



CONTROL DE GESTIÓN EN EMPRESAS EDITORIALES

Nati Sánchez

Comisión de Contabilidad de Gestión



ACCID

Contabilidad y
Dirección

Colección MANUALES ACCID

Control de gestión de empresas editoriales

Comisión de Contabilidad de Gestión

Nati Sánchez



ACCID

Contabilidad y
Dirección

Comisión de Contabilidad de Gestión de ACCID

Nati Sánchez

Miembros de la Comisión de Contabilidad de Gestión de ACCID que han colaborado en la redacción y revisión de este Documento

Fernando Campa, Coordinador de la Comisión
Oriol Amat
Alberto Fernández
Àngels Fitó
Paco Subías
Joan Surià

Documento revisado también por Lluís Bielsa y Josep Maria Carnicero (miembros de la Junta Directiva de ACCID); y por Juan Carlos de Margarida (miembro de ECIF-CGCEE) que ha colaborado en la redacción y revisión del documento.

Agradecimientos

Mi agradecimiento a Joan Odina y Narcis Xargayó por ser las personas que me han dado la posibilidad de conocer el mundo editorial. A ACCID, a su Comisión de Contabilidad de Gestión; y a Oriol Amat por la oportunidad de publicar este trabajo. Y a Iván Grau, David Fernández y Josep Moreno por su apoyo.

Nati Sánchez

Índice

Presentación del Presidente de ACCID

Presentación del Presidente del CGCEE

1. Prólogo.....	7
2. Introducción.....	11
3. Los procesos de edición en las empresas editoriales.....	13
3.1. Libros de ficción	13
3.2. Libros de no ficción	16
3.3. Libros de texto	16
3.4. Prensa.....	17
3.5. Prensa digital	20
3.6. Obras de referencia	21
4. Clasificación de los costes en las empresas editoriales	22
4.1. Costes por naturaleza	22
4.2. Costes por función	22
4.3. Costes directos e indirectos	23
4.4. Costes fijos y variables	27
5. Problemáticas específicas de estimación de costes en las empresas editoriales ...	27
5.1. Costes de distribución.....	27
5.2. Devoluciones de ventas	29
5.3. Amortización de los derechos de autor.....	30
5.4. Costes de obsolescencia de existencias	31
5.5. Costes financieros	31
5.6. Precios de transferencia	37
5.7. Costes de no calidad	44
6. Sistemas de cálculo de costes en las empresas editoriales.....	47
6.1. Sistemas de costes parciales	47
6.1.1. Sistema de costes variables.....	49
6.1.2. Empresas a las que puede interesar un sistema de costes parciales....	52
6.2. Sistemas de costes completos	53

7. Presupuestación y análisis de desviaciones en las empresas editoriales	57
7.1. El proceso presupuestario en las empresas editoriales	57
7.2. Modelos de formulación de presupuestos.....	68
7.2.1. Presupuestos rígidos y presupuestos flexibles.....	68
7.2.2. Presupuesto basado en actividades	70
7.2.3. Presupuesto base cero versus presupuesto incremental.....	71
7.3. Modelos de análisis de desviaciones	72
7.3.1. Principales tipos de desviaciones.....	73
7.3.2. Cálculo de márgenes y resultados.....	76
8. Diseño de cuadros de mando en las empresas editoriales	79
8.1. Objetivos y características de los cuadros de mando.....	79
8.2. Ejemplo de elaboración de un cuadro de mando	84
Anexo 1 Tipos de edición de libros.....	95
Anexo 2 Glosario.....	97

Presentación del Presidente de ACCID

Tal y como se expone en el *Manual de control de gestión* de ACCID, el control de gestión es el conjunto de procedimientos y acciones que ha de asegurar que los recursos se utilizarán adecuadamente (manuales de procedimientos, definición de puestos de trabajo y responsabilidades...) y efectúa revisiones y análisis periódicos, para verificar que las acciones ejecutadas y el propio comportamiento de la organización, permiten alcanzar los objetivos previstos (control presupuestario, auditoría interna y externa, contabilidad analítica, indicadores, sistemas de incentivos...). El control de gestión está condicionado por aspectos tales como:

- La estrategia de la organización: plan estratégico en el que la dirección determina los objetivos a alcanzar a medio y largo plazo y las políticas para alcanzarlos.
- La cultura de la organización: tipo de dirección, valores que promueve, las características de los colaboradores y el sector donde se desarrolla la organización.
- Los recursos disponibles y el coste del propio sistema de control de gestión.

Se trata de una materia de gran relevancia en la actualidad e imprescindible para una empresa que quiera hacer frente a los retos que tiene.

Uno de los objetivos de ACCID es la generación y difusión de conocimiento en materia de contabilidad y dirección que sea útil para las organizaciones. Para alcanzar este objetivo, ACCID tiene diversas comisiones de estudio, entre las que se encuentra la comisión de Contabilidad de Gestión, que preside con gran dedicación y acierto el profesor Fernando Campa.

Esta comisión organiza periódicamente reuniones y conferencias sobre temas que afectan a la contabilidad de gestión. También es muy activa en los congresos y jornadas de ACCID.

Por todo ello, considero que es muy oportuna la edición de esta publicación que, sin duda, será de gran ayuda a las empresas editoriales. También felicito a los miembros de la Comisión de Contabilidad de Gestión y, especialmente a Nati Sánchez que es la autora del documento, por haber completado este proyecto.

Ferran Termes i Anglès
Presidente de ACCID

Presentación del Presidente del CGCEE

Este documento sobre control de Gestión en las Empresas Editoriales es, a la vez que oportuno, relevante ante una situación problemática de la economía y un cambio de hábitos de los lectores.

El sector editorial en España se encuentra muy polarizado y atomizado. Es un sector pequeño que tiene un impacto cultural sin discusión. Pero no así en el aspecto económico.

Los libros de ficción, los libros de texto, la prensa escrita, la prensa digital, y las obras de referencia hacen que las diferentes empresas que conforman el sector editorial no tengan los mismos productos, ni que los comercialicen de la misma manera.

Esta situación provoca, como norma general, que exista una baja rentabilidad empresarial. Además las barreras, para entrar en el ámbito editorial, casi no existen por lo que empezar a editar es relativamente fácil existiendo un sector muy competitivo ante un mercado muy fragmentado.

Es por tanto necesario, y de obligado cumplimiento en la actualidad, conocer los factores claves de éxito que permitan al sector editorial sobrevivir y prosperar en un mercado con una tendencia, en los últimos años, claramente a la baja. En definitiva, el sector debe centrarse en suministrar a los consumidores lo que necesitan, es decir lo que desean adquirir, con el objetivo último de sobrevivir a la competencia.

Ante esta realidad, las empresas editoriales, deben controlar periódicamente el plan de gestión económico y financiero basado en el presupuesto, el cual ha sido elaborado previamente realizando el control continuo sobre las previsiones y analizando las desviaciones que surgen, en el día a día, en cuanto a márgenes, reducción de costes y otros parámetros que logren ver a tiempo lo que va mal y hacer las correcciones oportunas en función de las necesidades empresariales.

Las empresas deben entender que pueden desaparecer no sólo por lo que hacen, sino también por lo que no hacen. De aquí la importancia que adquiere este documento de estudio fundamentado en el Control de Gestión, que es un proceso que sirve para guiar la gestión hacia los objetivos de la organización y un instrumento para evaluarla, por lo que servirá de gran utilidad para entender, analizar y tomar decisiones racionales en el ámbito de la gestión empresarial dentro del sector de las empresas de editoriales.

Valentí Pich i Rosell

Presidente CGCEE

1

Prólogo

Crisis. Seguramente es una de las palabras más presentes en la sociedad española actual. La oímos todos los días en radios y televisiones. La leemos hasta la saciedad en todos los medios de prensa escrita y en los medios digitales. Está presente en la mayoría de conversaciones, en definitiva, está instalada en la sociedad.

El sector editorial, sin llegar a los extremos de otros sectores, también está afectado. En los inicios de la crisis, cuando todavía algunos hablaban de “desaceleración”, parecía que el libro era una especie de oasis en el desierto. Decíamos que el libro, un producto atractivo y hasta “simpático”, se había convertido en un refugio. Cuando debíamos reducir el presupuesto de ocio, el libro era un regalo relativamente económico, un recurso fácil para “quedar bien” en contraposición a otras alternativas mucho más caras. Pero hoy ya no podemos dar la espalda a la realidad. En los últimos años las ventas de libros han sufrido un continuo descenso que la aparición de grandes best-sellers no ha conseguido frenar.

Las variaciones anuales en el sector, en términos porcentuales, nunca han sido espectaculares. Estamos hablando de un sector donde habitualmente nos hemos movido, en el largo plazo, en crecimientos entre el 1-2%. Nada que ver con otros sectores donde los años de bonanza han gozado de crecimientos de dos dígitos. Pero las caídas de los últimos años, sin llegar a cifras absolutamente catastróficas como las de otros sectores, son cuanto menos preocupantes. Digamos que los dientes de sierra del libro son mucho menos pronunciados que los de otros productos, tanto en sus subidas como en sus bajadas, pero el diente actual, de clara tendencia a la baja, es mucho más pronunciado de lo que estábamos acostumbrados.

Si analizamos los diferentes subsectores probablemente entenderemos la situación y podremos encontrar las causas de los descensos, aunque por el camino también encontraremos algunas oportunidades para el futuro.

En primer lugar hablaremos de las Obras de Referencia, subsector que incluye las Enciclopedias. La caída en los últimos años ha sido dramática. Las nuevas tecnologías y la revolución que ha supuesto la generalización del uso de Internet, con el consiguiente fácil acceso a todo tipo de información, han convertido un subsector pequeño aunque muy rentable en un canal residual, especialmente en el caso de las enciclopedias. En el caso de las obras de referencia, para ciertos temas concretos y especializados todavía podemos encontrar un mercado de una cierta entidad.

El subsector de prensa, diarios y revistas, merece un capítulo aparte. Las difusiones de prácticamente todos los medios se resienten gravemente. Estamos en un mundo donde el acceso a la información es casi instantáneo y la función fundamental de la prensa escrita se va convirtiendo sin prisa pero sin pausa de información en opinión. Los que sepan leer mejor esta evolución saldrán fortalecidos de cara al futuro. Además en este caso al descenso generalizado en la difusión debemos añadir un fenómeno aún más

dramático: la caída en el mercado publicitario. Los ingresos por publicidad, tradicionalmente un 50% de media del total de ingresos, han bajado porcentualmente en

los últimos años de una manera terrible, siendo especialmente dramático el caso de los clasificados, donde a la precaria situación del mercado inmobiliario, tradicional cliente estrella, se ha sumado el fenómeno del traspaso del negocio al canal internet.

A las dificultades por la caída del mercado debemos añadir otro fenómeno que es la profunda crisis de la distribución, particularmente del quiosco. En los últimos años el número de puntos de venta de diarios y revistas ha caído en nuestro país entre un 20 y un 30%. Todo empezó con la prohibición de la venta de tabaco fuera de establecimientos especializados. La venta de tabaco suponía una importante fuente de ingresos que desapareció. Después llegó la importante crisis del sector de los fascículos, con un gran descenso en los últimos años, para acabar con el constante descenso de periódicos y revistas.

El caso del libro de texto es especialmente delicado. Nos encontramos ante un sector tradicionalmente de una altísima rentabilidad y en manos de unos pocos actores. En los últimos años en las diferentes comunidades autónomas ha habido multitud de iniciativas destinadas a abaratar a las familias la factura de libros de texto (compartir, reutilizar,.....). Y cada vez se oye con más fuerza la idea de eliminar por completo los libros en formato papel de las aulas, sustituyéndolos por libros en formato electrónico. Las dificultades en la implantación (supone un ordenador por alumno) van retrasando el proyecto, pero no parece descabellado pensar que algún día el papel desaparecerá de la vida de nuestras escuelas y, por tanto, de nuestras editoriales.

¿Supone este hecho el fin del sector? En absoluto. Siempre será necesario desarrollar contenidos de calidad para educar a nuestros escolares, aunque no necesariamente estarán impresos en un papel. Evidentemente los ingresos para las editoriales bajarán significativamente, pero también lo harán la gran mayoría de costes (papel, impresión, distribución). El reto será adaptarse a los nuevos tiempos, aligerar estructuras, desarrollar plataformas y conseguir mantener los niveles de rentabilidad con un negocio profundamente re-inventado. Además será necesario mantener grandes niveles de competitividad, ya que las barreras de entrada serán mucho más débiles que en la actualidad y es previsible la aparición de nuevos actores con estructuras mínimas y grandes ideas que buscarán su parte de mercado.

Hemos dejado para el final el subsector que ha provocado más debate y controversia en los últimos tiempos: el del libro de librerías. El lanzamiento del libro electrónico ha provocado multitud de debates. ¿Acabará con el libro de papel? ¿Viviremos un proceso similar al de la música? ¿O por el contrario quedará como algo residual?

Cada vez es más habitual ver a un afanoso lector o lectora en el metro, o sentado en la playa, pasando páginas moviendo un dedo por la pantalla de su tableta. Podríamos pasarnos horas debatiendo sobre este fenómeno. Encontraríamos múltiples argumentos en contra (la pantalla brilla demasiado y cansa los ojos, los aparatos lectores son caros y a veces poco amigables, no se aprecia el menor precio respecto al papel que cabría esperar, se pierde el agradable tacto del papel,.....) o a favor (los lectores son cada vez mejores y más baratos, es muy útil para los grandes lectores, permite acceder a multitud de contenidos en un espacio mínimo,.....). A los escépticos les preguntaría si hace

veinte años, cuando un ejecutivo vociferaba en un restaurante a través de un aparato más grande que su mano con aspecto de teléfono, pensaban entonces que la telefonía

móvil alcanzaría los niveles actuales. Y a los convencidos les preguntaría si realmente creen que el papel puede desaparecer para siempre de la vida de los lectores.

La pregunta que debemos hacernos es en realidad doble: ¿Hasta dónde llegará? y ¿A qué velocidad lo hará? La realidad hoy es que el libro electrónico, a pesar de gozar de incrementos anuales de dos dígitos, es a día de hoy todavía una parte muy pequeña del mercado total, una parte que sin llegar a ser despreciable todavía no permite acometer grandes inversiones o grandes proyectos de futuro.

Es cierto que en España no vamos en el grupo de países de cabeza, pero tampoco en los países punteros el porcentaje es mucho más alto. A finales de 2009 Amazon.com anunció a bombo y platillo que por un día las ventas de e-books de su página habían sido superiores a las ventas de libros en papel. Fue noticia de portada de todas las secciones de Economía de la prensa americana con titulares sumamente llamativos. ¿El fin del libro de Gutenberg?

Pero si indagáramos en la noticia descubriríamos que se trataban de las ventas del día de Navidad, que seguramente eran ventas destinadas a regalos y que los e-books eran instantáneos mientras que los libros en papel serían suministrados entre 24 y 72 horas después.

¿Adónde nos llevan estas reflexiones? Nadie puede vaticinar el futuro, pero el escenario que parece más probable es una introducción paulatina del e-book hasta unas cuotas razonables. ¿Cuánto es razonable? ¿Con qué velocidad? El tiempo nos dirá.

Más allá de estos razonamientos en clave de mercado, lo que es claro es que el cambio que provocará en el sector será probablemente espectacular. Aparecerán nuevos competidores. La caída de las barreras de entrada facilitará el acceso a pequeñas empresas con pocas posibilidades en el esquema actual. Además se convertirán en competidores empresas que hoy no están en el sector como Google o Amazon. El rol del editor como intermediario entre los que tienen una idea, los autores, y los interesados en ella, los lectores, puede no ser tan relevante, y estos grandes monstruos pueden convertirse en competidores reales saltándose al editor de la cadena.

Toda la cadena de valor, algo muy estable en el sector, sufrirá grandes alteraciones. Todo será cuestionado. El precio ya no será potestad absoluta del editor, veremos hasta donde llegan los descuentos respecto al precio base. También habrá que negociar nuevas condiciones con los autores y con las plataformas de distribución. Habrá que ver cómo queda la fiscalidad. En definitiva, las cuentas de resultados pueden pasar a ser sustancialmente diferentes de las actuales.

¿Significa esto que un documento sobre el Control de Gestión en el sector editorial puede no resultar útil? Nada más lejos de la realidad. En un entorno tan cambiante y con tantas incógnitas de futuro el Control de Gestión se convierte en un instrumento esencial para la toma de decisiones. Pueden cambiar muchas cosas, pero es evidente que con todas las amenazas y oportunidades en ciernes disponer de un manual como este es una garantía para abordar los nuevos tiempos que vienen. Siempre existirán los libros, hace

unos miles de años se escribían en piedra, después en pergamino, en papel... ¿Y quién sabe mañana? E igual que los libros, siempre existirán naturalmente los autores y, cómo no, los editores. Y estarán obligados a implementar un Control de Gestión, probablemente como el descrito en las próximas páginas.

Joan Manuel Odina Torrecillas

2

Introducción

Las motivaciones que han llevado a la redacción de este documento son varias. En primer lugar, es una herramienta para dar a conocer las características del sector editorial, y en concreto las características del Control de gestión a aquellas personas con inquietud por conocerlo, sin haber trabajado en él.

En segundo lugar, es de gran utilidad para mostrar la importancia y las enormes posibilidades que el control de gestión aporta a las empresas en el proceso de toma de decisiones.

El sector editorial está integrado básicamente por pequeñas empresas. Por ejemplo, en España en la actualidad existen alrededor de mil editoriales y más del 70% de estas tienen una facturación inferior a los 2,4 millones de €. Las funciones de control de gestión están completamente implementadas en los grandes grupos editoriales, en cambio en las pequeñas y medianas editoriales su implementación es menor. Este libro puede contribuir a dar a conocer a estas pequeñas y medianas editoriales las posibilidades que aporta el control de gestión en el proceso de toma de decisiones.

El sector editorial se caracteriza por tener unos puntos críticos de inversión donde se concentra el riesgo económico:

En primer lugar, puede existir la necesidad de pagar un mínimo garantizado al autor. Una vez tenemos el contenido del libro, aunque también pueden existir pagos a cuenta en el momento de firmar el contrato. Es cierto que cuando el autor redacta un texto, invierte su ingenio y su tiempo, pero será el editor quien arriesgará su dinero al pagar al autor un mínimo garantizado, en base a la expectativa de una venta futura.

En segundo lugar, se producen todos los costes de diseño y pre-impresión. Una vez se dispone de un prototipo listo para la impresión vuelve a ser el editor el que decide el número de ejemplares a imprimir (la tirada) en función de las expectativas de ventas.

El impresor factura en función de las unidades impresas. Por tanto, tiene el riesgo de impago además de todos los riesgos inherentes al negocio de la impresión.

En tercer lugar, está la distribución en caso de que ésta se realice de forma externalizada. El distribuidor cobra por las unidades transportadas hacia la venta y las devoluciones, y es el editor quien arriesga unos costes de distribución con la esperanza que se conviertan en ventas y no existan devoluciones importantes. El distribuidor suele cubrir el riesgo de impago de las librerías y otros riesgos inherentes al negocio de la distribución.

Cuando llegamos al punto de venta volvemos a encontrarnos con el mismo problema. El punto de venta, al tener el derecho a la devolución de los libros, también minimiza su riesgo, puesto que sabe que en caso de no vender ese libro al lector, podrá devolverlo al distribuidor o al editor, en caso de que no se utilice distribuidor.

Las campañas de marketing del libro son asumidas, normalmente, por el editor. Cada vez se vuelve más habitual que el editor pida la colaboración del autor en el contrato del mínimo garantizado en las campañas de marketing y en algunas ocasiones los costes de

las campañas de marketing son compartidos con el distribuidor. Aún así la mayor parte de este coste se concentra en el editor.

De lo anterior se desprende que el editor asume buena parte de los riesgos del negocio editorial. Por importancia destacaríamos los mínimos garantizados en los libros de ficción y la tirada de forma generalizada en la edición de todo tipo de libros.

Este mismo modelo se puede trasladar al negocio de periódicos, donde es básico ajustar la tirada a las ventas reales, evitando las devoluciones.

El control de gestión aporta datos que pueden ayudar a minimizar estos riesgos.

3

Los procesos de edición en las empresas editoriales

Con el fin de que se puedan comprender mejor las propuestas que se realizan en este documento, seguidamente se exponen de forma sintética los procesos de edición de algunos de los principales productos editoriales. Este proceso lo podemos ver de forma gráfica en la figura 3.1.

3.1. Libros de ficción

En los libros de ficción, las fases más relevantes del proceso de edición son las siguientes:

a) El contenido de los libros de ficción

El autor de una obra literaria propone su publicación mediante la presentación de un manuscrito, que la empresa editorial valora según criterios editoriales y decide sobre su contratación. También puede contratarse el contenido de una obra que ya ha sido escrita y publicada en una lengua extranjera.

