, resultan de gran utilidad).

El análisis del comportamiento de los costes dentro de cada función será especialmente relevante a la hora de delegar funciones y evaluar a los responsables de las actividades. El análisis convencional del coste en función del volumen, debe completarse con su enfoque estratégico que permita incorporar las nuevas filosofías de gestión sobre calidad (TQM), plazos de entrega (JIT) y gestión del valor (ABM).

Con el establecimiento del presupuesto se consigue crear los documentos que permiten a cada responsable conocer los recursos puestos a su disposición, así como las bases para su evaluación en términos de eficacia, eficiencia, beneficios, rentabilidad, etc. La técnica de elaboración de los presupuestos flexibles para una sección y/o una determinada función, que se estudiaron en el curso anterior de Contabilidad Directiva para calcular las tasas anuales normalizadas (TAN), ha sido utilizada tradicionalmente con esta finalidad, tal como figura en el capítulo 3 del manual de J. Meyer.

El análisis marginalista (Contabilidad marginal) basado en el estudio de las relaciones entre precios de venta, costes y márgenes y resultados, que permiten determinar puntos de equilibrio como el umbral de rentabilidad, o coeficientes como elasticidad-precio, grado de apalancamiento operativo,... ya estudiados y aplicados en el curso pasado, pueden ser aplicados al estudio de la rentabilidad, no solo de los productos, sino a otros objetos de análisis como: clientes, canales de distribución, pedidos, zonas, vendedores, almacenes, elementos de transporte, etc.

El control a posteriori se efectúa a nivel de la función y permite presentar a cada responsable los resultados de su gestión. Un ejemplo de este control a posteriori, basado en el análisis de las diferencias de asignación de los costes a los productos, puede seguirse en el Capítulo 3 del manual de J.Meyer.

Sin embargo, su mayor interés reside en su utilidad para ayudar a la empresa a orientar su acción comercial y modificar, en su caso, la composición de sus productos, clientes o canales de distribución en función de su capacidad para mejorar la posición de la empresa.

El análisis de las desviaciones entre presupuesto y realización, y de forma más significativa, sistematizando y programando la comparación entre diferentes alternativas

presupuestarias, permiten mejorar las propuestas presupuestarias, así como evaluar su adaptación a los planes estratégicos de la organización.

## **2.2. LOS MÉTODOS DE PREVISIÓN**

### **2.2.1. Previsión a medio y largo plazo *versus* previsión a corto plazo**

J. Meyer sigue un planteamiento convencional en que el mercado se encuentra dominado por los oferentes en unos mercados desabastecidos, de forma que la previsión sobre la evolución de las ventas se ve necesariamente vinculada con la evolución previsible en la capacidad de producción y precisa:

"a) Nivel de productos básicos: acero, electricidad, cemento, petróleo, etc. puede ser posible hacer previsiones por producto".

"b) Pero a nivel de productos de gran consumo, tanto para fabricantes como distribuidores, la previsión suele plantearse normalmente en términos de capacidad de producción o distribución".

Este planteamiento contrasta con el enfoque seguido para la planificación estratégica, más ajustado a la realidad actual y fundamentado en la presencia de mercados dominados por los demandantes, en los que la satisfacción del cliente a través de la relación calidad-precio, debe fundamentar las elecciones estratégicas para lograr posiciones de "liderazgo en costes" o "en diferenciación", en escenarios de "mercados en expansión o en recesión" y considerando la etapa del ciclo de vida en que se encuentra cada producto. Al abordar la gestión estratégica de costes se insistirá en este aspecto.

La previsión a corto plazo (un año) puede efectuarse mejor a partir de cada uno de los productos, ya que se conoce la gama de productos disponible y cómo adaptarla a la demanda, una vez establecida su evolución a largo plazo, de acuerdo con la estrategia de la organización.