Cualquiera que sea la forma de la propuesta del contenido, la empresa editorial formalizará un contrato por los derechos de edición. En el contrato se puede establecer un anticipo inicial y el devengo de un *royalty* por cada unidad vendida.

Cada vez es más habitual incluir en el contrato derechos para la edición de la novela en otros formatos (digital, audiovisual...), aunque en algunos países los autores importantes prefieran reservarse para ellos los derechos de edición digital, puesto que a menudo consideran que actualmente las editoriales no los explotan lo suficiente.

A los contenidos de los libros de ficción se les considera novedad durante su lanzamiento y durante un periodo de tiempo determinado. Una vez transcurrido este periodo, aquellas novelas con éxito son consideradas novelas de fondo. Los libros de fondo son aquellos que año tras año tienen una venta recurrente. Las novelas de autores clásicos son también consideradas obras de fondo.

b) Traducción

Esta fase del proceso se realizará si se trata de la edición de una obra cuyo contenido se redactó en una lengua diferente a la publicación actual.

c) Diseño del producto

Diseñar el aspecto exterior del libro es relevante, puesto que en muchos casos es la imagen externa del libro la que hace al lector escoger un libro entre otros. En esta fase participa el departamento de marketing, que juntamente con la dirección editorial y el departamento de diseño determinan el aspecto externo del producto.

En el anexo 1 del libro se presentan diferentes modelos de edición de libros.

d) Pre-impresión (realización)

En esta fase se procede a la preparación orto tipográfica del manuscrito, a su compaginación de acuerdo con el proyecto aprobado por la dirección editorial y a la corrección de las pruebas pertinentes para garantizar que la obra cumple con los requisitos gramaticales y tipográficos adecuados. El proceso finaliza con la consecución de los prototipos homologados por la industria gráfica para la impresión (actualmente, archivos digitales en formato PDF).

e) Impresión y acabados (fabricación)

Los prototipos son procesados por la industria gráfica y con ellos se fabrican los ejemplares que determina la dirección editorial. En la actualidad, el sistema preferente para la impresión de libros es el *offset*, aunque para tiradas cortas de libros en negro (hasta mil ejemplares, aproximadamente) se utiliza la impresión digital, que permite ajustar la producción a las necesidades inmediatas del mercado y ahorra costes de almacenaje. En las empresas editoriales se suelen externalizar y encargar a terceros los servicios tanto de impresión como de encuadernación.

El proceso de encuadernación cierra el ciclo industrial de la fabricación y consiste en el acabado del libro de acuerdo con el proyecto aprobado por la dirección editorial (libros encuadernados en tapa dura, en rústica, pliegos cosidos, fresados, etc.).

f) Comercialización y distribución

La fase de comercialización se inicia con la presentación de las obras por parte del comercial en los puntos de ventas.

A través de las presentaciones se van recogiendo los pedidos. Una vez se dispone de las novelas en el almacén y en base a los pedidos recogidos se procede a la preparación de la novela para su traslado al punto de venta. Finalmente, se realiza el transporte de la novela al punto de venta.

Es común en el sector que la comercialización y la distribución se externalice y se realice a través de una única empresa.

g) Publicidad y promoción

En el momento de iniciar la comercialización del libro también se inicia la campaña de publicidad y promoción. Esta campaña variará en función de las expectativas de ventas que existan con la obra. Como ejemplo enumeraremos algunas acciones que pueden realizarse:

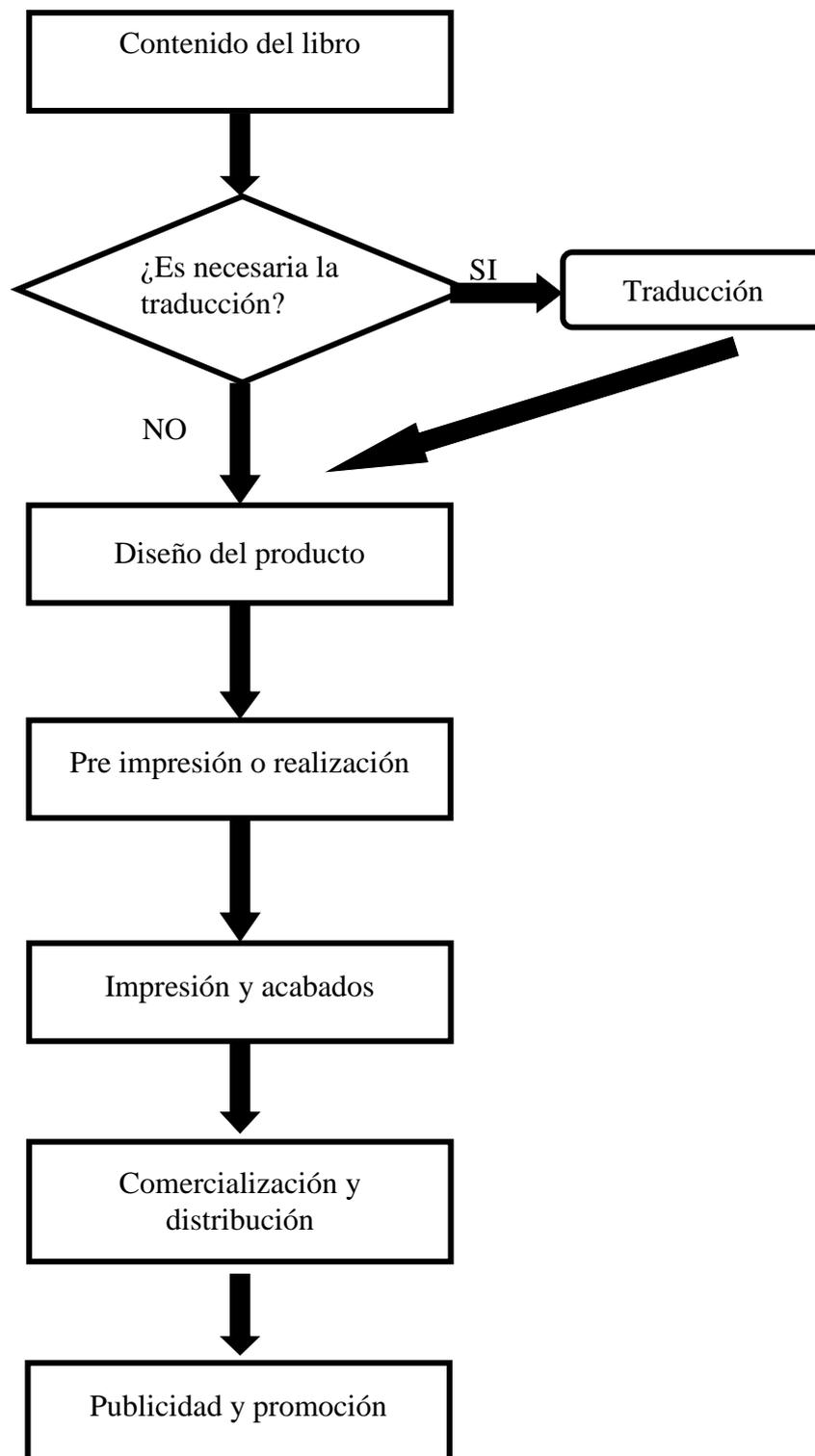
-*Trade Marketing*: o marketing en el punto de venta que suele consistir en la colocación del libro “en un lugar vistoso”.

-Marketing de Comunicación: Consiste en la organización de eventos donde se realiza la presentación del libro y la firma de ejemplares por parte del autor.

-Marketing de medios: Se realizan campañas publicitarias en TV, prensa, Internet...

A continuación, se acompaña la figura 3.1 donde se representan de forma gráfica las diferentes etapas del proceso de edición de libros de ficción.

Figura 3.1. Proceso de edición de un libro de ficción



3.2. Libros de no ficción

El proceso de edición de los libros de no ficción es muy similar al de los libros de ficción. La diferencia principal es que mientras en los libros de ficción la iniciativa y la idea para escribir el libro surge del autor; en los libros de no ficción es más frecuente que sea el editor quien determina cual va a ser el tema sobre el que tratará el libro.

Una vez el editor determina el tema sobre el que interesa editar, contrata a uno o a varios autores expertos en el tema para que realice el contenido del libro. El resto del proceso editorial es el mismo que en los libros de ficción.

Una característica muy importante de los libros de no ficción es que los costes de derechos de autor son más bajos y además la editorial puede editar los libros según sus criterios cuando lo estime oportuno, sin depender del autor.

Dentro de esta categoría de libros podemos encontrar los libros de autoayuda, libros de humor, libros sobre temas de actualidad y política, libros de especialidades científicas, libros infantiles, cuadernos escolares de verano, cuentos infantiles...

3.3. Libros de texto

El material educativo utilizado en los colegios está sufriendo una importante transformación. Los contenidos digitales suponen una parte creciente (entre el 20% y el 25%) de los materiales curriculares que se utilizan, en detrimento de los libros de texto.

A pesar de su pérdida de protagonismo, el libro de texto está todavía presente en las aulas. El proceso de edición del libro de texto es muy similar al proceso de edición de los libros de ficción, aunque presenta algunas diferencias:

a) Contenido del libro.

En el caso del libro de texto su contenido viene determinado por un plan de estudios aprobado por la Administración. En el plan de estudios se determinan los contenidos que han de ser incluidos en los libros para cada materia y curso.

El contenido se realiza a través de la contratación de autores para generar el contenido adaptándose al temario establecido en el plan de estudios.

A menudo existe la controversia entre editores y Administraciones Públicas por los frecuentes cambios que experimentan los planes de estudios.

b) Pre- impresión o realización.

La pre-impresión de libros de texto es más elaborada y compleja que la de las novelas, debido a su mayor contenido de imágenes, dibujos y gráficos.

c) Comercialización y distribución.

Cada vez más es la Administración Pública quien distribuye los contenidos de las materias curriculares, ya sea mediante la distribución de contenido educativo o mediante la distribución de los libros de textos en los centros educativos. Esto hace que cada vez la distribución en las librerías sea menos importante.

3.4. Prensa

Nos centraremos ahora en el proceso de elaboración de un periódico. Este proceso lo podemos visualizar de forma gráfica en la figura 3.2. Para la elaboración de revistas el proceso es similar y variarán básicamente los plazos de la elaboración de los contenidos editoriales.

a) Planificación de la edición

Para la edición de un diario se realiza una planificación inicial. La planificación inicial parte de un número fijo de páginas dedicadas a cada sección (economía, deporte, sociedad...).

Se realiza una previsión de cada sección:

- Noticias previstas: un partido de fútbol, un festival de cine, unas elecciones...
- Noticias previsibles: personas enfermas.
- Previsión de publicidad.

Y se decide el espacio que se va a dedicar a cada una de estas noticias.

b) Previsión sobre la redacción de los artículos

La redacción viene influida por el tipo de artículo:

- Noticias previstas: Se van escribiendo sus artículos conforme van ocurriendo.
- Noticias previsibles: Se redacta una primera versión de los artículos a la espera de que suceda el hecho para acabar el artículo e incluirlo.
- Noticias no previstas: Son noticias de última hora, y en función de su importancia, se redacta y se incluye en la sección. Se puede llegar a realizar una replanificación de la edición con la finalidad de dedicarle un mayor espacio si la noticia es suficientemente relevante.

c) Previsión de publicidad

Existe la publicidad contratada con antelación y la publicidad de última hora. Si la publicidad se contrata con antelación, suele tener un espacio reservado, sino en algunos casos es necesaria una replanificación de la edición del periódico.

d) Compaginación y maquetación

Con las previsiones de noticias y publicidad a incluir se determina cual va a ser su distribución dentro del periódico, así como qué espacio se va a dedicar a cada una de las noticias y anuncios.

e) Inclusión de artículos y publicidad

Los artículos se van introduciendo en el sistema. Aquellos artículos que habían sido redactados con anterioridad se adaptan ahora al espacio fijo asignado en la compaginación. Los artículos nuevos se redactan adaptándose a la forma final que van a tener.

En esta fase pueden intervenir también departamentos de soporte: infografía ilustración, fotografía, fotomecánica, documentalistas, correctores....

Todos los artículos son revisados por los editores quienes repasan que la información introducida esté correctamente ajustada a la forma predefinida en compaginación: títulos, pies de foto, destacados, cuerpo del artículo...

f) Impresión

La impresión se realiza en las rotativas y se realiza en varias fases. Se inicia con la impresión de las hojas de avance. Estas hojas recogen noticias que no son de última hora y que se pueden enviar con antelación a la imprenta.

Para las páginas de última hora el periódico tiene reservado un espacio (*slot*).

La reserva del *slot* es necesaria puesto que la impresión se suele realizar en empresas rotativas externas que realizan la impresión de varios periódicos, y necesitan un compromiso por parte de las editoriales sobre el horario y espacio de utilización de sus máquinas.

g) Encarte

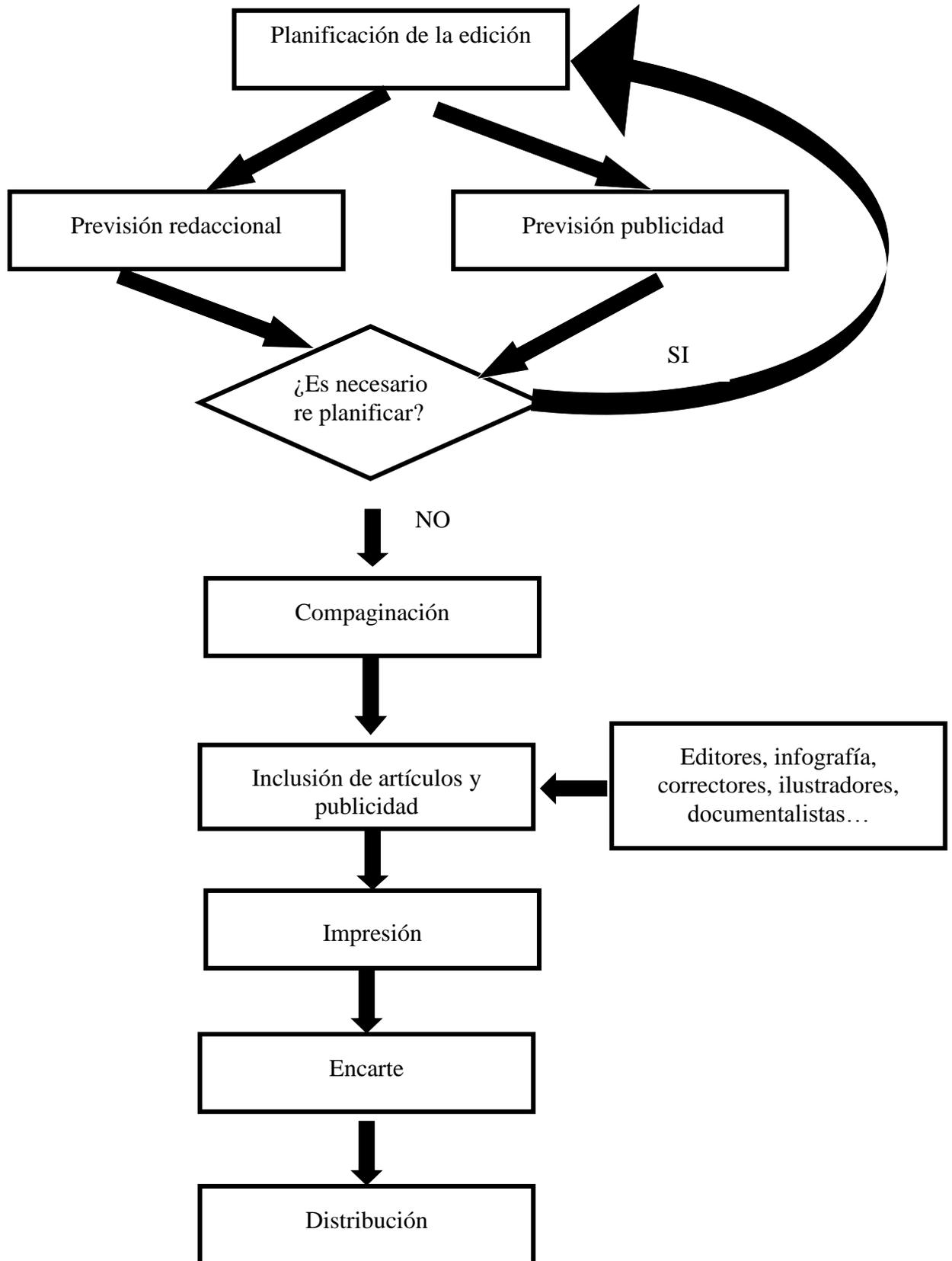
Una vez impresas las páginas estas se encartan, junto con publicidad, o promociones especiales o revista semanal...

h) Distribución

De la imprenta se transportan los periódicos a los centros de distribución. El periódico ha de estar en los centros de distribución no más tarde de una hora en concreto (por ejemplo, a las 4 de la mañana); puesto que a partir de esa hora se inicia la distribución del diario a quiosco.

La empresa encargada de la distribución suele realizar la distribución de varios periódicos, revistas y otros elementos de venta en quioscos.

Figura 3.2. Proceso de edición de un periódico



3.5 Prensa digital

La prensa digital, a diferencia del libro digital, es a día de hoy un negocio consolidado. En este apartado trataremos de enunciar sus características básicas que lo diferencian de la prensa escrita.

a) Planificación de la edición

En la prensa digital es muy importante la inmediatez de las noticias de forma que la planificación es un proceso menos importante, y que se va realizando más a medida que las noticias van surgiendo.

b) Previsión redaccional

Debido a la importancia que cobran la inmediatez de las noticias y a que la extensión de los artículos no condiciona, la importancia de la previsión redaccional disminuye.

En el diario digital se suele disponer de un equipo de redactores más jóvenes a los de la prensa escrita. Existe un servicio de 24 horas para asegurar la inmediatez.

Dentro del contenido que se ofrece a los usuarios suelen haber servicios complementarios que provoquen el aumento de entrada en la páginas de noticias, como los callejeros, traductores, el tiempo, el tráfico, etc., cuyas actualizaciones suele ser una tarea totalmente planificable.

c) Publicidad

La publicidad cobra una gran importancia, porque a pesar de que alguna fórmula de suscripción a diario digital se ha puesto en marcha, no existe cultura de pago por este servicio, y la publicidad es la fuente básica de ingresos del diario digital.

En las formulas de suscripción a diario digital el contenido suele ser una réplica del diario físico.

d) La distribución

La distribución de este producto requiere de una plataforma digital importante, que asegure soporte al tráfico de lectores en momentos de máxima afluencia por la salida de noticias notables.

3.6. Obras de referencia

Las obras de referencia son más conocidas como los diccionarios o enciclopedias, aunque debido al desuso de su formato tradicional en papel nos referiremos a ellas por obras de referencia.

Las obras de referencia son obras especializadas en algún tema: medicina, ciencia, biología, historia, conocimiento universal... Y están pensadas para la consulta pormenorizada de su contenido y no para su lectura completa.

Al igual que en los libros de no ficción la iniciativa en la edición de estas obras surge del editor, quien tras seleccionar el tema a editar contrata a los autores para la realización del contenido.

La diferencia fundamental entre las obras de no ficción y las obras de referencia son las siguientes:

a) La edición de las obras de referencia suele llevar más tiempo, e incluso puede realizarse durante más de un año.

b) En las obras de referencia se deberán incluir diferentes sistemas de organización de la información que permitan de forma sencilla su consulta por parte del usuario.

Este tipo de obras cada día es más común que se encuentren digitalizadas y que dispongan de sistemas de búsqueda de contenidos muy sofisticados.

La comercialización de estas obras puede incluir la financiación del pago, cuando tiene precios muy elevados.

La venta de colecciones puede realizarse mediante la entrega progresiva de los libros o mediante una entrega única. Cuando la entrega de libros se realiza de forma progresiva, se suele poner un libro de la colección cada semana, o cada 15 días. El canal de distribución más utilizado para esta técnica de venta es el Quiosco.

Cuando la entrega de la colección se realiza de forma completa, esta suele tener un coste elevado y es por esta razón que se facilita al comprador el pago a plazos del importe de la compra. Este cobro aplazado de la colección por parte de la editorial hace que surjan unos costes financieros asociados al pago aplazado.

4

Clasificación de los costes en las empresas editoriales

4.1. Costes por naturaleza

Si se clasifican los costes según su naturaleza, además de los costes habituales en cualquier tipo de empresa como costes de personal, financieros, servicios externos (mantenimiento, seguros, arrendamientos...), se pueden agrupar en las partidas siguientes:

- Consumos de materias primas: En caso de que la producción se realice de forma interna se producen consumos de materias primas tales como papel, tinta, cartón...
- Consumos de mercaderías: En caso de que la producción sea externa se consumen mercaderías (libros, periódicos...).
- Servicios exteriores: Incluyen costes como los correspondientes a correctores, autores, mensajeros, arrendamientos, agua, electricidad, seguros....
- Costes de personal: Salarios, seguridad social, planes de pensiones, formación, vestuario...
- Amortización del inmovilizado: Incluye la amortización de elementos tales como maquinaria (maquinas de impresión, encuadernación, si la producción se realiza de forma interna), almacén, oficinas, mobiliario, equipos de proceso de información...
- Deterioros: Son habituales diversos tipos de deterioro:
 - Deterioro por devolución (deterioros por devolución de libros ya facturados a distribuidores y todavía no vendidos a los lectores).
 - Deterioro por deterioro físico del producto (la manipulación de los libros en el caso de devoluciones suele tener asociado un coste por deterioro físico).
 - Deterioro de anticipos (aquellos mínimos garantizados contratados con autores en los que por la evolución de las ventas no se espera alcanzar el mínimo de ventas que cubre el anticipo).
 - Deterioro por morosidad (previsión de no cobro de las ventas facturadas)...

4.2 Costes por función

También se pueden clasificar los costes considerando la área de la empresa que la realiza:

- Costes de trabajos realizados por otras empresas: traducciones, correcciones ortotipográficas...
- Costes de pre impresión (elaboración de disco óptico/ fotolito, comprobación de la calidad de impresión).
- Costes de impresión: Si la producción se realiza de forma interna: papel, tinta, cartón. Si se realiza de forma externa: servicios de impresión.

- Costes de encuadernación.
- Derechos de autor. Comisiones que reciben los autores por la elaboración del producto. Este coste puede ser un precio fijo por la edición de libro, aunque la forma más habitual es la de garantizar un mínimo al autor a partir del cual se le paga una comisión por libro vendido. Este mínimo garantizado suele pagarse en forma de anticipo al autor.
- Coste de administración comercial (registro de pedidos, devoluciones y facturación, preparación de pedidos).
- Costes transporte del producto a los puntos de venta (librerías...) y devolución de aquellos productos no vendidos al almacén.
- Costes de marketing y publicidad: Expositores, anuncios en prensa y TV, presentaciones de libro...
- Costes comerciales: Comisiones y/o sueldos a representantes
- Costes de administración: Personal, alquileres, suministros...

4.3. Costes directos e indirectos

Esta clasificación considera la posibilidad de asignar los costes a los denominados objetivos de costes que normalmente son los libros, aunque también pueden tener la consideración de objetivo de coste los canales de venta, los clientes, las actividades o los centros de responsabilidad.

La asignación dependerá del objetivo perseguido, es decir, de las necesidades de información. Los objetivos de costes finales suelen ser los productos que produce la empresa, aunque también pueden repartirse entre las actividades o entre cada uno de los denominados centros de responsabilidad, que suelen coincidir con los departamentos o partes de la organización.

Así, los costes pueden clasificarse en función del criterio de asignación a los productos o servicios finales, a las actividades y a los centros de responsabilidad. Seguidamente, se trata la diferencia entre costes directos e indirectos refiriéndolos únicamente a productos y centros de responsabilidad.

Los costes directos son los que pueden ser asignados (afectados) de forma inequívoca y directa al objetivo de coste. Por tanto, pueden asignarse sin necesidad de utilizar criterios subjetivos de reparto. Los costes indirectos son los que precisan de criterios de reparto subjetivos para poder ser asignados. Ello es consecuencia de que son consumidos simultáneamente por dos o más objetivos de costes, por lo que hay que utilizar algún criterio de reparto para poder realizar su asignación.

a) Perspectiva de los productos:

Los costes directos son costes cuya asignación a la unidad de producto, se controla económicamente de forma individualizada. Otra forma de describir estos costes, cuando son directos de producto, es que son causados por la existencia misma del producto. Es decir, que si el producto dejara de existir el coste también desaparecería, en la mayoría de los casos. En los productos editoriales, los costes directos de producto habituales podrían ser:

- Costes de realización editorial: traducciones, correcciones orto tipográficas.
- Costes de pre impresión (elaboración de disco óptico/ fotolito, comprobación de la calidad de impresión).

- Costes de impresión: Si la producción se realiza de forma interna incluyen el papel, tinta, cartón... Si se realiza de forma externa incluyen los servicios de impresión.
- Costes de encuadernación.
- Costes de derecho de autor. Comisiones que reciben los autores por la elaboración del producto.
- Coste de administración comercial (registro de pedidos, devoluciones y facturación).
- Preparación de pedidos.
- Costes de transporte del producto a puntos de venta y devolución de los productos no vendidos al almacén.
- Costes de marketing y publicidad: Expositores, anuncios en prensa y TV, presentaciones de libro...
- Costes comerciales: Comisiones variables de los vendedores.
- Costes de deterioro por obsolescencia del producto, por devoluciones o de anticipos de mínimos garantizados.

Por su parte, aquellos costes que no pueden ser asignados directamente a los objetivos de coste se conocen como costes indirectos. Son costes cuya asignación al producto no se controla de forma individualizada, por lo que no existe una relación específica entre el input (factor de coste) y el output (producto). En este caso, la asignación requiere que, en primer lugar se repartan los costes, normalmente por centros de responsabilidad, y que posteriormente se imputen a los productos. En las empresas editoriales es habitual que se considere como costes indirectos de producto a los costes siguientes:

- Costes indirectos de impresión del producto (por ejemplo, el coste fijo de una tirada)
- Mano de obra indirecta de comercialización (por ejemplo, la retribución fija de los vendedores).
- Mano de obra de administración y de dirección.
- Deterioro por morosidad.
- Amortizaciones del inmovilizado.
- Costes financieros.
- Servicios exteriores
- Costes de estructura

b) Perspectiva de los *centros de responsabilidad*:

Si este análisis se hace desde la perspectiva de los centros de responsabilidad (ya sean centros de coste o centros de beneficio), la mayoría de los costes de una empresa, en principio, son directos ya que la asignación a los centros puede hacerse generalmente con criterios objetivos. Para ello es preciso que la empresa esté dividida en centros de responsabilidad. Estos son unidades organizativas dirigidas por un responsable en quien se ha descentralizado un determinado nivel de decisión para lograr los objetivos que se le han formulado.

Por tanto, un coste puede ser indirecto en relación con el producto (como el alquiler del local que ocupa la empresa, por ejemplo) y, en cambio, ser directo en relación a los centros de responsabilidad (ya que el coste de alquiler es fácilmente repartible por centros de responsabilidad, en función de los metros cuadrados que ocupa cada uno).

En algunos casos, un coste puede ser directo o no en función de los sistemas de control que tenga la empresa. Por ejemplo, el coste de teléfono puede ser directo en relación con los departamentos si se dispone de una centralita que permita conocer el consumo

telefónico de cada aparato telefónico. En caso contrario, para determinar el coste telefónico de cada departamento habría que utilizar algún criterio subjetivo de reparto, por lo que se trataría de un coste indirecto.

4.4. Costes fijos y variables

Los mismos costes son clasificables en variables o fijos en función de su relación con el nivel de actividad de la empresa.

El coste fijo es aquél que no guarda, por lo general, una relación directa con el volumen de actividad y no varía, por tanto, ante cambios en los niveles de la misma que se puedan originar dentro de un rango relevante. Ejemplos típicos de costes fijos en las empresas editoriales son una buena parte de los costes de personal, amortización del inmovilizado, alquileres, etc.

El coste variable, también denominado proporcional, es aquél cuyo importe depende del volumen de actividad alcanzado. Es un coste para el que existe una correlación directa entre su importe y el volumen de actividad al que se refiere. Entre los costes variables destacan los costes de producto, los derechos de autor y el transporte, por ejemplo.

Los costes semifijos son los que aumentan ante ciertos cambios en el volumen de producción. Por tanto, el coste se incrementa a saltos a medida que se producen determinados cambios en el volumen de producción.

Los costes semivariantes son los que incluyen elementos fijos y variables en su evolución. Este es el caso de determinados suministros, como la energía, por ejemplo, que tiene un componente mínimo que es de carácter fijo y un componente variable, en función del consumo. Por ejemplo cada tirada de un ejemplar tiene unos costes semifijos asociados a la puesta en marcha de la máquina de impresión.

En general, los costes directos son variables y los costes indirectos son fijos aunque hay excepciones. A modo de ejemplo, puede citarse que en muchas empresas, la energía y el pequeño utillaje suelen ser costes variables e indirectos.

Desde el punto de vista de los costes unitarios (o sea costes por unidad de producto) existen importantes diferencias entre costes fijos y costes variables:

- El coste fijo por unidad se reduce a medida que se incrementa la tirada de un libro, periódico o enciclopedia, al repartir los costes fijos entre un mayor número de unidades. Así, por ejemplo, la amortización del local de almacén de libros puede ser una cantidad constante a nivel anual, pero si se incrementa el número de libros a almacenar, el coste de amortización por unidad de producto será más reducido.
- El coste variable por unidad es constante, aunque aumente la actividad (en el supuesto de que no se produzcan variaciones en el rango analizado). De todas formas, las empresas editoriales pueden reducir de forma considerable sus costes variables unitarios de impresión al incrementar la tirada de un libro. El riesgo que existe es que el mercado no sea capaz de absorber la tirada de un libro, es por ello que las tiradas se ajustan en función de las expectativas de venta del producto.
- Las empresas editoriales tienen muchos costes que son fácilmente externalizables, sin que por ello tengan problemas de tipo estratégico. Es por este motivo que las empresas editoriales han variabilizado gran parte de sus costes a través de la externalización.

La impresión del producto (libros, revistas, periódicos...) suele estar externalizada en la mayor parte de editoriales. Esta externalización ha fomentado una fuerte especialización y adaptación a las nuevas tecnologías, que ha permitido abaratar mucho los costes de

impresión en las empresas editoriales. En el caso de los periódicos ha permitido incluso variabilizar los costes de impresión en función del número de páginas.

La comercialización del producto; así como la logística (tenencia y distribución del producto) está siendo externalizada de forma creciente por muchas editoriales y se tratará de forma más detallada en el capítulo 5.

Las decisiones de externalización afectaran a la variabilidad de los costes y también puede afectar a la imputación como costes directos/indirectos de algunos de los costes. Por ejemplo, en el caso de los costes de logística (tenencia del producto, preparación y distribución de pedidos) si se dispone de almacén propio tendremos costes de mantenimiento de almacén, amortización del mismo y plantilla fija; que serán costes indirectos al producto. En cambio, si se externalizan pueden convertirse en una cantidad fija por unidad vendida que será un coste directo del producto.

5

Problemáticas específicas de estimación de costes en las empresas editoriales

Tal y como se ha indicado anteriormente, las empresas editoriales tienen una serie de características que justifican enfoques específicos en lo que a la contabilidad de gestión se refiere. Algunas de éstas circunstancias afectan a la estimación de determinados costes, tal y como se expone a continuación.

5.1. Costes de distribución

Los costes de distribución son muy importantes en las empresas editoriales, ya que suelen representar alrededor del 50% de los ingresos. Los costes de distribución engloban los costes de presentación del producto en el punto de venta, los costes de recogida de pedidos, los costes de tenencia de producto (almacenaje) y los costes de transporte. Estos costes variarán en función de si la logística y la distribución se hacen de forma interna o se externalizan.

En la figura 5.1 se acompañan los porcentajes habituales de descuento que se podrían realizar al distribuidor en función de los costes de distribución. Estos descuentos varían en función de si el almacén es propio o ajeno; y según se decida si la red comercial es propia o ajena. Se puede observar, por ejemplo, que si una empresa editorial decide tener una logística propia y además tiene una red comercial propia de vendedores, sus costes de logística se verán reflejados en la cuenta de resultados como costes de estructura y el coste de comercialización será el descuento con el que trabaja la librería (alrededor de un 30% sobre el PVP).

Figura 5.1. Coste de logística y distribución según el tipo de red comercial

	Logística propia	Logística externalizada
Red comercial propia	Logística: es un coste de estructura Comercialización: descuento a la librería (30%)	Logística: es un servicio externo Comercialización: descuento a la librería (30%)
Red comercial ajena (distribuidor)	Logística: es un coste de estructura Comercialización: descuento al distribuidor (40-55%)	Logística: es un servicio externo Comercialización: descuento al distribuidor (40-55%)

Además, los costes de distribución variarán en función del modelo de distribución seleccionado.

Ventas en firme con derecho a devolución

Este tipo de venta tiene costes de transporte asociados elevados, puesto que la mercancía va y vuelve a los almacenes. Sin embargo esta forma de venta suele tener

costes comerciales más reducidos, ya que la venta del producto es más fácil puesto que la librería no se arriesga, si no realiza la venta al lector puede realizar la devolución del producto. Los costes de devolución del producto suelen englobarse en una partida diferente de la cuenta de resultados: Costes de devolución.

Esta fórmula de venta se ha convertido para algunas librerías en un instrumento de financiación, debido a que a menudo devuelven los libros el día 30 y los vuelven a pedir el día 1, retrasando así su pago. El editor tiene mayores costes de logística al tener los costes de envío de la devolución más los posibles deterioros asociados al transporte.

Venta en depósito

Se realiza la distribución de los libros y se factura a la librería en función de sus ventas reales. Esta opción acostumbra a tener unos costes de distribución más bajos, puesto que la mercancía se suele devolver menos y el producto permanece más tiempo en el punto de venta. Los costes comerciales de esta tipología de distribución suelen ser más elevados puesto que requieren de un control más exhaustivo de la venta en la librería. Esta forma de venta es cada vez menos habitual.

La venta en depósito tiene además asociados unos mayores costes de financiación, puesto que es la editorial quien asume toda la financiación del proceso hasta que éste es vendido al consumidor final. Además, los libros están en el balance de la editorial, hasta que la librería vende el libro.

Costes de distribución según el canal

En el caso de los libros existen además diferentes canales de distribución: librerías, grandes superficies, quioscos, clubs, entidades... Cada uno de estos canales tiene asociados diferentes costes de distribución.

Por ejemplo, el canal librerías tiene los costes de envío hasta el punto de venta. Los puntos de venta suelen ser muy dispersos y, por lo tanto, generan costes más elevados de distribución de lo que puedan ser en el canal gran superficie. El canal entidades tiene unos costes muy bajos de distribución, pues se realiza una sola entrega del libro en la entidad que contrata la compra y, salvo deterioros importantes no se producen devoluciones. Las bajas devoluciones se deben a que el número de libros entregados es sobre pedido.

Los periódicos tienen tres canales de distribución: quioscos, suscriptores y digital. El canal quiosco tiene, en el caso de los periódicos, unos costes de distribución muy inferiores al canal suscriptor. En lo que se refiere a las devoluciones el efecto es opuesto, ya que el canal quiosco suele tener unas devoluciones de alrededor del 20%, mientras que las devoluciones del canal suscripción son casi nulas. El efecto global de estos dos factores (costes de distribución más costes de devolución) hace que el canal de suscripciones sea más rentable que el canal quiosco. La distribución a través del canal digital tiene unos costes fijos por estar en la plataforma y carece casi de costes variables en función de las visitas.

5.2. Devoluciones de ventas

Los costes de devolución de ventas de libros incluyen los costes asociados al envío del producto desde el punto de venta al almacén. Por tanto, son costes de transporte, costes administrativos y costes de almacenaje de producto.

En el caso de los periódicos las devoluciones se hacen aprovechando el mismo canal de distribución de vuelta. Las devoluciones tienen un pequeño ingreso de recuperación puesto que son vendidas a peso como papel.

Con anterioridad a que se realice la devolución efectiva de los libros, los editoriales suelen contabilizar un gasto por deterioro anticipándose a las devoluciones que se pueden producir. El cálculo de estos deterioros se realiza libro a libro utilizando datos históricos de devoluciones de libros similares.

Debido a la alta importancia que tiene este coste en la cuenta de resultados de las empresas editoriales, cada vez más se utilizan más los dos conceptos siguientes:

Sell-in: Ventas de las editoriales hacia las librerías

Sell-out: Ventas de las librerías hacia los lectores

Mientras exista la posibilidad de devolución, la venta de la editorial no es real. La venta se considera real una vez se realiza el *sell-out* (ver figura 5.2).

Figura 5.2. Ventas desde el editor al lector



5.3. Amortización de los derechos de autor

En los libros de texto y en los periódicos los costes por derecho de autor provienen de los redactores que son contratados para la elaboración de los textos. Estos redactores no cobrarán habitualmente ninguna cantidad adicional por derechos de autor por unidad editada. Tan solo pueden existir costes adicionales por derechos de autor en el caso de utilización de imágenes y sus costes son conocidos antes de tomar la decisión de utilizarlas o no.

En las novelas o libros de ficción, el coste por derecho de autor suele ser importante. Durante la contratación del contenido de una obra suelen negociarse un mínimo garantizado para el autor por soporte de edición y unidades mínimas; más un cantidad adicional a partir de cierto nivel de ventas.

En la figura 5.3 se acompaña un ejemplo de precios pactados en el contrato de un autor por el contenido de una novela que se editará en papel, con soporte audiovisual y con otros soportes. Por ejemplo, por la explotación del contenido en papel se garantiza el cobro de 10.000 €, que equivaldría a una venta de 10.000 unidades. Si la editorial consiguiese vender entre 10.000 y 15.000 unidades por cada unidad que superase las 10.000 la editorial pagaría al autor una comisión adicional de 0,80 € por unidad. Si las ventas de libros superasen los 15.000 ejemplares el autor percibiría 0,60 € por unidad.

Figura 5.3. Ejemplo de acuerdo económico de un contrato de edición

		Importe mínimo garantizado	Importe por unidad adicional
Soporte papel	Entre 0-10.000 Unidades	10.000	
	>10.000< 15.000		0,80 €
	>15.000		0,60 €
Soporte audiovisual	Entre 0-1,000.000 Espectadores	50.000	
	>1,000.000< 1,500.000		0,80 €
	>1,500.000		0,60 €
Otros soportes			0,60 €

Supongamos que la editorial consiguiese vender 16.000 ejemplares en papel. En este caso, el ingreso total del autor sería 14.600 € (ver figura 5.4).

Figura 5.4. Simulación de ventas finales de un libro e ingreso del autor

Ventas 16.000	Mínimo garantizado 10.000 unidades	10.000
	5.000 unidades x 0,80 €	4.000
	1.000 unidades x 0,60 €	600
	Total	14.600

El importe del mínimo garantizado suele abonarse al autor cuando entrega el manuscrito o cuando se edita el libro; y se activa en el balance de la empresa. A medida que se van vendiendo los ejemplares, y hasta llegar a las unidades de ventas mínimas, va imputándose a la cuenta de resultados el gasto en concepto de derecho de autor, y se va rebajando el importe activado.

Si una vez realizado el lanzamiento de la obra se viese que será imposible alcanzar las ventas mínimas establecidas se procederá a dotar como pérdida el valor de este mínimo garantizado, que se había activado en balance.

Con el paso de los años el importe de los mínimos garantizados va concentrándose en un menor número de autores que además exigen cada vez importes más elevados de estos mínimos. Es por esta razón que cada vez se hace más difícil amortizar estos mínimos garantizados. Los cálculos de estos deterioros pueden realizarse en función de la antigüedad, en función de la rotación de ventas o por su totalidad si se considera que ya no se van a realizar más ventas del libro.

5.4. Costes de obsolescencia de existencias

Cuando se produce el deterioro físico del libro, los costes de producto asociados deben llevarse a pérdidas en la cuenta de resultados, bajo el epígrafe de costes de obsolescencia.

El proceso de devolución de libros desde los puntos de ventas al almacén suelen tener unos costes de obsolescencia elevados.

Cuando un libro tiene baja rotación también suelen contabilizarse costes por obsolescencia. Esto ocurre cuando por el paso del tiempo desde la edición del libro (uno o dos años) éste empieza a tener una baja expectativa de venta, de forma que las existencias en balance tienen poca probabilidad de venderse.

El deterioro físico de los libros puede hacer necesaria su destrucción certificada. Esta destrucción suele comportar un pequeño ingreso a través de la venta a peso de papel, de los libros destruidos.

5.5. Costes financieros

El negocio editorial necesita unos recursos financieros importantes, desde la creación del libro hasta su venta y cobro, veámoslo a través de un ejemplo.