El sistema de producción puede cambiar significativamente el método de previsión utilizado a corto plazo. En efecto, si la producción es por órdenes de fabricación, será la programación de la cartera de pedidos existente, la variable básica para establecer la presupuestación, mientras que si la producción es por procesos, al tratarse de bienes y servicios de gran difusión, se recurrirá a métodos de estimación que faciliten la racionalidad de las decisiones en condiciones de incertidumbre.



### **2.2.2. Clasificación de los métodos de previsión**

#### 1.- Métodos cualitativos (cóctel de opiniones)

- Los jurados de opinión (se pide la opinión a mandos superiores y dirigentes)
- Cuestionarios (opinión de los vendedores)
- Estudios de mercado (opinión de los clientes)

#### 2.- Métodos «causales» (relacionados con una variable externa)

- La correlación (un factor determinante)
- Los modelos econométricos (muchos factores)

#### 3.- Métodos cuantitativos (tratamiento de una serie cronológica)

- La tendencia a largo plazo
- El total móvil
- El ajuste exponencial

### 2.3 EL PRESUPUESTO DE VENTAS

Una vez realizada la previsión de ventas es necesario elaborar el programa de ventas y el presupuesto de ventas, mientras que el primero representa la distribución de las cantidades a vender, el segundo representa la valoración de estas cantidades una vez determinados los precios de venta.

La política de precios de una empresa está condicionada, generalmente, por la estructura del mercado en que se ofrecen los productos de la empresa.

El análisis marginalista, como ya se ha estudiado, establece que el beneficio se maximiza para la cantidad de producción donde se igualan las funciones de costes y de ingresos marginales.

Cuando la empresa tiene graves dificultades para determinar para su producción las funciones anteriores, puede establecer sus precios a partir de los informes elaborados por su sistema de costes, de tal modo que el margen (expresado en forma de porcentaje sobre el precio de venta), calculado por la diferencia entre el precio de venta y el coste de adquisición o de producción, permita cubrir los gastos del periodo y la rentabilidad de la inversión utilizada para realizar las actividades de explotación.

Conviene recordar que, si se sigue el sistema de fijar el precio de modo que exista un determinado margen sobre ventas que se añade al coste de adquisición o producción para determinar el precio de venta del producto, al examinar el conjunto de la cadena: productor - distribuidor - vendedor, la relación entre el coste de los factores de producción (C) y el precio de venta a los usuarios del producto o servicio (PV) viene dada por la siguiente expresión:

$$C = PV[(1-mf)(1-md)(1-mm)]$$

Esto es, si suponemos que el fabricante tiene un margen sobre ventas del 20%, el distribuidor del 10% y el minorista del 50%, un producto cuyo coste de producción sea de 9.000 euros tendrá el siguiente precio de venta al usuario:

Precio de venta al distribuidor	$9.000 / (1 - 0,20)$	11.250
Precio de venta al minorista	$11.250 / (1 - 0,10)$	12.500
Precio de venta al usuario	$12.500 / (1 - 0,50)$	25.000

O lo que es lo mismo, los márgenes de fabricante e intermediarios conforman la siguiente estructura al precio de venta para el usuario:

Margen del minorista	50 % de 25.000	12.500
Margen del distribuidor	10 % de 12.500	1.250
Margen del fabricante	20% de 11.250	2.250
<u>Coste de producción</u>		<u>9.000</u>
Total precio de venta al usuario		25.000

ya que  $25.000 = 9.000 / [(1-0,2)(1-0,1)(1-0,5)]$ .

Cuando se sigue esta estructura en la fijación del precio de venta de los productos, el aumento del coste de producción en 1 euro provoca un aumento de  $1/[0,8 \times 0,9 \times 0,5] = 1/0,36 = 2,78$  euros en el precio de venta al usuario.

Se suele distinguir entre los siguientes criterios de elaboración del presupuesto de ventas:

- Temporal. Presupuesto por periodos.
- Geográfico. Presupuesto por zona de ventas. Vendedor. etc.
- Prestaciones (Output). Presupuesto por productos.