Ejemplo

Supongamos una editorial que tiene el balance de situación siguiente (figura 5.5):

Figura 5.5. Balance de situación inicial

Activo	Balance inicial
Inmovilizado	110.000,00
- Amortización acumulada	-10.000,00
Existencias	5.500,00
Clientes	4.500,00
Tesorería	80.000,00
Total activo	190.000,00

Patrimonio neto y pasivo	Balance inicial
Capital	100.000,00
Reservas	30.000,00
Resultado del ejercicio	0,00
Préstamos corto plazo	50.000,00
Proveedores	10.000,00
Total patrimonio neto y pasivo	190.000,00

+Activo corriente	90.000,00
-Pasivo corriente	60.000,00
= Fondo de maniobra	30.000,00

Independientemente de las gestiones previas a la existencia del manuscrito, el primer paso que empieza a generar inversiones y costes financieros se produce cuando el autor entrega el original al editor. En este momento, el editor necesita recursos en caso de que tenga que pagar un mínimo garantizado al autor como anticipo:

Momento 1: el editor entrega 10.000 € de anticipo al autor. Este pago se refiere a los derechos de autor de los primeros 10.000 ejemplares. Por tanto, el coste de derecho de autor por ejemplar asciende a 1 €. El efecto en el balance y en el fondo de maniobra se detalla en la figura 5.6, donde el fondo de maniobra disminuye en 10.000 € tras el pago del anticipo.

Figura 5.6. Balance y fondo de maniobra en el momento 1

Activo	Balance inicial	Momento 1	Balance final
Inmovilizado	110.000,00	Inversiones en mínimos garantizados: +10.000	120.000,00
- Amortización acumulada	-10.000,00		-10.000,00
Existencias	5.500,00		5.500,00
Clientes	4.500,00		4.500,00
Tesorería	80.000,00	-Pago mínimo garantizado: +10.000	70.000,00
Total activo	190.000,00	0,00	190.000,00

Patrimonio neto y pasivo	Balance inicial	Momento 1	Balance final
Capital	100.000,00		100.000,00
Reservas	30.000,00		30.000,00
Resultado del ejercicio	0,00		-
Préstamos corto plazo	50.000,00		50.000,00
Proveedores	10.000,00		10.000,00
Total patrimonio neto y pasivo	190.000,00	0,00	190.000,00

+Activo corriente	90.000,00		80.000,00
-Pasivo corriente	60.000,00		60.000,00
= Fondo de maniobra	30.000,00		20.000,00

El siguiente paso consiste en editar el libro con lo que el editor deberá invertir en correctores, maquetadores, impresión y encuadernación del libro. Todos estos costes afectarán a la partida de existencias y generarán deudas con proveedores.

Momento 2: Se editan 100 ejemplares con unos costes totales de 1.200 €. Por tanto, el coste unitario asciende a 12 €. Este paso no supondrá una variación del fondo de maniobra hasta que se pague a los proveedores (ver figura 5.7).

Figura 5.7. Balance y fondo de maniobra en el momento 2

Activo	Balance inicial	Momento 2	Balance final
Inmovilizado	120.000,00		120.000,00
- Amortización acumulada	-10.000,00		-10.000,00
Existencias	5.500,00	+1.200	6.700,00
Clientes	4.500,00		4.500,00
Tesorería	70.000,00		70.000,00
Total activo	190.000,00	0,00	191.200,00

Patrimonio neto y pasivo	Balance inicial	Momento 2	Balance final
Capital	100.000,00		100.000,00
Reservas	30.000,00		30.000,00
Resultado del ejercicio	0,00		-
Préstamos corto plazo	50.000,00		50.000,00
Proveedores	10.000,00	+1200	11.200,00
Total patrimonio neto y pasivo	190.000,00	0,00	191.200,00

+Activo corriente	80.000,00		81.200,00
-Pasivo corriente	60.000,00		61.200,00
= Fondo de maniobra	20.000,00		20.000,00

Ahora ya estamos en condiciones de iniciar la distribución a los puntos de venta e iniciar campañas de promoción.

Momento 3: Venta de 10 unidades a 25 € cada una (250 €, en total) a crédito a clientes. Suponemos también que se ha de pagar la mitad de la deuda de proveedores (600 €) en relación con este libro y que se producen unas comisiones de 10 €, unos transportes de 20 € y unos gastos de publicidad de 40 €. En la figura 5.8 se puede comprobar el efecto en la cuenta de resultados, balance y fondo de maniobra.

Figura 5.8. Cuenta de resultados, balance y fondo de maniobra en el momento 3

Cuenta de Resultados	Momento 3	Momento 3
+ Ventas netas	250,00	+25 € *10 Unidades
- Variación de existencias	-120,00	-12 € *10 Unidades
- Derechos de autor	-10,00	+1 € *10 Unidades
- Comisiones	-10,00	+1 € *10 Unidades
- Transportes y fletes de ventas	-20,00	+2 € *10 Unidades
- Publicidad y promoción neta	-40,00	
Margen	50,00	

Activo	Balance inicial	Momento 3	Balance final
Inmovilizado	120.000,00		120.000,00
- Amortización acumulada	-10.000,00	Amortización del anticipo de derechos de autor (1 € por ejemplar vendido): -10	-10.010,00
Existencias	6.700,00	Venta 10 ejemplares: -120	6.580,00
Clientes	4.500,00	Venta 10 ejemplares: +250	4.750,00
Tesorería	70.000,00	Pago a proveedores: -600	69.400,00
Total activo	191.200,00	0,00	190.720,00

Patrimonio neto y pasivo	Balance inicial	Momento 3	Balance final
Capital	100.000,00		100.000,00
Reservas	30.000,00		30.000,00
Resultado del ejercicio	0,00	Resultado : 50	50,00
Préstamos corto plazo	50.000,00		50.000,00
Proveedores	11.200,00	Pago a proveedores: -600 Nuevos proveedores (comisiones, transportes y publicidad): +70	10.670,00
Total patrimonio neto y pasivo	191.200,00	0,00	190.720,00

+Activo corriente	81.200,00		80.730,00
-Pasivo corriente	61.200,00		60.670,00
= Fondo de maniobra	20.000,00		20.060,00

Momento 4: Ahora supongamos que vendemos 50 ejemplares más (a 25 € cada uno), pagamos lo que nos quedaba de proveedores en relación con la edición de este libro (600 €) y cobramos 250 € de los primeros libros facturados. Además, se producen unas comisiones de 50 € y unos costes de transporte de 100 € (ver figura 5.9).

Figura 5.9. Cuenta de resultados, balance y fondo de maniobra del momento 4

Cuenta de resultados	Momento 4	Momento 4
+ Ventas netas	1.250,00	+25 € *50 Unidades
- Variación de existencias	-600,00	-12 € *50 Unidades
- Derechos de autor	-50,00	+1 Euro *50 Unidades
- Comisiones	-50,00	+1 Euro *50 Unidades
- Transportes y fletes de ventas	-100,00	+2 € *50 Unidades
- Publicidad y promoción neta		
Margen	450,00	

Activo	Balance inicial	Momento 4	Balance final
Inmovilizado	120.000,00		120.000,00
- Amortización acumulada	-10.010,00	Amortización del anticipo de derechos de autor (1 € por ejemplar vendido): -50	-10.060,00
Existencias	6.580,00	Venta 50 ejemplares: -600	5.980,00
Clientes	4.750,00	Venta 50 ejemplares: +1.250 Cobro :-250 (del momento 3)	5.750,00
Tesorería	69.400,00	Pago a proveedores: -600 Ingreso primera venta: +250	69.050,00
Total activo	190.720,00	0,00	190.720,00

Patrimonio neto y pasivo	Balance inicial	Momento 4	Balance final
Capital	100.000,00		100.000,00
Reservas	30.000,00		30.000,00
Resultado del ejercicio	50,00	Resultado : 450	500,00
Préstamos corto plazo	50.000,00		50.000,00
Proveedores	10.670,00	Pago a proveedores: -600 Comisiones y transporte: +150	10.220,00
Total patrimonio neto y pasivo	190.720,00	0,00	190.720,00

+Activo corriente	80.730,00		80.780,00
-Pasivo corriente	60.670,00		60.220,00
= Fondo de maniobra	20.060,00		20.560,00

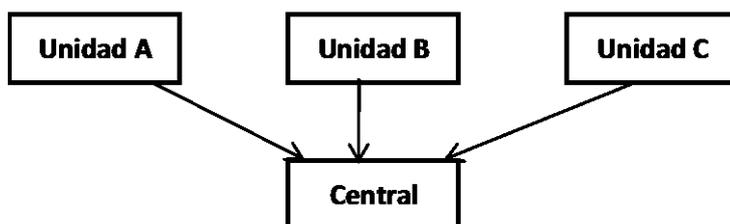
Vemos como a través de la venta de libros el fondo de maniobra va aumentando de forma lenta y progresiva. Esto genera necesidades de financiación y, por tanto, costes financieros.

5.6. Precios de transferencia

En un grupo editorial con múltiples centros de responsabilidad (departamentos, unidades de negocio, divisiones, empresas...) es habitual que se lleven a cabo operaciones entre ellos. Dependiendo del tipo de estructura empresarial, la relación entre divisiones, empresas o centros será mayor o menor. A continuación, se presentan varios ejemplos de nivel de relación entre dichos centros.

a) Nivel relacional mínimo entre unidades

Figura 5.10. Relación de las unidades con la central sin conexión entre ellas

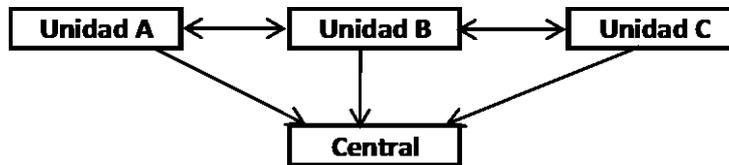


En la figura 5.10 se visualiza un tipo de estructura empresarial, en la que cada unidad tiene relación con la central y actúan autónomamente respecto al resto. En este caso, el tipo de transacciones que se realizaran entre estas suelen ser:

- La Central dota de fondos a las unidades y se ocupa de prestarles servicios compartidos, como administración, contabilidad, recursos humanos, soporte legal, compras y análogos. Además, la central podría encargarse de la comercialización y distribución de los productos editados por las diferentes unidades y de controlar la operativa de las divisiones.
- Las unidades suministran toda la información requerida a la Central, para que analice la evolución de la organización en su conjunto y gestionan autónomamente la edición de los productos, dependiendo únicamente de la Central para dotarse de recursos, comercializar o distribuir productos y para ser evaluados en función de los resultados obtenidos.

b) Nivel relacional amplio entre unidades

Figura 5.11. Relación de unidades con la central con conexión entre ellas



En la figura 5.11 se presenta una estructura empresarial que se relaciona de forma diferente, puesto que además de que cada unidad tiene relación con la Central, también se relacionan con el resto de unidades. En este caso se realizan diversos tipos de transacciones:

- La Central dota de fondos a las unidades y se ocupa de ofrecerles servicios centrales, como administración, contabilidad, recursos humanos, soporte legal y análogos, controlando la operativa de las divisiones.
- Las unidades, por su parte, suministran toda la información requerida a la Central, para que realice las funciones de coordinación y control.
- Cada unidad realiza actividades diferenciadas (edición de libros, periódicos, comercialización, distribución de los productos, central de compras...). Además, pueden producirse la cesión de derechos entre las diferentes empresas, divisiones o unidades. Se trataría, por ejemplo, de empresas ubicadas en diferentes países que se ceden los derechos de edición de los libros en diferentes idiomas.

Por lo general, existe un cierto grado de relación entre las distintas unidades (o centros de responsabilidad), al suministrarse entre ellas servicios, derechos de edición o productos acabados. Dicho suministro también debe valorarse, a fin de obtener el resultado real de cada unidad.

Por ejemplo, si una unidad realiza un servicio por cuenta de otra, está destinando sus recursos a dicha tarea en detrimento de otros trabajos a realizar para un cliente externo, por los que obtendría una determinada rentabilidad. Por otro lado, si la unidad que recibe el servicio no compensa los recursos aplicados a su favor, perjudica a la otra unidad, ya que ésta podría haber obtenido más ingresos, de haberse centrado en los clientes externos.

Para evitar estas distorsiones, las empresas que actúan mediante centros que intercambian servicios o productos, suelen establecer un precio de transferencia entre ellos. Dicho precio es la compensación que recibe el centro por realizar un servicio, ceder unos derechos o editar un libro para otro centro, por lo que un centro es el vendedor (el que suministra) y el otro el comprador.

Al establecer este precio se valora de forma más equitativa el beneficio obtenido por cada una, puesto que la unidad vendedora, registra los ingresos por los servicios/derechos/ producto prestados a la otra unidad, aumentando así los beneficios. Al mismo tiempo, la unidad compradora registra los gastos en los que ha incurrido, al contratar dichos servicios/derechos/productos.

Definir los precios de transferencia en ocasiones resulta complejo, puesto que existen áreas, como, por ejemplo, el departamento de recursos humanos, el de administración, o el departamento jurídico, en los que resultará difícil discernir los servicios dedicados a

cada uno de las unidades del grupo. En otras unidades resulta más fácil, pues al tratarse de libros que tienen un precio en el mercado, puede valorarse más fácilmente el precio de transferencia. También puede resultar sencillo establecer los precios transferencia de la cesión de derechos de edición en diferentes idiomas, pues suelen estar establecidos por contrato con el autor.

En general, se pueden aplicar diferentes tipos de precio de transferencia:

- Coste del producto. Puede ser el coste variable o el coste total (coste fijo más variable).
- Coste total más un margen de beneficio.
- Precio de mercado.
- Precio político. Lo fija la Dirección de la empresa en base a sus prioridades. Suele utilizarse cuando hay dificultades para conocer el precio de mercado, o cuando se quiere potenciar a unas unidades en detrimento de otras.

No es fácil fijar precios de transferencia ya que hay que contemplar el conjunto de la organización y a su vez los intereses de cada unidad, en la que la compradora buscará el precio más ajustado y la vendedora el que le aporte un mayor beneficio.

Ejemplo

Una organización opera con dos divisiones una de edición y otra de comercialización y distribución que son evaluados como centros de beneficios. Por tanto, se trata de divisiones que tienen ingresos y gastos y, por tanto, resultados. La primera división edita libros que vende a la división comercial, para que ésta los comercialice y los distribuya al exterior.

A fin de calcular el precio óptimo de venta se ha analizado qué margen de contribución mínimo debería aportar (precio de venta – costes variables), para cubrir los costes fijos y se ha evaluado el impacto en la cuenta de resultados. Se trata de un producto muy sensible al precio, por lo que habrá mayor o menor demanda, en función del precio.

Para ello se han calculado los ingresos y gastos asociados, para dos posibles precios de venta, 24,50 € y 26,00 €.

Se calcula el resultado global de la organización, aplicando dichos precios de venta, tal y como muestra la figura 5.12. En esta figura se observa que se trata de un producto muy sensible al precio, pues cuando vende a 26,00 €/unidad vende 5.000 unidades, mientras que si rebaja el precio a 24,50 €/unidad vendería 11.000 unidades. En cada una de las dos alternativas se producen costes diferentes de edición, de comercialización y de distribución, por lo que el resultado es muy diferentes. En cambio, los costes fijos son idénticos en las dos alternativas.

Figura 5.12. Resultado global de la organización aplicando dos precios de venta distintos

CUENTA DE RESULTADOS	TOTAL EMPRESA 11.000 ejemplares	TOTAL EMPRESA 5.000 ejemplares
Precio unitario de venta	24,50	26,00
VENTAS NETAS	269.500	130.000
Coste unitario de edición	4,95	5,00
- COSTES VARIABLES DE EDICIÓN	54.450	25.000
Coste unitario de comercialización	10,10	11,00
- COSTES VARIABLES COMERCIALES	111.100	55.000
Coste unitario de distribución	4,50	5,00
- COSTES VARIABLES DE DISTRIBUCIÓN	49.500	25.000
MARGEN BRUTO	54.450	25.000
- COSTE FIJOS	10.000	10.000
BENEFICIO ANTES DE IMPUESTOS	44.450	15.000

En la figura 5.13 se presenta la distribución de los costes agrupados también según los dos supuestos de venta de 11.000 unidades y de 5.000 unidades. Esta segmentación permite visualizar qué ocurre con los costes. Para ello, se diferencian en costes fijos, es decir aquellos que se generan aunque no se produzca ninguna unidad y costes variables (edición, comercialización y distribución) que son proporcionales a las unidades vendidas. Estos se entienden como los costes variables directos en los que incurre cada división. La división editorial tiene los costes de edición. En cambio, la división comercial tiene los costes de comercialización y distribución. Además, se hace el supuesto de que la división editorial absorbe 7.000 € de costes fijos y la división comercial los 3.000 € restantes.

Figura 5.13. Distribución de costes entre divisiones para diferentes niveles de edición

	División editorial	Comercial	TOTAL EMPRESA 11.000 Libros	División editorial	Comercial	TOTAL EMPRESA 5.000 Libros
Precio unitario de venta			24,50			26,00
Coste unitario de edición	4,95		4,95	5,00		5,00
- COSTES VARIABLES DE EDICIÓN	54.450		54.450	25.000		25.000
Coste unitario de comercialización		10,10	10,10		11,00	11,00
- COSTES VARIABLES COMERCIALES		111.100	111.100		55.000	55.000
Coste unitario de distribución		4,50	4,50		5,00	5,00
- COSTES VARIABLES DE DISTRIBUCIÓN		49.500	49.500		25.000	25.000
- COSTE FIJOS	7.000	3.000	10.000	7.000	3.000	10.000

Los costes reflejados en la figura 5.13 son los directos de la actividad de cada división. No obstante, como la división comercial compra unidades a la división editorial, se puede establecer un precio de transferencia de las unidades editadas en la primera, que la segunda compra para comercializar y distribuir.

A continuación, se presentan posibles problemas que podrían surgir a la hora de establecer un precio de transferencia entre divisiones. Para ello se calculan los ingresos y los costes de cada una y el beneficio obtenido, en función del cual será evaluado el responsable de cada centro, al considerarse ambos centros de beneficios.

Caso 1: Se aplica un precio de transferencia de la división editorial a comercial de 7,68 €, equivalente al coste unitario variable (4,95 €), más un margen de contribución que cubre los costes fijos. De esta forma, la división editorial presenta beneficios, tal y como aparece en la figura 5.14.

Figura 5.14. Resultado por división y global, con niveles diferentes de edición

CUENTA DE RESULTADOS	División editorial 11.000 Libros	Comercial 11.000 Libros	División editorial 5.000 Libros	Comercial 5.000 Libros
Precio unitario de venta	7,68	24,50	7,68	26,00
VENTAS NETAS P.V.C.	84.480	269.500	38.400	130.000
Coste unitario de edición	4,95	7,68	5,00	7,68
- COSTES VARIABLES DE EDICIÓN	54.450	84.480	25.000	38.400
Coste unitario de comercialización		10,10		11,00
- COSTES VARIABLES COMERCIALES		111.100		55.000
Coste unitario de distribución		4,50		5,00
- COSTES VARIABLES DE DISTRIBUCIÓN		49.500		25.000
MARGEN BRUTO	30.030	24.420	13.400	11.600
- COSTE FIJOS	7.000	3.000	7.000	3.000
RESULTADO DIVISIÓN	23.030	21.420	6.400	8.600
RESULTADO GLOBAL	44.450		15.000	

En la figura 5.14 se observa que el precio de transferencia que ha aplicado la división editorial, es de 7,68 € por unidad de tal forma que cubre los costes variables y obtiene un margen de contribución suficiente para cubrir los costes fijos y presentar un beneficio de 44.450 €, editando 11.000 unidades y de 15.000 € si se edita 5.000 unidades.

La división comercial por su parte también presenta un beneficio de 21.420 € al editar 11.000 unidades y de 8.600 €, al editar 5.000 unidades.

Ambas divisiones presentan un resultado positivo. En total, generan 44.450 € de beneficio, vendiendo 11.000 unidades a 24,50 €/unidad y 15.000 € de beneficio vendiendo 5.000 unidades a 26,00 €/unidad. Por lo tanto, a la organización le interesa vender cuantas más unidades mejor, pues obtiene un beneficio conjunto mayor.

Es posible que el responsable de la división comercial, quiera negociar un precio de transferencia menor, para que no se le asignen parte de los costes fijos de la división editorial.

El hecho de que ambos responsables sean evaluados por el beneficio obtenido al considerarse dos centros de beneficios, puede generar conflictos entre las dos divisiones.

Caso 2: En este caso se aplica un precio de transferencia equivalente únicamente a los costes variables de la división editorial. En la figura 5.15 se muestra el efecto de aplicar dicho precio de transferencia.

Figura 5.15. Resultado por división y global, con niveles diferentes de producción

CUENTA DE RESULTADOS	División editorial 11.000 Libros	Comercial 11.000 Libros	División editorial 5.000 Libros	Comercial 5.000 Libros
Precio unitario de venta	4,95	24,50	5,00	26,00
VENTAS NETAS P.V.C.	54.450	269.500	25.000	130.000
Coste unitario de edición	4,95	4,95	5,00	5,00
- COSTES VARIABLES DE EDICIÓN	54.450	54.450	25.000	25.000
Coste unitario de comercialización		10,10		11,00
- COSTES VARIABLES COMERCIALES		111.100		55.000
Coste unitario de distribución		4,50		5,00
- COSTES VARIABLES DE DISTRIBUCIÓN		49.500		25.000
MARGEN BRUTO	0	54.450	0	25.000
- COSTE FIJOS	7.000	3.000	7.000	3.000
RESULTADO DIVISIÓN	-7.000	51.450	-7.000	22.000
RESULTADO GLOBAL	44.450		15.000	

En la figura 5.15 puede observarse que a nivel global el resultado es el mismo (44.450 € de beneficio vendiendo 11.000 ejemplares y 15.000 € de beneficio, vendiendo 5.000 ejemplares). Sin embargo, la división editorial ha pasado de presentar beneficios a unas pérdidas de 7.000 € para los dos niveles de actividad. La pérdida son los costes fijos, que no ha podido repercutir. Por su parte, la división comercial aumenta mucho sus beneficios al comprar a un precio de transferencia de 4,95 € por unidad.

Con los resultados obtenidos, pueden observarse los intereses contrapuestos de ambas divisiones, que conviene resolver, de forma que ambas divisiones salgan ganando. A fin de resolver esta problemática y dado que la división editorial produce íntegramente para la división comercial, debe hallarse una solución que no venga impuesta por la división comercial, que tiene mayor poder de negociación al ser el único comprador.

El ejemplo estudiado permite comprobar las consecuencias que genera la política de precios de transferencia en los resultados de cada unidad. Dado que los resultados que genera cada unidad puede impactar en la retribución variable de sus responsables hay que evaluar cuidadosamente las ventajas y los inconvenientes de cada alternativa y buscar la solución más adecuada para el conjunto de la organización.

5.7. Costes de no calidad¹

Hoy en día es una realidad que los responsables de la dirección de las empresas editoriales no deben fijarse exclusivamente en la reducción de los costes sin tener en cuenta la calidad del libro que van a vender ya que, debido a ello, se originará un incremento de los costes de fabricación (reprocesamiento de los libros defectuosos), de los costes de distribución (atenciones al distribuidor o al lector por fallos en la venta), y de los costes de administración (rehacer las facturas que han originado los fallos por la falta de calidad en la impresión del libro).

Es necesario, por tanto, medir y controlar los costes de la no calidad o de los fallos ya que suponen un alto porcentaje del coste de fabricación, distribución y administración de los productos que vende la empresa, de tal forma que su eliminación rentabiliza el producto (el libro) sin necesidad de reorganizar el proceso productivo o el sistema de distribución empresarial.

Además, la gestión de los costes de la no calidad debe estar presente como objetivo estratégico dentro del Cuadro de Mando Integral elaborando los indicadores necesarios que informen en la empresa de dónde, cómo y cuándo se han originado, y además de quien es el responsable con el único objetivo de eliminar los fallos y así rentabilizar el producto.

La doctrina clasifica los costes totales de calidad en costes de calidad y costes de no calidad. Dentro de los costes de calidad nos encontramos con los de prevención y evaluación, siendo los costes de los fallos los denominados costes de la no calidad.

Los costes de prevención hacen referencia a aquellos costes de personal y medios destinados a prevenir y reducir las anomalías, es decir a prevenir sus causas como por ejemplo: los salarios del personal dedicado a la prevención, el asesoramiento de consultorías externas, etc. Los costes de evaluación son los que se destinan a verificar la conformidad de los productos con los requisitos de calidad como por ejemplo: las auditorías al producto, el control de las desviaciones de los objetivos establecidos, etc. Tanto los costes de prevención como los de evaluación son costes normales dentro del plan estratégico de actuación de la empresa, todo lo contrario con respecto a los costes de los fallos o de la no calidad que deben ser eliminados para cumplir con el objetivo estratégico empresarial.

Por tanto, a la hora de gestionar los costes en la empresa, son de suma importancia los costes de la no calidad o también denominados costes de los fallos diferenciando si se producen en el ámbito interno o externo de la empresa originándose, de esta forma, el coste de los fallos externos y el coste de los fallos internos. Ahora bien, aunque los dos tienen suma importancia a la hora de gestionar los costes, eliminando ineficiencias que no aportan valor añadido al producto o servicio, el más preocupante es el fallo externo por la intangibilidad que origina en la empresa.

La idiosincrasia de las empresas editoriales hace que puedan surgir multitud de costes de la no calidad, tanto internos como externos y dentro de ellos los tangibles e intangibles. Así si no fijamos en el proceso de fabricación de una editorial desde que se decide quién es el autor de la obra y poseemos el contenido del libro, hasta que distribuimos el libro pasando por el proceso de diseño, pre-impresión y tirada de libros a imprimir en función de las expectativas de ventas, pueden surgir una gran cantidad de

¹ Este apartado ha sido redactado por el Dr. Juan Carlos De Margarida Sanz, Profesor Titular Universidad de Valladolid, Departamento de Economía Financiera y Contabilidad

costes de fallos o de la no calidad que provocarán una minoración en el margen de la empresa editorial.

Los fallos que surgen antes de que el libro se entregue al distribuidor se denominan costes de los fallos internos y son aquellos que no cumplen con los requisitos establecidos por el autor o la distribuidora. Como costes de fallos internos nos podemos encontrar, entre otros, con aquellos libros dañados o deteriorados que a lo largo del proceso de diseño, pre-impresión y tirada de libros se detecta que no tienen la calidad deseada, y que por tanto, se separan de proceso de edición; los libros defectuosos respecto de los cuales se detecta que no reúnen las condiciones de calidad exigidas y se someten a un reprocesamiento de edición con el fin de alcanzar la calidad deseada; los costes de subactividad provocados por los errores originados en la planificación de procesos, tales como los de diseño, pre-impresión, tirada de libros, comercialización y finalmente de administración, etc.,

Los costes de los fallos externos, como ya se ha comentado, son los más conflictivos puesto que el libro ya está “en manos” del distribuidor y, por tanto, afectan de una manera, quizás irreversible, la credibilidad de la editorial e indirectamente la imagen del autor. Como costes de fallos externos nos podemos encontrar, entre otros, con los costes originados por la falta de cumplimiento del libro con los requisitos establecidos, una vez que este ya ha sido entregado al distribuidor; la imagen negativa de la editorial que puede afectar a las ventas futuras, e indirectamente del autor que puede afectar a sus nuevas obras; etc.

Finalmente, hay que tener en cuenta la tangibilidad e intangibilidad de los fallos o costes de la no calidad. Los costes tangibles de los fallos son aquellos que se pueden calcular, y por tanto medir, con criterios convencionales de coste y que se acompañan de un desembolso en efectivo por parte de la empresa. Los costes intangibles de los fallos se calculan, y por tanto se miden, con criterios subjetivos por lo que su credibilidad tiene que ser contrastada en el transcurso del tiempo.

Como costes tangibles de fallos internos nos podemos encontrar con los excesos de inventarios (libros que se ha quedado su contenido obsoleto por no haberse vendido en el tiempo establecido); tiempos no productivos por una mala planificación de la programación a la hora de realizar el diseño, la pre-impresión o la tirada de libros; etc. Así mismo, como costes tangibles de fallos externos debido a la no satisfacción de los distribuidores con el libro recibido, nos podemos encontrar con varios supuestos siendo los más comunes:

- Si el distribuidor decide anular el pedido y éste puede ser vendido a otro distribuidor sólo habrá que considerar como coste el beneficio perdido (diferencia entre el precio de venta y de coste).
- Si el distribuidor decide anular el pedido y éste no puede venderse a ningún otro, el coste será la propia venta al precio de venta que se pierde (cálculo del coste de oportunidad).
- Transportes del material defectuoso.
- Campañas de publicidad suplementarias para solventar la mala imagen dada; etc.

Finalmente, los costes intangibles de los fallos son los que pueden provocar más incertidumbre en la empresa ya que son difíciles de cuantificar y, por tanto, afectarán a las ventas futuras de forma implacable. Tienen un alto grado de subjetividad y deben ser comprobados en el transcurso del tiempo para darles credibilidad. Como fallos intangibles de los fallos podemos, entre otros, considerar los siguientes: los retrasos en

el diseño, en la pre-impresión o en la tirada de los libros originan costes financieros debido a que la empresa tarda más en facturar el pedido, y por tanto, tarda más en cobrar; el incremento de las existencias por la devolución de los libros por parte de la distribuidora a causa del fallo de impresión hará que se originen costes financieros debido a un incremento de la inversión; el impacto de las nuevas ventas debido a la insatisfacción de las distribuidoras o bien de los clientes finales que son los lectores, en este último caso se menoscaba la imagen del autor quien puede poner una denuncia a la empresa editorial (coste tangible del fallo externo).

Además, y atendiendo a la insatisfacción de las distribuidoras por el fallo de impresión, habrá que tener en cuenta si esta renuncia a un pedido que la editorial ya ha fabricado y no puede venderse a ningún otro siendo el coste del fallo para la editorial la venta perdida a precio de venta. Sin embargo si los libros pueden venderse a otro distribuidor, el coste del fallo sería la diferencia entre el precio de venta del primer distribuidor con el precio de venta (normalmente siempre menor) del segundo distribuidor.

Para cuantificar la intangibilidad respecto a la insatisfacción de las distribuidoras o de los lectores será necesario determinar un modelo econométrico para conocer la evolución de la buena o mala imagen que ofrece la editorial a sus clientes definiendo unas variables (endógenas, exógenas) que expliquen y determinen el modelo. Para ello, se harán encuestas a los distribuidores y a los lectores en las que se compruebe el grado de satisfacción de los mismos con relación a los libros que se les ha vendido, para posteriormente determinar un modelo que relacione la satisfacción de los distribuidores con las ventas futuras. A tener en cuenta que cuando el libro llega al lector sale dañada la imagen del autor y de la propia editorial.

Por tanto, y atendiendo a lo anteriormente expuesto, es necesario e imprescindible considerar la necesidad de entroncar el control de gestión con el conocimiento, control y eliminación de la no-calidad, tanto tangible como intangible. La necesidad de controlar los fallos en el diseño del producto, en la pre-impresión, en la fabricación (impresión y acabados), en la comercialización y distribución, y finalmente en la publicidad y promoción, hacen que su eliminación maximice, con eficiencia y eficacia, el control del coste así como la proyección estratégica empresarial.

6

Sistemas de cálculo de costes en las empresas editoriales

Los sistemas de costes son los métodos que se pueden utilizar para calcular los costes de los distintos objetivos de coste (ya sean actividades, centros de coste, productos, canales de venta o clientes) y determinar el resultado del período. Los sistemas de costes que suelen utilizar las empresas editoriales son similares a los que usan las empresas industriales. Estos sistemas, clasificados atendiendo a los costes que se acumulan a los productos, se dividen en:

- a) Sistema de costes parciales: El sistema de costes parciales es aquel en el que se imputan una parte de los costes de la empresa. El sistema de costes parciales más utilizado es el de costes variables que imputa al producto los costes variables, ya sean directos o se trate de la parte variable de los costes indirectos.
- b) Sistema de costes completos: Se imputan la totalidad de los costes. Existen diferentes variables de este sistema:
 - Sistema de costes completos inorgánico.
 - Sistema de costes completos por secciones.

Alternativamente, los sistemas de costes también pueden clasificarse atendiendo al momento en el cual se lleve a cabo el cálculo: costes históricos y costes estándar. En un sistema de costes históricos los cálculos se basan en la información real correspondiente a un ejercicio terminado. En cambio, en el sistema de costes estándar los cálculos se basan en previsiones para el próximo ejercicio.

El sistema de costes que elige una empresa depende, entre otras variables, de las características de la misma (dimensión, número de productos, peso de los costes directos y los costes variables en el total de costes, etc.), de las necesidades de los usuarios, de los objetivos que se pretende alcanzar con el sistema (valoración de las existencias a efectos de la contabilidad financiera, toma de decisiones, control de costes, etc.), del tipo de información disponible y del coste que se esté dispuesto a soportar con el sistema elegido.

6.1. Sistemas de costes parciales

Los sistemas de costes parciales se caracterizan por asignar a los productos solamente una parte de los costes totales de la empresa. El sistema de costes parciales más utilizado en el sector editorial es el de costes directos.

Sistema de costes directos

Este sistema asigna al producto los costes directos de producto y los costes directos de comercialización y fabricación. Estos costes además de directos en relación al producto son variables en relación a las unidades vendidas.

Los costes directos más habituales que se suelen imputar al producto con este sistema son los costes directos de producto tales como las materias primas (papel, cartón, o en el caso de que la producción se encuentre externalizada, los costes de impresión), costes de edición (derechos de autor...). También puede incluir otros costes directos de comercialización, tales como las comisiones y los transportes, por ejemplo; o incluso costes de publicidad. Finalmente, en este sistema se incorpora la parte de los costes directos de fabricación (puesta en marcha de la maquinas de impresión, correctores, traductores...). En la figura 6.1 se acompaña un ejemplo de los componentes del coste del producto diferenciando según haya externalización de la impresión, logística y comercialización o no.

Figura 6.1. Costes directos de producto (con y sin externalización)

Sin externalización	Con externalización
Costes de correctores, traductores...	Costes de correctores, traductores...
Costes de pre-impresión	Costes de pre-impresión
Materia prima (papel, tinta, cartón...)	Costes de impresión
Mano de obra directa de producción	Costes de encuadernación
Derechos de autor	Derechos de autor
Subtotal costes directos de edición	Subtotal costes directos de edición
Comisiones vendedores	Costes de comercialización
Costes de transporte	Costes de logística
Costes de promoción	Costes de promoción
Subtotal costes directos de comercialización	Subtotal costes directos de comercialización
Total costes de producto	Total costes de producto

Con este sistema de costes podemos calcular el precio de coste unitario del producto a partir de las unidades producidas:

$\text{Precio de coste unitario} = \frac{\text{Costes directos del producto}}{\text{Número de unidades}}$

Con este sistema se puede obtener la cuenta de resultados por producto (libro, colección, periódico...), muy útil para analizar el margen de contribución que genera cada unidad de análisis. El margen de contribución de cada producto será la diferencia entre su ingreso y el precio de coste unitario que con este sistema coincidirá con los costes directos del producto.

Los costes directos del producto suelen ser costes variables (papel, derechos de autor, comisiones...) pero a veces también se consideran como directos una parte de los costes fijos (sueldo del editor de un determinado libro o colección, por ejemplo).

6.1.1. Sistema de costes variables

Este sistema asigna al producto los costes variables, es decir los costes que dependen del nivel de actividad de la empresa.

En la figura 6.2 se acompaña un ejemplo en que se asignan a los productos los costes variables. El resto de costes son la parte fija de los costes directos de edición y los costes fijos de comercialización, distribución, administración y generales que tienen la consideración de costes del periodo y, por tanto, no se asignan a los productos.

El resultado final de la empresa es la diferencia entre la suma de los márgenes de contribución de los productos y los costes fijos de edición, comercialización y distribución, y los costes de administración y generales.

Figura 6.2. Ejemplo de cuenta de resultados

EDICIÓN LIBRO / PERIODICO		1	2	...	n	TOTAL
Ventas netas						
	- Materias primas (papel, tinta, cartón...)	x	x	x	x	x
	- Coste de pre-impresión	x	x	x	x	x
	- Coste de impresión	x	x	x	x	x
	- Derechos de autor	x	x	x	x	x
	- Costes variables de comercialización y distribución	x	x	x	x	x
	- Costes variables de publicidad y promoción	x	x	x	x	x
Margen de contribución						
	- Costes fijos de edición					x
	- Costes fijos de comercialización y distribución					x
	- Costes de administración y generales					x
Resultado						x

El sistema de costes variables, al proporcionar el margen de cada producto, sirve también para efectuar el análisis coste-volumen-beneficio que ayuda a la toma de decisiones sobre eliminación, modificación o potenciación de actividades y productos.

El análisis coste-volumen-beneficio permite evaluar el impacto de las variaciones en precio de venta, unidades vendidas, costes variables y costes fijos en el resultado de la empresa. Este análisis se realiza a partir de la fórmula siguiente:

$$\text{Resultado} = (\text{Unidades vendidas} \times \text{Precio de venta}) - (\text{Costes variables} \times \text{Unidades vendidas}) - \text{Costes fijos}$$

La utilización del sistema de costes variables permite conocer hasta donde se puede rebajar la tirada de un periódico/edición de un libro sin perder dinero. El ingreso de edición debería, en condiciones normales, generar un margen bruto positivo. De todas formas, en este tipo de decisiones se tiene que tener en cuenta la capacidad del mercado de absorber tiradas y la capacidad de edición de la empresa. Además, se tiene que asegurar que el resto de costes serán cubiertos por las otras ediciones.

Ejemplo

Veamos un ejemplo de análisis coste-volumen-beneficio (ver figura 6.4).

Opción 1: En este caso hay prevista la edición de tres libros de 11.000, 5.000 y 11.000 ejemplares respectivamente (ver figura 6.4).

Cada uno de los libros tiene un precio de venta diferente (25,50, 26 y 26, respetivamente), coste unitarios de edición diferentes (4,95, 5 y 5, respectivamente), el mismo coste unitario de comercialización (10,10) y costes unitarios de distribución diferentes (4,5, 5 y 5, respectivamente). Los costes fijos totales ascienden a 150.000.

En la cuenta de resultados 1 observamos estas ediciones aportan un margen positivo para la empresa.

Figura 6.4. Cuenta de resultados de la opción 1

	EDICIÓN 1	EDICIÓN 2	EDICIÓN 3		
CUENTA DE RESULTADOS 1	REAL 11.000 Libros	REAL 5.000 Libros	REAL 11.000 Libros	COSTES DE ESTRUCTURA	TOTAL EMPRESA
Precio unitario de venta	25,50	26,00	26,00		
VENTAS NETAS P.V.C.	280.500	130.000	286.000		696.500
Coste unitario de edición	4,95	5,00	5,00		15
- COSTES VARIABLES DE EDICIÓN	54.450	25.000	55.000		134.450
Coste unitario de comercialización	10,10	10,10	10,10		30
- COSTES VARIABLES COMERCIALES	111.100	50.500	111.100		272.700
Coste unitario de distribución	4,50	5,00	5,00		15
- COSTES VARIABLES DE DISTRIBUCIÓN	49.500	25.000	55.000		129.500
MARGEN BRUTO	65.450	29.500	64.900		159.850
- COSTE FIJOS				150.000	150.000
BENEFICIO ANTES DE IMPUESTOS	65.450	29.500	64.900	-150.000	9.850

En la opción 2 (figura 6.5) se acompaña una simulación de la edición 3 con 5.000 unidades. Vemos como en esta cuenta de resultados a pesar de aportar un margen positivo para la empresa, el margen no es suficiente para cubrir la totalidad de los costes fijos de la empresa.

Figura 6.5. Cuenta de resultados de la opción 2

	EDICIÓN 1	EDICIÓN 2	EDICIÓN 3		
CUENTA DE RESULTADOS 2	REAL 11.000 Libros	REAL 5.000 Libros	REAL 5.000 Libros	COSTES DE ESTRUCTURA	TOTAL EMPRESA
Precio unitario de venta	25,50	26,00	26,00		
VENTAS NETAS P.V.C.	280.500	130.000	130.000		540.500
Coste unitario de edición	4,95	5,00	5,00		15
- COSTES VARIABLES DE EDICIÓN	54.450	25.000	25.000		104.450
Coste unitario de comercialización	10,10	10,00	10,10		30
- COSTES VARIABLES COMERCIALES	111.100	50.000	50.500		211.600
Coste unitario de distribución	4,50	5,00	5,00		15
- COSTES VARIABLES DE DISTRIBUCIÓN	49.500	25.000	25.000		99.500
MARGEN BRUTO	65.450	30.000	29.500		124.950
- COSTE FIJOS				150.000	150.000
BENEFICIO ANTES DE IMPUESTOS	65.450	30.000	29.500	-150.000	-25.050

En la opción 3 (figura 6.6) vemos que si bajamos el precio del libro a 20 € es factible la venta de las 11.000 unidades, pero vemos que los costes existentes hacen que esta edición también aporte un margen negativo para nuestra empresa.