## 2.4 EL CONTROL DE LAS VENTAS

Las necesidades de control cambian con el tamaño y con la organización de la empresa. Si se supone que entre la dirección comercial y los vendedores hay un solo escalón que es la dirección regional de ventas, el cuadro de necesidades podría ser como sigue:

Director regional	Control por vendedor
Director comercial	Control por región (por periodo) Control por producto (margen)
Director general	Control de cifra de negocios global Control del margen global

El control se ejerce a través de los principios que rigen la dirección por excepción.

### 2.4.1. El control por periodos.

Este control presenta frente a los otros la peculiaridad de que en un primer análisis, no presupone una responsabilidad.

### 2.4.2. El control por regiones

Este control supone la vigilancia de la responsabilidad de los directores regionales y, por debajo de ellos, de los vendedores. Si para un periodo determinado una región se distancia de las otras en relación a la tendencia establecida, es preciso investigar las causas.

Razones exteriores a la empresa

- Huelga regional
- Recesión local
- Implantación de nuevos competidores
- Precios demasiado elevados

Razones internas de la empresa

- Falta de aprovisionamiento a revendedores
- Falta de calidad en las prestaciones
- Acción insuficiente de los representantes.

### **2.4.3. El control por productos**

Este control se refiere concretamente a la política general de la empresa, al contenido que tenga del mercado y a sus posibilidades industriales de adaptación

- Se mantiene, o no se mantiene el producto
- Si se mantiene, se modifica, o no el producto
- Se modifica su contenido
- Se modifica en su presentación

## **2.5 GASTOS DE DISTRIBUCIÓN. TECNICA PRESUPUESTARIA**

### **2.5.1. La previsión de los gastos de distribución**

1.- Gastos de distribución por naturaleza

- Análisis económico y psicológico de los gastos de distribución
- Principales gastos de distribución por naturaleza

2.- Los gastos de distribución por función

- Funciones interesadas
- Cómo realizar el reparto (Cuadro de doble entrada)

3.- El comportamiento de los gastos de distribución

- Tipos de comportamiento considerados
- Determinación del comportamiento de los gastos

### **2.5.2. El presupuesto de los gastos de distribución.**

Presupuestar los gastos de distribución es dar a cada responsable, a través de su valor monetario, el conjunto de factores que le permitirán realizar convenientemente sus tareas.

1.- Determinación del presupuesto de gastos por función

- Determinación de la actividad por función
- Determinación de la relación entre gastos y actividad

2.- Análisis de la rentabilidad

- Principio del análisis de la rentabilidad
- Juicio sobre el método

### **2.5.3. El control de los gastos de distribución.**

Supone comparar las realizaciones con las previsiones, obtener las desviaciones importantes, explicarlas y establecer, en su caso, las acciones correctoras sobre las causas.

1.- Control de un presupuesto de gastos

2.- Control de un análisis de rentabilidad

ANEXO I

Distribución mensual de la cifra de ventas.

Sea una empresa cuyas ventas mensuales en los cuatro últimos años han sido las que figuran en la primera columna de la siguiente tabla, en la que figuran además las medias móviles y centradas para periodos anuales, que permiten determinar en la última columna los importes relativos a la serie una vez eliminados los componentes tendencial y cíclico:

<b>Periodo</b>	<b>Ventas histór.</b>	<b>M. móvil sin C</b>	<b>M. móvil centr.</b>	<b>Serie sin componentes tendencial ni cíclico</b>
<b>2009</b>	<b>7.910</b>			
<b>Enero</b>	450			
<b>Febrero</b>	500			
<b>Marzo</b>	600			
<b>Abril</b>	510			
<b>Mayo</b>	550			
<b>Junio</b>	850	659,17		
<b>Julio</b>	1435	662,50	660,83	2,17
<b>Agosto</b>	1050	661,67	662,08	1,59
<b>Septiembre</b>	830	651,67	656,67	1,26
<b>Octubre</b>	455	651,67	651,67	0,70
<b>Noviembre</b>	330	645,00	648,33	0,51
<b>Diciembre</b>	350	636,67	640,83	0,55
<b>2010</b>	<b>7.590</b>			
<b>Enero</b>	490	624,58	630,63	0,78
<b>Febrero</b>	490	637,92	631,25	0,78
<b>Marzo</b>	480	627,08	632,50	0,76
<b>Abril</b>	510	627,50	627,29	0,81
<b>Mayo</b>	470	633,33	630,42	0,75
<b>Junio</b>	750	632,50	632,92	1,18
<b>Julio</b>	1290	633,33	632,92	2,04
<b>Agosto</b>	1210	638,33	635,83	1,90
<b>Septiembre</b>	700	648,33	643,33	1,09
<b>Octubre</b>	460	662,50	655,42	0,70
<b>Noviembre</b>	400	680,42	671,46	0,60
<b>Diciembre</b>	340	685,00	682,71	0,50
<b>2011</b>	<b>9.230</b>			
<b>Enero</b>	500	707,50	696,25	0,72
<b>Febrero</b>	550	718,75	713,13	0,77
<b>Marzo</b>	600	729,17	723,96	0,83
<b>Abril</b>	680	748,33	738,75	0,92
<b>Mayo</b>	685	755,00	751,67	0,91
<b>Junio</b>	805	769,17	762,08	1,06
<b>Julio</b>	1560	777,08	773,13	2,02
<b>Agosto</b>	1345	787,92	782,50	1,72

Periodo	Ventas histór.	M. móvil sin C.	M. móvil centr.	Serie sin componentes tendencial ni cíclico
<b>Septiembre</b>	825	797,50	792,71	1,04
<b>Octubre</b>	690	800,83	799,17	0,86
<b>Noviembre</b>	480	804,17	802,50	0,60
<b>Diciembre</b>	510	806,25	805,21	0,63
<b>2012</b>	<b>9.895</b>			
<b>Enero</b>	595	822,08	814,17	0,73
<b>Febrero</b>	680	822,50	822,29	0,83
<b>Marzo</b>	715	823,75	823,13	0,87
<b>Abril</b>	720	822,92	823,33	0,87
<b>Mayo</b>	725	823,75	823,33	0,88
<b>Junio</b>	830	824,58	824,17	1,01
<b>Julio</b>	1750			
<b>Agosto</b>	1350			
<b>Septiembre</b>	840			
<b>Octubre</b>	680			
<b>Noviembre</b>	490			
<b>Diciembre</b>	520			

Los datos de la última columna, una vez promediados por mes, permiten obtener los ratios estacionales, cuya ponderación porcentual permite efectuar la distribución mensual de la cifra de ventas prevista para el ejercicio siguiente sobre la base de un crecimiento global del 8 % sobre el año anterior, tal como figura en la siguiente tabla:

Periodo	Ratios Estacionales	I. de variac. estacional	Ponderación %	Previsión 2013 Aumento :8 %
Enero	0,74	0,74	<b>6,20%</b>	662,20
Febrero	0,79	0,79	<b>6,61%</b>	706,38
Marzo	0,82	0,82	<b>6,84%</b>	730,73
Abril	0,87	0,87	<b>7,26%</b>	775,85
Mayo	0,85	0,85	<b>7,06%</b>	754,86
Junio	1,08	1,09	<b>9,04%</b>	966,37
Julio	2,08	2,08	<b>17,34%</b>	1.852,62
Agosto	1,74	1,74	<b>14,50%</b>	1.549,27
Septiembre	1,13	1,13	<b>9,44%</b>	1.009,32
Octubre	0,75	0,76	<b>6,30%</b>	673,36
Noviembre	0,57	0,57	<b>4,74%</b>	506,58
Diciembre	0,56	0,56	<b>4,67%</b>	499,06
Totales	11,97	12,00	<b>100,00%</b>	10.686,60