Figura 6.6. Cuenta de resultados de la opción 3

	EDICIÓN 1	EDICIÓN 2	EDICIÓN 3		
CUENTA DE RESULTADOS 3	REAL 11.000 Libros	REAL 5.000 Libros	REAL 11.000 Libros	COSTES DE ESTRUCTURA	TOTAL EMPRESA
Precio unitario de venta	25,50	26,00	20,00		
VENTAS NETAS P.V.C.	280.500	130.000	160.000		570.500
Coste unitario de edición	4,95	5,00	5,00		15
- COSTES VARIABLES DE EDICIÓN	54.450	25.000	40.000		119.450
Coste unitario de comercialización	10,10	10,00	10,10		30
- COSTES VARIABLES COMERCIALES	111.100	50.000	80.800		241.900
Coste unitario de distribución	4,50	5,00	5,00		15
- COSTES VARIABLES DE DISTRIBUCIÓN	49.500	25.000	40.000		114.500

MARGEN BRUTO	65.450	30.000	-800		94.650
- COSTE FIJOS				150.000	150.000
BENEFICIO ANTES DE IMPUESTOS	65.450	30.000	-800	-150.000	-55.350

Finalmente, en la opción 4 (ver figura 6.7) se busca una solución intermedia, donde bajando el precio a 24,5 € se espera vender 8.000 unidades y se ajusta el formato del libro a uno más sencillo que permita tener costes más bajos. Con el formato más sencillo de libro vemos que la editorial consigue un margen suficiente para cubrir todos los costes fijos de la empresa.

Gracias al análisis coste-volumen-beneficio se puede realizar simulaciones de tiradas de libros para seleccionar la opción que genere un beneficio positivo para la empresa.

Figura 6.7. Cuenta de resultados de la opción 4

	EDICIÓN 1	EDICIÓN 2	EDICIÓN 3		
CUENTA DE RESULTADOS 4	REAL 11.000 Libros	REAL 5.000 Libros	REAL 8.000 Libros	COSTES DE ESTRUCTURA	TOTAL EMPRESA
Precio unitario de venta	25,50	26,00	24,50		
VENTAS NETAS P.V.C.	280.500	130.000	196.000		606.500
Coste unitario de edición	4,95	5,00	4,00		14
- COSTES VARIABLES DE EDICIÓN	54.450	25.000	32.000		111.450
Coste unitario de comercialización	10,10	10,00	9,00		29
- COSTES VARIABLES COMERCIALES	111.100	50.000	72.000		233.100
Coste unitario de distribución	4,50	5,00	4,50		14
- COSTES VARIABLES DE DISTRIBUCIÓN	49.500	25.000	36.000		110.500
MARGEN BRUTO	65.450	30.000	56.000		151.450
- COSTE FIJOS				150.000	150.000
BENEFICIO ANTES DE IMPUESTOS	65.450	30.000	56.000	-150.000	1.450

6.1.2. Empresas a las que puede interesar un sistema de costes parciales

Los sistemas de costes parciales son comunes en las empresas editoriales de cualquier dimensión. Entre las principales ventajas de estos sistemas de costes destacan su simplicidad, en relación con otros sistemas de costes, por lo que son más baratos como sistema de información. En contrapartida, el principal inconveniente es la ausencia de análisis de ciertos costes, sobre todo los indirectos.

Los sistemas de costes parciales son útiles para empresas en las que los costes que dejan de imputarse con estos sistemas son poco significativos; este es el caso del sector editorial.

A través del sistema de costes parciales se imputan menos costes a la edición de un libro/periódico, por lo que se reduce el valor de las existencias finales, en comparación

con los sistemas de costes completos. Por tanto, utilizando un sistema de costes parciales se obtiene un menor beneficio o unas pérdidas mayores, ya que se consideran como costes del periodo una parte mayor de los costes. Como se amplía más adelante, esto es cierto cuando la edición es mayor que la venta en el periodo. Este efecto será nulo en el caso de los periódicos dado que la producción y la venta de los periódicos se realiza de forma inmediata.

En las empresas editoriales es habitual que los costes directos asignables al libro/periódico (impresión, derechos de autor, etc.) representen entre el 60% y el 70% de sus costes totales. En la medida en que este porcentaje se pueda hacer mayor agregando costes externalizados variables de comercialización y distribución más incentivos, puede tener más sentido utilizar un sistema de costes parciales, ya que sin mucha complicación se puede controlar una parte muy significativa de los costes totales. También son aconsejables para aquellas empresas que desean un sistema de costes barato y sencillo.

En la figura 6.8 se acompaña un ejemplo del peso de los costes directos en una colección. Podemos observar que en este ejemplo el porcentaje es muy elevado (69%) y que, por tanto, elegir un sistema de costes parciales permite obtener de forma más rápida, y sin repartos subjetivos, una información que considera la mayor parte de los costes.

Figura 6.8. Ejemplo del peso de los costes respecto a la facturación neta

Colección A		
Ventas brutas P.V.P.		
- Devoluciones P.V.P.		
Ventas netas P.V.P. (a)		
- descuentos s/ventas		
Ventas netas P.V.C.		100%
- Coste producto		27%
- Derechos de autor		13%
- Comisiones		12%
- Transportes y fletes de venta		2%
- Publicidad y promoción neta		15%
Margen bruto		31%

6.2. Sistemas de costes completos

Los sistemas de costes completos, también denominados de absorción, pretenden suplir algunas de las deficiencias que presentan los sistemas de costes parciales. Sin duda, la información que facilita un sistema de costes parciales puede ser insuficiente para aquellas empresas en las que se desee conocer de forma más exacta la repercusión de la parte fija de los costes indirectos en cada producto/edición o los costes que se producen en cada etapa del proceso de generación de valor por parte de la empresa.

Un sistema de costes completos aporta una mayor calidad de la información, al imputar al producto tanto los costes directos, como los indirectos. Sin embargo, al aumentar la

complejidad se incrementa el coste del sistema de costes. Esto, sin embargo, se justifica a medida que los costes indirectos sean más elevados.

Otra razón que puede justificar la utilización de un sistema de costes completos se da cuando se desea otorgar un valor más elevado a la edición. El sistema de costes completos lo que hace es asignar como coste de edición, no solo los costes directos sino que además reparte los costes indirectos de edición, por lo que asigna un mayor coste a la edición. El sistema de costes completos influirá en el resultado del ejercicio en función de la relación entre la edición y la venta realizada:

Edición mayor que unidades vendidas = Mayor resultado (más beneficio o menos pérdida)

Edición = Unidades vendidas = Idéntico resultado

Edición menor que unidades vendidas = Menor resultado (menos beneficio o más pérdida)

Seguidamente, se comprueban estas conclusiones a partir de un ejemplo.

En la figura 6.9 vemos los costes asociados a una edición de un libro de 100 ejemplares, y como los diferentes sistemas de reparto de coste hacen que tengamos diferentes costes por ejemplar y, por lo tanto, un diferente resultado. Se hace el supuesto de que los costes directos ascienden a 5.000, los costes indirectos de edición a 1.500 y los otros costes indirectos a 700. En el sistema de costes parciales sólo se asignan al producto los costes directos. En cambio, en el sistema de costes completos se asignan también al producto los costes indirectos de edición.

Figura 6.9. Ejemplo de reparto de costes según el sistema de costes utilizado

Edición Libro 1 : 100 EJEMPLARES		Coste de producto	Coste de producto
	Coste s	Sistema de costes parciales	Sistema de costes completos
Costes directos	5.000	=5.000/100=50	=5.000/100=50
Costes indirectos de edición	1.500		=1.500/100=15
Otros costes indirectos	700		
	7.200	50	65

En la figura 6.10 podremos observar como el sistema de reparto de costes influye en el resultado y en la variación de existencias en función de las unidades vendidas. Para ello se consideran tres situaciones (venta de 80 unidades, venta de 100 unidades y venta de 120 unidades).

En el sistema de costes parciales el coste unitario asciende a 50, que es el total de costes directos (5.000) dividido por las unidades producidas (100).

En el sistema de costes completos el coste unitario es 50 de coste directo más 15 de coste indirecto de edición.

En el sistema de costes completos la variación de existencias tiene en cuenta los costes directos de 50 por unidad (en caso de que haya diferencia entre edición y venta). En

cambio, en el sistema de coste completo la variación de existencias tiene en cuenta el coste unitario de 65 (en caso de que haya diferencia entre edición y venta).

Figura 6.10. Diferencias en resultado y variación de existencias según el sistema de imputación de coste

Edición libro 1: 100 ejemplares a un precio de venta de 100				
		Sistema de costes parciales		
		Edición > Unidades vendidas	Ventas = Edición	Edición < Unidades vendidas
		Ventas de 80 unidades	Ventas de 100 unidades	Ventas de 120 unidades
COSTES TOTALES				
Ventas netas		=100 * 80=8.000	=100*100=10.000	=100*120=12.000
Costes directos	5000	=50*80=4.500	=50*100=5.000	=50*120=6.000
Costes indirectos de edición	1500	1500	1500	1500
Otros costes indirectos	700	700	700	700
Resultado	7.200	1.300	2.800	3.800
Variación de existencias		+20 * 50 = 1.000	-	-20 * 50 = -1.000

Edición libro 1: 100 ejemplares a un precio de venta de 100				
		Sistema de reparto costes completos		
		Edición > Unidades Vendidas	Ventas =Edición	Edición < Unidades Vendidas
		Ventas de 80 Unidades	Ventas de 100 Unidades	Ventas de 120 Unidades
COSTES TOTALES				
Ventas netas		=100*80=8.000	=100*100=10.000	=100*120=12.000
Costes directos	5000	=50*80=4.500	=50*100=5.000	=50*120=6.000
Costes indirectos de edición (se imputa 15 a cada unidad)	1500	=15*80=1.200	=15*100=1.500	=15*120=1.800
Otros costes indirectos	700	700	700	700
Resultado	7.200	1.600	2.800	3.500
Variación existencias		+20 * 65 = 1.300	-	-20 * 65 = -1.300

Lógicamente, la variación en el resultado será más significativa a medida que los costes indirectos sean más elevados.

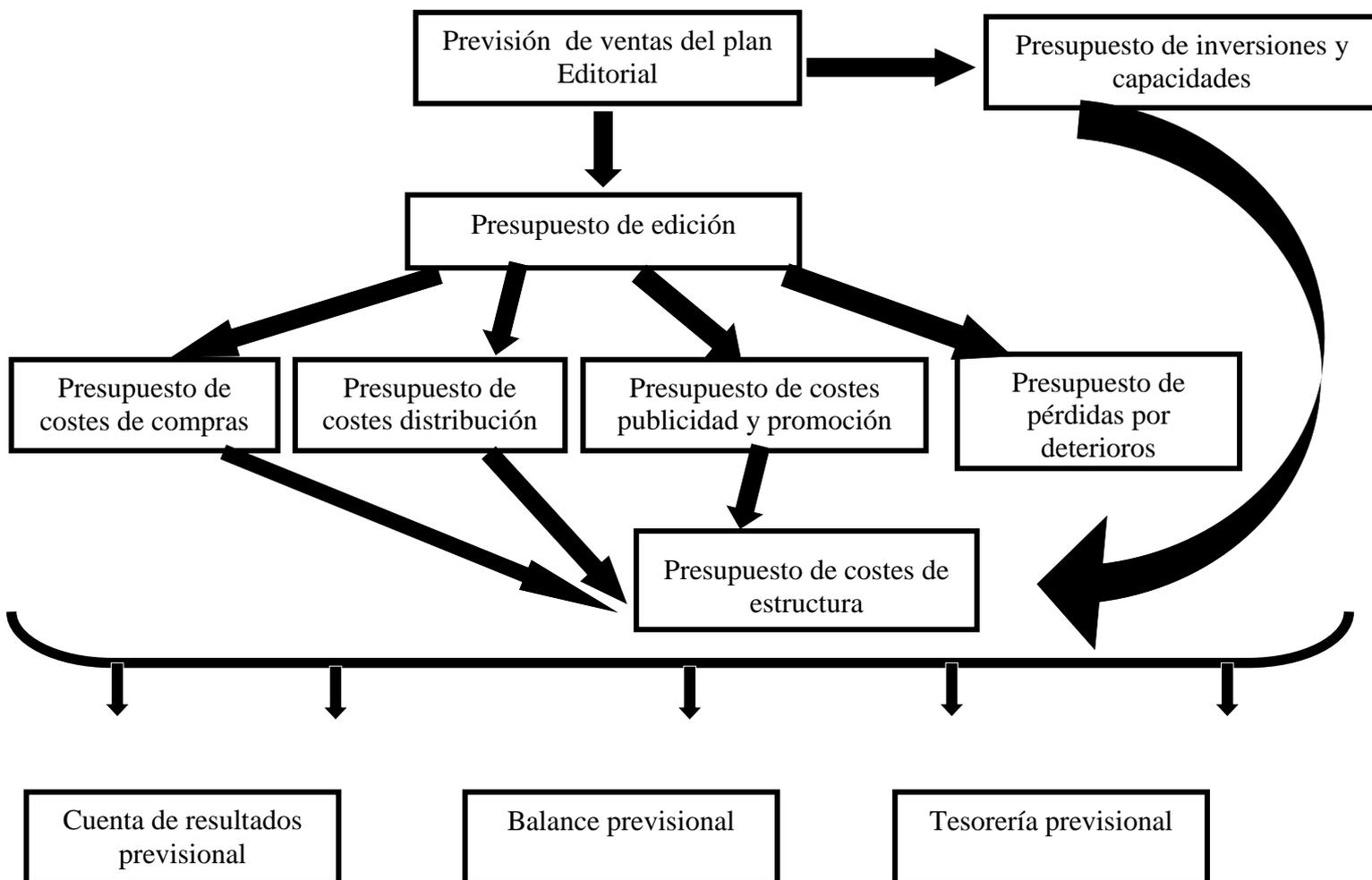
Dada la gran importancia que tienen los costes directos, los sistemas de costes completos se utilizan menos en las empresas editoriales. De todas formas, puntualmente, cuando hay que tomar determinadas decisiones, como la externalización o no de determinados servicios, por ejemplo, se suelen hacer cálculos utilizando sistemas de costes completos.

Presupuestación y análisis de desviaciones en las empresas editoriales²

7.1. El proceso presupuestario en las empresas editoriales

En la figura 7.1 podemos observar cuales son las diferentes fases del proceso presupuestario en una empresa editorial.

Figura 7.1. Proceso de presupuestación en una empresa editorial



² Este capítulo utiliza parcialmente el capítulo 7 del libro *Contabilidad y gestión de costes* de Amat, O. y Soldevila, P. y editado por Profit (2010).

Las empresas editoriales tienen diferentes características diferenciales en lo que se refiere al control presupuestario. Entre estas características destacan las siguientes:

- Los costes de impresión están generalmente externalizados y varían considerablemente en función del número de ejemplares a imprimir.
- En el caso de la edición de periódicos, el ciclo de vida es muy corto y si no se consigue su venta en el día de la edición, se produce la devolución por parte del distribuidor. Para las revistas, el ciclo de vida es algo más largo pues su edición, puede ser semanal, quincenal, mensual o trimestral.
- Las devoluciones sobre ventas y las pérdidas por deterioro por devolución suponen un coste muy importante.

Presupuesto de ventas

Con este presupuesto se inicia el proceso de presupuestación editorial. En el caso de las editoriales de libros existe una clasificación básica de producto: libros de novedad y libros de fondo. En la actualidad existe un elevado número de títulos de novedad editados al año (en España alrededor de 60.000). En cuanto a los libros de fondo se refiere a libros clásicos con ventas recurrentes año a año. Las ventas previstas de ambas tipologías de libros se recogerán a través del plan de ventas editorial que recoge la figura 7.2 a modo de ejemplo.

Figura 7.2. Presupuesto de ventas mensual por título

		Mes 1		...	Mes 12		TOTAL	
Colección	Obra	Ejemplares	Importe	...	Ejemplares	Importe	Ejemplares	Importe
<u>Novedades</u>								
Novela								
Colección A	Título 1							
	Título 2							
	Título n							
Ficción								
Colección B	Título 1							
	Título 2							
	Título n							
Etc...								
<u>Fondo</u>								
Novela								
Colección B	Título 1							
	Título 2							
	Título n							
Total								

En el plan editorial se estiman tanto el número de ejemplares previstos de venta, como los importes, puesto que títulos diferentes, o formatos diferentes de un mismo libro puede tener precios de venta distintos.

En el caso de los periódicos la previsión de ventas se hace en función de la difusión esperada, separando entre quioscos y suscriptores. En algunos casos se detalla la venta de quioscos por regiones o puntos de venta y teniendo en cuenta los ingresos por promociones especiales (regalo de DVD's, menaje, complementos...). En cualquier caso se realiza también la previsión en unidades e importes. Este tipo de ventas puede suponer, dependiendo del periódico entre un 40% a un 25 % de sus ingresos. Para los periódicos de gran tirada su fuente de ingresos más importante es la venta de publicidad, que puede llegar a representar hasta un 75% de sus ingresos. Para los diarios de menos tirada un porcentaje significativo de sus ingresos puede venir por la recepción de subvenciones.

Presupuesto de edición

El presupuesto de edición indicará el número de ejemplares a imprimir, que en el caso de los libros se detallará por colección y título; y en el caso de periódicos se realizará una previsión temporal de ejemplares y hojas con la finalidad de poder estimar el resto de costes. Un ejemplo de presupuesto de edición lo tenemos en la figura 7.3. Se puede comprobar como el presupuesto de edición detalla para cada título las existencias iniciales, así como el número de ejemplares a editar en función de las ventas previstas.

Figura 7.3. Presupuesto de edición

Tiradas de ejemplares previstas							
			Existencias iniciales	Mes 1	...	Mes 12	TOTAL
	Colección	Obra		Ejemplares		Ejemplares	Ejemplares
Novedades	Novela						
	Colección A	Título 1					
		Título 2					
		Título n					
	Ficción						
	Colección B	Título 1					
		Título 2					
		Título n					
	Colección n	Título 1					
		Título 2					
		Título n					
Fondo	Novela						
		Título 1					
		Título 2					
		Título n					
Total							

Una vez definido el presupuesto de ventas y el de edición se puede comenzar de forma paralela con los presupuestos de costes de compras, costes de distribución, publicidad y promoción y pérdidas por deterioros.

Presupuesto de compras / producción

A partir del presupuesto de edición los departamentos de compras / producción deberán estimar cuales van a ser sus costes.

En el caso de la producción de libros es habitual la subcontratación total del proceso de impresión y encuadernación. Es por esto que a partir de la tarifa de los proveedores se deberá estimar los costes de producto en función de las tiradas establecidas. Para tiradas más cortas se realizarán impresiones digitales, mientras que para tiradas más largas se siguen utilizando los métodos tradicionales.

En el caso de periódicos se procederá a estimar el coste del papel necesario para el año siguiente. En este sector es habitual el agruparse con otros diarios competidores o empresas consumidoras de papel para negociar con los proveedores de materias primas y obtener mejores precios.

Presupuesto de costes de distribución

A partir del plan de ventas deberán estimarse los costes de distribución correspondientes.

En el caso de libros se estimarán los costes en función de la tipología de productos y en función de los ratios históricos de devoluciones, necesidad de movimiento entre almacenes y distribución geográfica de las ventas.

En el caso de los periódicos se hará de forma similar. La corta vida del producto hace innecesaria la existencia de almacenes de producto, y será el transporte el coste realmente importante. En cuanto a la gestión de las devoluciones existirá una pequeña recuperación de coste por la venta de éstas como papel a reciclar por peso.

El presupuesto de ambos se realizará por actividades, que se transformará en importe multiplicándolo por el coste por actividad. En la figura 7.4 podemos observar las diferentes actividades que se definen para la distribución. Durante la elaboración de presupuesto se estimarán las actividades necesarias para realizar la distribución de las ventas previstas en el plan editorial. Estas actividades multiplicadas por el coste unitario, nos llevará a obtener los costes totales previstos para el ejercicio.

Figura 7.4. Presupuesto de distribución mensual por unidad de obra

Distribución					
Actividades	Mes 1	Mes 2	...	Mes 12	Total
Actividad comercial					
Recepción de pedidos					
Gestión de devoluciones					
Gestión y custodia de producto					
Recepción externa de producto					
Recepción interna de producto					
Salida externa de producto					
Salida interna de producto					
Transporte entre almacenes					
Transporte externo					

Presupuesto de costes de publicidad y promoción

De acuerdo con el plan de marketing de la empresa deberá realizarse el presupuesto de costes de publicidad y promoción (ver figura 7.5).

Figura 7.5. Presupuesto de publicidad y marketing

PLAN DE MARKETING									
		Mes 1		...		Mes 12		TOTAL	
		Actuación	Importe	Actuación	Importe	Actuación	Importe	Actuación	Importe
Colección tipo A	Presentación en librerías	1	Xxx						
	Expositor libros								
	Publicidad en medios								
Colección tipo B	...								
Concursos tipo 1									
	Costes de preparación	1							
	Costes de selección obra y jurado								
	Costes evento entrega premio								
Concursos tipo 2									
Publicidad de sello editorial	Publicidad en medios								
	Encartes								
Total									

Presupuesto de pérdidas por deterioros

En el sector editorial los deterioros básicos a presupuestar son:

- Deterioro por obsolescencia de existencias
- Deterioro por morosidad /insolvencias
- Deterioro de mínimos garantizados

El presupuesto de este tipo de pérdidas por deterioro se realizará, si no existen cambios significativos en políticas de la empresa; estimando un porcentaje sobre las ventas en función de datos históricos de años anteriores.

Presupuesto de costes de estructura

Este presupuesto se confecciona independientemente de las ventas, ya que está integrado por costes fijos, esencialmente, por lo que a corto plazo no guarda una relación directa con el nivel de actividad. De todas formas, en función de la actividad y las ventas que se han previsto y del resto de costes, se suelen efectuar retoques en la previsión de los costes de estructura. Por ejemplo, si una empresa dobla sus ventas, posiblemente necesitará más personal en el departamento de contabilidad u ordenadores con capacidad superior.

Cuenta de resultados previsional

La cuenta de resultados previsional, integra junto con el balance y el presupuesto de caja, todos los presupuestos.

En primer lugar suelen elaborarse cuentas de resultados previsionales a nivel de margen para las diferentes líneas de producto. Estos márgenes a nivel de línea de producto se elaborarán a partir de los distintos presupuestos de ingresos y costes expuestos en los apartados anteriores. Como ejemplo de cuentas de resultado a nivel de margen que se pueden elaborar tendremos que para libros puede ser por colección, por canal de venta... y en diarios se pueden realizar diferenciando entre quioscos y suscriptores, ventas de diarios y ventas de producto promocional. La agregación de estas cuentas de resultados más la adición de los costes de estructura permite obtener la cuenta de resultados global previsional de la empresa (ver figura 7.6).

Figura 7.6. Cuenta de resultados previsional

Colección a	Mes 1	Mes 2	...	Mes 12	Total
Ventas brutas (precio de venta público)					
- Devoluciones P.V.P.					
Ventas netas (P.V.P.) (a)					
- Descuentos sobre ventas					
Ventas netas (P.V.C.)					
- Coste de producto					
- Derechos de autor					
- Transportes y fletes de venta					
- Publicidad y promoción neta					
Margen bruto					
- Deterioro de stocks					
- Deterioro de insolvencias					
- Deterioro de mínimos garantizados					
- Otros deterioros					
Margen neto					

Total empresa (libros)	Mes 1	Mes 2	...	Mes 12	Total
Ventas brutas P.V.P.					
- Devoluciones P.V.P.					
Ventas netas P.V.P. (a)					
- Descuentos sobre ventas					
Ventas netas P.V.C.					
- Coste de producto					
- Derechos de autor					
- Transportes y fletes de venta					
- Publicidad y promoción neta					
Margen bruto					
- Deterioro de stocks					
- Deterioro de insolvencias					
- Deterioro de mínimos garantizados					
- Otros deterioros					
Margen neto					
- Gastos de personal					
- Gastos generales					
- Amortización inmovilizado					
- Servicios administración					
- Otros costes					
Resultado explotación					
Resultados financieros					
Resultados extraordinarios					
Resultado antes de impuestos					
- Impuesto sociedades					
Resultado después de impuestos					

Total empresa (periódicos)	Mes 1	Mes 2	...	Mes 12	Total
Ventas quioscos					
Ventas suscripciones					
Ventas promociones					
Ingresos por publicidad					
Subvenciones					
Patrocinios					
Otros ingresos					
Total ingresos netos					
- Papel					
- Impresión					
- Coste marketing					
- Coste de personal directo					
- Coste publicidad					
- Coste de distribución					
Margen neto					
- Gastos de personal					
- Gastos generales					
- Amortización inmovilizado					
- Servicios administración					
- Otros costes					
Resultado explotación					
+ Ingresos financieros					
- Gastos financieros					
Resultados financieros					
+ Ingresos extraordinarios					
- Gastos extraordinarios					
Resultados extraordinarios					
Resultado antes de impuestos					
- Impuesto sociedades					
Resultado después de impuestos					

Plan de inversiones

Una vez estimada cual va a ser la actividad para el año siguiente deberán presupuestarse las inversiones necesarias (ver figura 7.7).

Figura 7.7. Plan de inversiones

PLAN DE INVERSIONES		Mes 1	Mes 2	...	Mes 12	Total
	Mínimos garantizados					
	Software					
	Hardware					
	Mobiliario					
	Construcciones					
	Apertura nuevos negocios					
	...					
	Total					

Presupuesto de tesorería

El presupuesto de tesorería también se confecciona a partir de los presupuestos anteriores. Para ello, se deben tomar todos los ingresos y los costes para analizar el mes del año en que se cobrarán y pagarán, respectivamente. Para ello, hay que conocer las condiciones de pago de los clientes, de proveedores y de otros costes.

También hay que añadir los cobros y pagos que no intervienen en la cuenta de resultados (ampliaciones de capital, obtención de deudas, pago de dividendos, devolución de deudas, etc.).

Este presupuesto puede tener diversos formatos. Uno de los más sencillos es el que integra todos los cobros y pagos sin distinciones (ver figura 7.8).

Figura 7.8. Presupuesto de tesorería

PLAN DE TESORERIA		Mes 1	Mes 2	...	Mes 12	Total
	Saldo inicial disponible					
	+ Cobros previstos					
	- Pagos previstos					
	= Saldo final disponible					

Otra posibilidad es presentar el presupuesto de caja separando los flujos de explotación de los que no lo son (ver figura 7.9).

Figura 7.9. Presupuesto de tesorería detallado

PLAN DE TESORERIA	Mes 1	...	Mes 12	Total
(1) Cobros de explotación				
Cobros por ventas a librerías				
Cobros por cesión de derechos				
(2) Pagos de explotación				
Pagos compras papel				
Pagos de producción				
Pagos a autores				
Pagos de transportes				
Pagos de publicidad				
Pagos de personal				
Pagos de tributos				
Otros pagos				
(a) Flujo de caja de explotación (1-2)				
(3) Otros cobros				
Ampliaciones de capital				
Aumento de préstamos				
Cobros de intereses de inversiones				
Cobros extraordinarios				
(4) Otros pagos				
Pagos de dividendos				
Pagos de inversiones				
Devolución de préstamos				
Pagos extraordinarios				
(b) Flujo de caja de otras actividades (3-4)				
(c) Saldo inicial de caja				
= Saldo final de caja (a+b+c)				

Balance previsional

El balance de situación previsional se confecciona con los datos contenidos en los presupuestos anteriores (ver figura 7.10). Para ello, hay que calcular el saldo final de cada cuenta del balance a partir del balance inicial y de los aumentos y disminuciones previstos en activos y pasivos.

Figura 7.10. Balance previsional

Activo	Balance inicial	Aumentos	Reducciones	Balance final
Inmovilizado	Saldo inicial	+ Inversiones en inmovilizado	-Bajas de inmovilizado	Saldo Final
- Amortización acumulada	Saldo inicial	+Amortización del ejercicio	-Amortización acumulada de las bajas	Saldo Final
Existencias	Saldo inicial	+Compras	-Consumos	Saldo Final
Clientes	Saldo inicial	+Ventas	- Cobro de ventas	Saldo Final
Tesorería	Saldo inicial			Saldo Final (Presupuesto tesorería)
Total Activo	Saldo inicial			Saldo Final

Patrimonio neto y pasivo	Balance inicial	Aumentos	Reducciones	Balance final
Capital	Saldo inicial	+Ampliaciones de capital	-Reducciones de capital	Saldo final
Reservas	Saldo inicial	+Beneficios no distribuidos	-Reducciones de reservas	Saldo final
Resultado del ejercicio	Saldo inicial			Saldo final (Cuenta de Resultados prevista)
Préstamos corto plazo	Saldo inicial	+Aumento de préstamos	-Devolución de préstamos	Saldo final
Proveedores	Saldo inicial	+Compras	-Pagos a proveedores	Saldo final
Total patrimonio neto y pasivo	Saldo inicial			Saldo final

Obsérvese que el saldo final de tesorería del balance de situación previsional debe coincidir con el saldo final del plan de tesorería. Asimismo, el resultado final (beneficio o pérdida) del balance de situación previsional ha de coincidir con el obtenido en la cuenta de resultados previsional.

7.2. Modelos de formulación de presupuestos

Para la formulación de los presupuestos hay varias tendencias:

- Tendencia a utilizar la filosofía de presupuestos flexibles en lugar de los presupuestos rígidos.
- Tendencia a considerar la actividad como base para la confección de los presupuestos.
- Tendencia a seguir la filosofía de los presupuestos en base cero.

7.2.1. Presupuestos rígidos y presupuestos flexibles

El presupuesto rígido, también denominado presupuesto fijo, consiste en la preparación de un presupuesto para un determinado volumen de actividad estimado sin realizarse ningún tipo de ajuste cuando la actividad real difiere de la prevista en el presupuesto.

Este tipo de presupuesto sólo es conveniente si se puede estimar con alta probabilidad de acierto tanto las unidades a vender y producir, como los precios de venta y los costes. Dado que esta situación es cada vez menos frecuente, por lo general, el presupuesto rígido no es el más adecuado, pues al diferir la actividad real con la prevista, la comparación directa entre el importe de los costes reales, que varían con la actividad, con los costes previstos, suele resultar poco útil.

Para evitar estos errores, es conveniente utilizar el presupuesto flexible. Este presupuesto parte de la premisa de que el comportamiento, tanto de los costes fijos como de los variables, depende del rango de actividad. De esta manera, se pueden preparar presupuestos más exactos ya que se tiene en cuenta el comportamiento de los costes e ingresos ante cambios en el nivel de actividad. Por contra, esto requiere un conocimiento más profundo del comportamiento de los costes de la empresa en relación con el nivel de actividad (costes fijos y costes variables).

Para su implantación, es conveniente calcular los costes unitarios e ingresos unitarios, teniendo claro, cuáles son costes fijos y cuáles variables y escoger un rango posible de distintos niveles de actividad, para los que se calcula un presupuesto distinto. El mínimo rango de actividad será el punto de equilibrio y el máximo estará en función de la capacidad productiva de la empresa.

Una vez sucedida la realidad, se puede realizar la comparación del presupuesto utilizando el presupuesto inicial ajustado al volumen real de actividad, por lo que la diferencia se halla sólo en los datos unitarios de ingreso y coste; y en el total de costes fijos.

Si se realiza la comparación utilizando el presupuesto fijo y flexible a la vez, mejora la información que puede facilitar el sistema presupuestario.

Ejemplo

Una editorial realiza un presupuesto de venta de libros de 10.000 ejemplares. Al finalizar el año ha realizado una venta de 11.000 ejemplares. En la figura 7.11 vemos la comparación entre presupuesto y realidad.

Figura 7.11. Ejemplo de presupuesto fijo

Comparativa entre presupuesto fijo y realidad		REAL 11.000 ejemplares	PREVISTO 10.000 ejemplares	VARIACIÓN 1.000 ejemplares
Ventas netas P.V.P.		280.500	260.000	20.500
	- Costes variables de edición	54.450	50.000	4.450
	- Costes variables comerciales	111.100	100.000	11.100
	- Costes variables de distribución	49.500	50.000	-500
Margen bruto		65.450	60.000	5.450
	- Coste fijos	21.500	20.000	1.500
Beneficio antes de impuestos		43.950	40.000	3.950

Si realizamos un análisis de la información de la figura 7.11 con un presupuesto rígido, vemos que la desviación en ventas nos ha ocasionado una desviación positiva en resultado pero no nos permite extraer conclusiones sobre cuál ha sido el comportamiento de los costes variables.

Veamos cómo podemos obtener más información si realizamos una comparación de esa misma información con un presupuesto flexible (ver figura 7.12).

Figura 7.12. Comparativa entre presupuesto flexible y realidad

		REAL 11.000 ejemplares	PREVISTO 11.000 ejemplares	VARIACIÓN 1.000 ejemplares
	Precio unitario de venta	25,50	26,00	-0,50
Ventas netas P.V.P		280.500	286.000	-5.500
	Coste unitario de edición	4,95	5,00	-0,05
	- Costes variables de edición	54.450	55.000	-550
	Coste unitario de comercialización	10,10	10,00	0,10
	- Costes variables comerciales	111.100	110.000	1.100
	Coste unitario de distribución	4,50	5,00	-0,50
	- Costes variables de distribución	49.500	55.000	-5.500
Margen bruto		65.435	65.985	-550
	- Costes fijos	21.500	20.000	1.500
Beneficio antes de impuestos		43.935	45.985	-2.050

En la figura 7.12 podemos observar como si ajustamos el presupuesto a las unidades vendidas, la variación respecto a presupuesto es negativa. Esto se debe a que el precio de venta de los libros ha sido menor al presupuestado (25,5 reales respecto a los 26 presupuestados) y a que los costes comerciales también han sido superiores a los previstos (10,10 reales respecto a los 10 presupuestados). Vemos como se ha visto mitigado por los menores costes variables de edición y menores costes variables de distribución.

7.2.2. Presupuesto basado en actividades

La confección de presupuestos en base a las actividades (en inglés ABB, *Activity Based Budgeting*) es la adaptación de la filosofía de costes basados en las actividades (ABC, *Activity Based Costing*) al proceso de formulación de presupuestos. Con el ABB se pretende que el presupuesto se centre en las actividades y el proceso suele seguir las etapas siguientes:

- a) A partir de la capacidad de producción, de los objetivos y los medios se fijan las unidades a producir y vender.
- b) Conocidas las unidades a vender y producir, y los inductores de coste de las actividades que se precisa llevar a cabo, se determina el número de inductores de las actividades principales.
- c) Conocidas las actividades principales a desarrollar, se determinan el número de inductores de las actividades secundarias.
- d) El paso siguiente es determinar los costes previstos de las actividades principales y los de las actividades secundarias, en base a los recursos (personal y otros costes) que consumen dichas actividades.
- e) Si la empresa utiliza centros de costes, las actividades se agrupan en sus centros de costes correspondientes; y se confeccionan los presupuestos de los centros de costes.
- f) Los presupuestos de los centros de costes más los presupuestos de costes directos de producto integran la totalidad de los costes previstos de la empresa.

Con el ABB se estiman los recursos a utilizar teniendo muy en cuenta esencialmente el output a obtener y los factores que causan los costes (inductores) de las actividades a desarrollar.

Una de las aportaciones más interesantes del ABB es su contribución a la gestión más eficiente de los costes.

En la figura 7.13 podremos observar un ejemplo de presupuestación por actividades del almacén de una empresa editorial.

El primer paso consiste en identificar las actividades que se realizan en el almacén: recepción de libros, almacenaje de libros...

Una vez identificadas estas actividades se imputan los costes asociados a cada una de ellas: personal, embalajes, teléfono,...

Seguidamente, se definen cuales son los inductores de coste de cada actividad. Por ejemplo para la recepción de libros será el número de bultos, si suponemos que para servir 1000 pedidos tendremos unos 500 bultos podremos obtener el coste unitario de la actividad “recepción de libros”.

Figura 7.13. Ejemplo de presupuestación por actividades

Coste	ACTIVIDADES				
	Recepción libros	Almacenaje de libros	Recepción y preparación de pedidos	Recepción de devoluciones	Almacenaje devoluciones
Personal	1.000,0	2.000,0	3.000,0	200,0	400,0
Embalajes		100,0	1.000,0		
Teléfono			200,0	100,0	
Material informático	100,0	100,0	100,0	30,0	30,0
Amortización almacén	100,0	1.000,0	100,0	50,0	100,0
Amortización maquinaria	10,0	100,0	300,0	10,0	20,0
Total	1.210,0	3.300,0	4.700,0	390,0	550,0
Inductores del Coste	500 bultos	500 bultos	1.000 pedidos de media 5 libros	500 libros	500 libros
Coste unitario por actividad	2,42	6,60	0,94	0,78	1,10

7.2.3. Presupuesto base cero versus presupuesto incremental

En el proceso de formulación de los presupuestos también puede optarse por dos planteamientos totalmente diferentes en relación con la consideración que debe tenerse por los costes producidos en ejercicios anteriores. Desde esta perspectiva, hay dos grandes corrientes:

Presupuesto incremental

Al formular los presupuestos, si se sigue una óptica incremental, se dan por aceptables los costes incurridos en el ejercicio anterior y la única dificultad está en determinar cuál es el porcentaje anual de incremento de los mismos.

Esta forma de presupuestar, a pesar de sus limitaciones, es muy utilizada sobretodo en empresas editoriales desfasadas en cuanto a técnicas de gestión empresarial. Es frecuente en este tipo de organizaciones, cuando a finales de cada ejercicio económico existan costes previstos pendientes por producirse, que el responsable de los mismos tienda a gastarlos en lugar de intentar ahorrarlos. Esto es así porque en caso contrario, al usar un sistema incremental, para el ejercicio posterior se podría recortar el presupuesto de costes al no haber alcanzado los costes previstos en el ejercicio precedente.

Presupuesto en base cero (PBC)

Esta forma de concebir el proceso presupuestario persigue el despilfarro cero. A menudo, en muchas empresas se dan por correctos los costes incurridos en ejercicios precedentes lo que puede ocultar bolsas de ineficiencia, si no se analizan en profundidad. Para ello, el PBC calcula cada coste previsto desde la primera unidad monetaria, en base a los inputs que la empresa necesita para alcanzar sus objetivos de la forma más eficiente posible. Al aplicar esta óptica, es muy posible que se produzcan dos tipos de fenómenos:

- Por un lado, se reducen determinados costes al intentar mejorar la eficiencia. Este es el fenómeno más frecuente.
- Por otro lado, determinadas actividades, o bien centros de costes, que están infradotados reciben una asignación de costes más elevada, con lo que se fomenta una reasignación más justa de los costes.

De hecho, la formulación de presupuestos basada en las actividades, tienen muchos puntos en común con el presupuesto en base cero, ya que en ambos se parte de la actividad a realizar desde la óptica de los productos a suministrar a los clientes. Además, en ambos se pretende eliminar las actividades o costes que no generan valor.

7.3. Modelos de análisis de desviaciones

Una vez aprobados los presupuestos y se inicia el ejercicio ya se podrá realizar un seguimiento del mismo analizando las desviaciones que se produzcan entre las previsiones y la realidad. El control presupuestario exige realizar un puntual y detallado análisis de los acontecimientos reales que ha vivido la empresa en comparación con los que se habían previsto, y valorar el porqué de las desviaciones ocurridas.

La parte más relevante del análisis de desviaciones es la evaluación detallada de cada una de las variables que condicionan directa e indirectamente los resultados obtenidos.

La dirección debe desarrollar un modelo de análisis de desviaciones en consonancia con el sistema de costes utilizado, que le permita explicar su actuación durante el período analizado.

Como paso previo a la definición de las fórmulas a utilizar para el cálculo de desviaciones hay que identificar los factores-clave de éxito con el fin de que el análisis a realizar se concentre en ellos.

En las empresas editoriales suelen considerarse los siguientes factores-claves de éxito en relación con costes e ingresos:

a) En relación a la edición de libro

- ✓ Tirada media

b) En relación a la venta de libros y márgenes

- ✓ Ejemplares vendidos
- ✓ Mix de venta de fondo versus novedades
- ✓ Mínimos garantizados

c) En relación a los costes de comercialización

- ✓ % de devolución
- ✓ % de costes de logística
- ✓ % de costes comerciales
- ✓ Tiempo media de estancia de los libros en el punto de venta

d) En relación a costes de marketing

- ✓ % de costes de marketing
- ✓ Participaciones en concursos literarios.

7.3.1. Principales tipos de desviaciones

Las desviaciones se calculan a partir de la comparación entre la previsión y la realidad. Para definir la fórmula de una desviación en costes se suele poner en primer lugar el coste previsto y posteriormente el coste real. De esta forma, el signo de la desviación coincidirá con el hecho de que sea favorable o no para la empresa:

$$\text{Coste previsto} - \text{coste real} = \text{Desviación}$$

En cambio, para las desviaciones de ingresos se hace el planteamiento contrario, primero se ponen los ingresos reales y después los previstos. De esta forma, el signo de la desviación coincidirá con el hecho de que sea favorable o no para la empresa:

$$\text{Ingreso real} - \text{Ingreso previsto} = \text{Desviación}$$

El análisis de desviaciones puede hacerse con una mayor o menor profundidad en función de los intereses de la empresa en cada momento.

Un primer tipo de análisis, parte de la cuenta de resultados global de la empresa y calcula las desviaciones a partir de un presupuesto fijo (ver figura 7.14).

Figura 7.14. Análisis de desviaciones en la cuenta de resultados global

Colección A	Realidad	Presupuesto	Desviación
Ventas brutas P.V.P.			
- Devoluciones P.V.P.			
Ventas netas P.V.P.			
- Descuentos sobre ventas			
Ventas netas P.V.C.			
- Coste de producto			
- Derechos de autor			
- Transportes y fletes de venta			
- Publicidad y promoción			
Margen bruto			
- Deterioro de stocks			
- Deterioro de insolvencias			
- Deterioro de mínimos garantizados			
- Otros deterioros			
Margen neto			

Este tipo de análisis, que puede separar los distintos tipos de costes según su naturaleza (personal, alquileres, etc.), tiene el inconveniente de que es muy superficial y no permite identificar claramente las causas de las desviaciones producidas. Además, al partir de un presupuesto rígido no permite separar la parte de las desviaciones en costes que se deben a una variación de los ingresos.

Este primer análisis puede mejorarse si se adopta el criterio del presupuesto flexible, en función de los ingresos realmente generados.

De esta forma, se resuelve el problema generado por el presupuesto rígido. De nuevo se trata de un sistema sencillo y rápido que presenta el inconveniente de que no informa de las principales causas de las desviaciones.

Para profundizar el análisis puede convenir analizar con más detalle las causas de las desviaciones en cada concepto, ya sea de coste o de ingreso.

Los principales tipos de desviaciones son las de costes directos, las de costes indirectos (ya sean variables, fijos o globales por centro de coste) y las de ventas. Seguidamente, se analiza cada una de ellas (figura 7.15).

Figura 7.15. Principales tipos de desviaciones

Desviaciones en costes directos	Costes de producto (impresión, encuadernación...)	Precio Cantidad
	Derechos de autor	Precio Cantidad
	Costes de transporte	Precio Cantidad
Desviaciones en costes indirectos	Costes de comercialización	Presupuesto Eficiencia
Desviaciones de ventas	Precio Mix de ventas Volumen	

Ejemplo

En la figura 7.16 se acompaña un ejemplo de análisis de desviaciones. Se trata de un supuesto en el que se preveía vender 10.000 ejemplares, pero realmente se han vendido 11.000. También hay diferencias en el precio unitario de venta, el coste unitario de edición, el coste unitario de comercialización, el coste unitario de distribución y los costes fijos.

Figura 7.16. Comparativa entre presupuesto y realidad

	Real 11.000 ejemplares	Previsto 10.000 ejemplares	Desviación 1.000 ejemplares
Precio unitario de venta	25,50	26,00	-0,50
Ventas netas P.V.P.	280.500	260.000	20.500
Coste unitario de edición	4,95	5,00	-0,05
- Costes variables de edición	54.450	50.000	4.450
Coste unitario de comercialización	10,10	10,00	0,10
- Costes variables comerciales	111.100	100.000	11.100
Coste unitario de distribución	4,50	5,00	-0,50
- Costes variables de distribución	49.500	50.000	-500
Margen bruto	65.435	59.985	5.450
- Costes fijos	21.500	20.000	1.500
Beneficio antes de impuestos	43.935	39.985	3.950

En la figura 7.16 podemos comprobar que hay una desviación positiva en ventas de 20.500 €.

Las formulas a aplicar para el cálculo de las desviaciones serían:

Desviación en precio = (Precio real - Precio previsto) x Cantidad prevista

Desviación en cantidad = (Cantidad real – Cantidad prevista) x Precio previsto

Desviación conjunta = (Precio real- Precio previsto) x (Cantidad real- Cantidad prevista)

La desviación en precio sería:

$$(25,5 - 26) * 10.000 = -5.000 \text{ €}$$

Esta desviación corresponde al cuadrante (1) de la figura 7.17 y muestra la diferencia entre el precio real y el previsto; multiplicado por la cantidad prevista.

La desviación en cantidad sería:

$$(11.000 - 10.000) * 26 = 26.000 \text{ €}$$

Esta desviación corresponde al cuadrante (3) de la figura 7.17 y muestra la diferencia entre la cantidad real y la prevista; multiplicado por el precio previsto.

La desviación conjunta sería:

$$(25,5 - 26) * (11.000 - 10.000) = -500$$

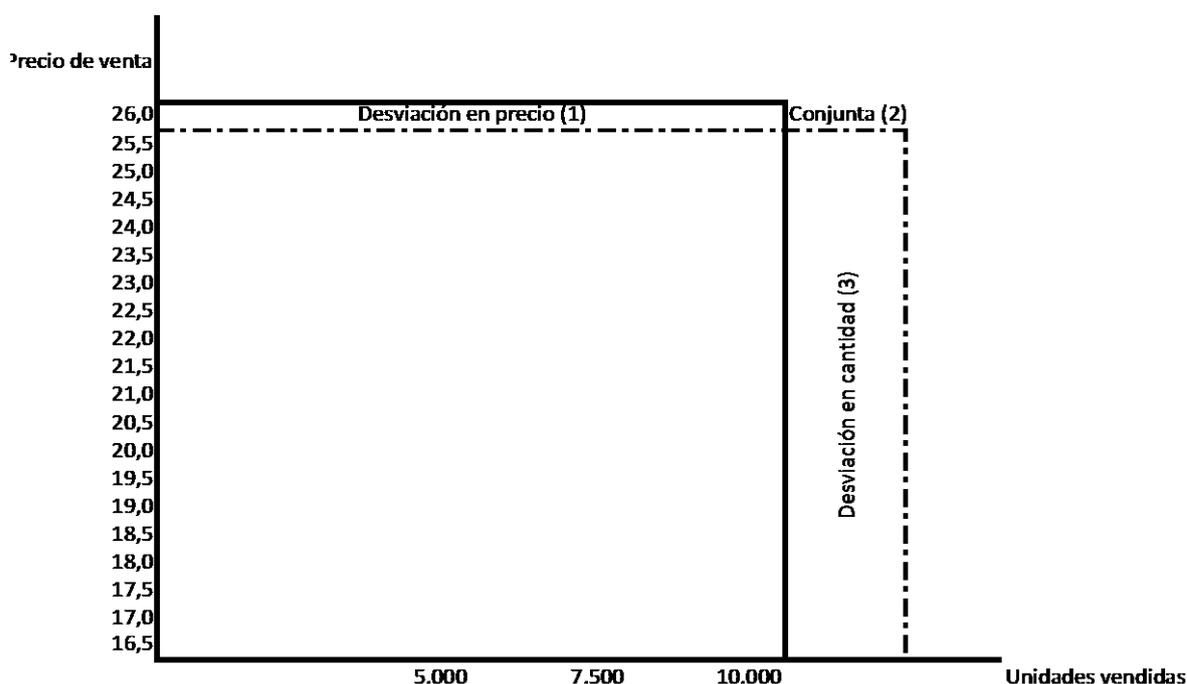
La desviación conjunta a veces es poco significativa, por lo que en análisis posteriores la sumaremos a la desviación en cantidad. Esta desviación corresponde al cuadrante (2)

de la figura 7.17 y muestra la diferencia entre el precio real y el precio previsto; multiplicado por la diferencia entre la cantidad real y la cantidad prevista.

La suma de estas tres desviaciones da la desviación total de 20.500 €. Y en la figura 7.17 sería la suma de las áreas comprendidas en los cuadrantes (1), (2) y (3).

En la figura 7.17 se puede observar una representación gráfica de estas desviaciones donde el área comprendida por el rectángulo de líneas continuas serían las ventas previstas y el área comprendida dentro del rectángulo de línea discontinua serían las ventas reales.

Figura 7.17. Representación gráfica de las desviaciones



7.3.2. Cálculo de márgenes y resultados

Una vez obtenidas las distintas desviaciones, se pueden calcular los márgenes y resultados de la empresa a partir de sus desviaciones. Esta información puede desglosarse por línea editorial, título, clientes, zonas de venta, etc. Para ello, se debe adaptar a la cuenta de resultados previsional el modelo de desviaciones utilizado. A modo de ejemplo, si se utilizan las desviaciones de ventas, de costes directos y de costes indirectos, descritas en el apartado anterior, se facilita un modelo de cuenta de resultados que, partiendo de las ventas previstas, al incorporar las desviaciones permite obtener el resultado real (ver figura 7.18).

Figura 7.18. Cálculo de márgenes y resultados a partir de las desviaciones

Ventas previstas
+/-Desviación en volumen de ventas +/-Desviación en precios de venta
=Ventas reales
-Coste directo estándar +/-Desviaciones económicas +/-Desviaciones técnicas
=Margen
-Costes indirectos presupuestados +/-Desviaciones
=Resultado real

Siguiendo el ejemplo de de la figura 7.16, en la figura 7.19 se acompañan las ventas reales calculadas a partir de las ventas previstas.

Figura 7.19. Ventas reales a partir de las ventas previstas

Ventas previstas	260.000
+/-Desviación en volumen de ventas	25.500
+/-Desviación en precios de venta	-5.000
=Ventas reales	20.500

Este análisis podría extrapolarse de forma sencilla al del resto de los costes.

A partir de las ventas previstas, se obtienen las ventas reales incorporando las desviaciones en volumen y/o en precio, dependiendo de que las desviaciones sean favorables o desfavorables, se sumarán o restarán al importe de las ventas previstas. A partir de las ventas reales, se restará el coste directo previsto y se incorporarán las desviaciones en costes directos. Se restarán al coste previsto las desviaciones favorables y se sumarán las desfavorables. De esta forma, se obtendrá el margen de contribución real del período. A éste se le restarán los costes indirectos presupuestados y se le sumará la desviación desfavorable y se le restará la desviación favorable. Así, se llega al resultado real.

Este modelo de cuenta de resultados habrá que adaptarlo al sistema de costes que se utilice.

Tras el análisis de las desviaciones, el responsable de la contabilidad de gestión debería informar, en primer lugar, de cada una de las desviaciones significativas, su cifra prevista, su cifra real, la diferencia en términos absolutos o en términos relativos y su

calificación según se consideren favorables o desfavorables para la empresa. También se indica la persona responsable de dicha desviación.

En segundo lugar, los responsables de las desviaciones deben explicar la causa, o causas, de las diferencias entre las previsiones y la realidad.

Y, finalmente, hay que proponer posibles soluciones para que la dirección pueda tomar las decisiones definitivas y medidas correctoras definitivas. Al proponer las medidas correctivas también conviene indicar la fecha en la que se controlarán si han sido efectivas o no.

8

Diseño de cuadros de mando en las empresas editoriales

Para que la contabilidad de gestión alcance sus objetivos, además de aportar información sobre costes, presupuestos y desviaciones, tiene que ayudar a la toma de decisiones generando indicadores relativos a los factores clave de la empresa.

Los indicadores son una buena herramienta para informar y ayudar a planificar, coordinar, controlar, evaluar, incentivar e implicar a los empleados.

Los indicadores se pueden presentar de forma sintética e integrada con la ayuda de cuadros de mando. En este capítulo se presentan aquellos aspectos de los indicadores y de los cuadros de mando que están más vinculados con las empresas editoriales.

8.1. Objetivos y características de los cuadros de mando

El concepto de cuadro de mando, como instrumento de información y control de la gestión empresarial, existe desde mediados de los años cincuenta del siglo pasado. Sin embargo, los cuadros de mando tradicionales adolecen de integración, ya que los diversos indicadores no suelen estar relacionados entre sí. La mayoría de cuadros de mando convencionales están integrados por una serie de indicadores en los que no están claras las relaciones que mantienen entre ellos. Además, normalmente se echa de menos un enfoque integrador que aporte una visión de la empresa como conjunto. Esto reduce enormemente su potencial desde el punto de vista de la información y el control de la gestión.

De forma similar, el cuadro de mando desde una perspectiva integral, como instrumento de planificación, información y control simultáneo de las diversas partes de una organización, también viene de lejos. Fue ya a principios de la década de los noventa del siglo pasado cuando Robert Kaplan y David Norton lo relacionaron con la estrategia de la empresa. En su propuesta, el sistema de indicadores se denomina Cuadro de Mando Integral o CMI (en inglés, *Balanced Scorecard*). El CMI mejora substancialmente al clásico cuadro de mando, ya que es algo más que un conjunto de indicadores no integrados que informan de la marcha de los aspectos más relevantes de la empresa. Para ello, se definen indicadores de control para los factores-clave de éxito de la empresa y se fijan metas para cada indicador, en base a la estrategia formulada.

Las características más significativas del Cuadro de Mando Integral son las siguientes:

a) Se intenta equilibrar los objetivos a corto plazo con los objetivos a largo plazo, los indicadores monetarios con los no monetarios, los datos previsionales con los datos históricos.

b) Los indicadores se definen con la participación de los directivos implicados a partir de la estrategia de la empresa.

c) Los indicadores se estructuran en torno a las cuatro perspectivas clave de una empresa: perspectiva de finanzas, perspectiva del cliente, perspectiva de los procesos internos y perspectiva de aprendizaje y crecimiento. El CMI se basa en la hipótesis de que si se actúa sobre los objetivos de aprendizaje y crecimiento, éstos serán el motor de

la mejora de los procesos. Esta mejora redundará en unos clientes más satisfechos que comprarán más, lo que ha de generar mejores resultados financieros para la empresa (ver figura 8.1).

Figura 8.1. Cuatro perspectivas del cuadro de mando integral

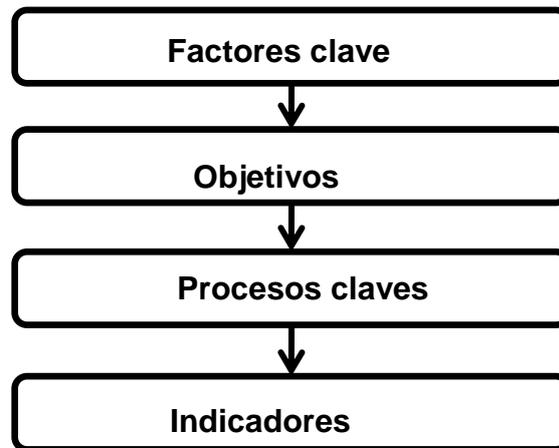


Estas perspectivas si bien son las más habituales en el sector editorial, deben adaptarse a las particularidades de cada empresa, puesto que las perspectivas son el primer paso donde vemos reflejada la estrategia de la empresa en el CMI.

Para cada perspectiva se han de identificar los factores clave de éxito, así como los indicadores que pueden informar sobre la marcha de dichos factores claves. Se han de identificar las relaciones causa efecto entre los factores claves y, por tanto, la de los indicadores que van a medir su consecución. Por tanto, se pretende que todos los indicadores estén relacionados entre sí a través de las relaciones causa-efecto. De esta forma, no sólo se obtiene información sobre lo qué está pasando, ya que también se pretende saber el porqué de lo que está ocurriendo.

Los factores clave ayudan a determinar los objetivos estratégicos y los procesos clave sobre los que hay que tener indicadores que permitan su control (figura 8.2).

Figura 8.2. Relación entre factores clave de éxito y los indicadores



En las empresas editoriales los factores-clave de éxito pueden ser, por ejemplo, los siguientes:

a) Aprendizaje y crecimiento:

- Incentivos
- Grupos de mejora y sugerencias de empleados
- Motivación del personal
- Satisfacción del personal
- Absentismo
- Rotación del personal
- Formación al personal
- Inversión en Software

b) Procesos internos:

- Coste de impresión
- Coste de derechos de autor
- Tiempo de edición
- Vida de un libro
- Títulos editados
- Costes de comercialización
- Costes de administración
- Costes de dirección
- Rotación del activo inmovilizado
- Rotación de las existencias
- Plazo de entrega
- Plazo medio de cobro de clientes
- Plazo de pago a proveedores

c) Clientes:

- Premios literarios
- Noticias favorables en medios de comunicación
- Satisfacción de clientes
- Satisfacción de distribuidores
- Costes promocionales, publicitarios y comerciales por productos, clientes, zonas y países
- Ventas por líneas editoriales, canales de venta, mercados
- Precio de venta
- Visitas a distribuidores

d) Resultados económico-financieros:

- Resultados de los centros de beneficios
- Márgenes por productos, líneas editoriales, zonas...
- Rentabilidad del activo neto
- Tesorería
- Endeudamiento

Entre las principales aportaciones del CMI, independientemente de las especificidades de cada empresa, cabe destacar las siguientes:

a) Se dice que el CMI es una herramienta de comunicación. El CMI pretende traducir la misión, la visión y la estrategia de una empresa en un conjunto de indicadores que informan de la consecución de los objetivos y de las causas que provocan los resultados obtenidos. Por tanto, es una herramienta para comunicar la estrategia a toda la organización. Como herramienta de comunicación sirve para que los objetivos de los empleados sean coherentes con los de la propia empresa. En este sentido, el CMI ayuda a alinear los objetivos de cada empleado con los de la organización. Esta aportación va ligada al establecimiento de una política de incentivos que sea coherente con los objetivos y la cultura de la organización, así como con el perfil de los empleados. Esto se realiza mediante la implementación del cuadro de mando en cascada. Para ello se define un cuadro de mando global de empresa y luego se definen cuadros de mando más sencillos integrados con el principal para las diferentes áreas o departamentos de la empresa.

b) El CMI también es algo más que un sistema de información y control, es un sistema de comunicación, de motivación y de formación. Para ilustrarlo, se podría hacer un símil entre el cuadro de mando clásico y el CMI. El primero sería como el tablero de control de un piloto de avión. En cambio, el CMI sería como un simulador de vuelo. El tablero de control sirve para aportar información y controlar la marcha del avión. En cambio, el simulador ayuda a desarrollar muchas más funciones (identificar las relaciones entre las diferentes variables, para aprender sobre el funcionamiento del avión, etc.).

c) Al seleccionar los factores-clave de éxito y los procesos clave o críticos de la organización, el CMI puede ser de gran ayuda para favorecer la reingeniería y la mejora continuas.

d) El CMI contribuye a la revisión permanente de la estrategia. Las estrategias que eran válidas cuando fueron diseñadas pueden perder su valor ya que la realidad cambia. No es suficiente con revisar los presupuestos, dado que éstos sólo dan información sobre una parte de la realidad y no proporcionan aprendizaje estratégico.

La estrategia intenta intervenir en el conjunto de relaciones de causa-efecto entre los factores-calve de éxito de una empresa y a través del aprendizaje estratégico se puede conseguir lo siguiente:

- a) Recoger el *feedback*,
- b) Revisar las hipótesis básicas de la estrategia,
- c) Hacer los ajustes necesarios y
- d) Redefinir la estrategia.

En definitiva, tal y como se desprende de las aportaciones anteriores, el CMI además de informar, contribuye a formular la estrategia, comunicarla, alinear objetivos de organización y empleados, motivar y formar a todos los colaboradores, mejorar continuamente y rediseñar la estrategia.

En base a la estrategia de la empresa y tras la identificación de los factores-clave de éxito, para elaborar un cuadro de mando tendremos que definir los indicadores más adecuados para cada uno de los factores-clave de éxito.

Un CMI debería ser claro y sencillo -pensando en el usuario- y utilizar un número limitado de indicadores, sólo los más adecuados. En general, un número de entre 20 y 30 indicadores podría ser adecuado.

El CMI puede diseñarse para una organización en su conjunto o para una parte de la misma. Por tanto, también será importante determinar a qué se hace referencia: si a la organización en su conjunto, a un departamento de la misma, a una división o a un centro de responsabilidad.

Como ejemplos de los indicadores más habituales que pueden utilizarse en un CMI de una empresa editorial pueden citarse los siguientes, para cada una de las cuatro perspectivas citadas anteriormente:

- a) Perspectiva de recursos humanos o de aprendizaje y crecimiento: tasa de motivación, número de sugerencias, horas de formación, productividad, antigüedad de los empleados, inversión en software.
- b) Perspectiva de los procesos internos: N° de títulos editados, tirada media, plazo de edición, plazos de distribución, rotación de las existencias.
- c) Perspectiva del cliente: número de premios, número de noticias favorables publicadas en prensa sobre la empresa, cuota de mercado, incremento de clientes y satisfacción de los clientes, número de ejemplares vendidos, número de lectores habituales,
- d) Perspectiva financiera: rentabilidad financiera (del capital de los accionistas), rentabilidad de los activos, rentabilidad por línea editorial o por título, posición de tesorería, ratio de endeudamiento.

Obsérvese que en los indicadores anteriores hay diversos tipos de indicadores:

- a) Indicadores *monetarios* (rentabilidad financiera, por ejemplo) e indicadores no monetarios (satisfacción de clientes, por ejemplo).
- b) Indicadores *internos* (número de títulos editados, por ejemplo) e indicadores externos (número de lectores). Los primeros controlan variables que se producen en el interior de la empresa. En cambio, los segundos controlan variables que se producen en el seno de la propia empresa.
- c) Indicadores de *resultado* relacionados con la eficacia (ventas, por ejemplo) e indicadores de *proceso* relacionados con la eficiencia (tiempo edición para un nuevo libro, por ejemplo).

8.2. Ejemplo de elaboración de un cuadro de mando

Para clarificar lo expuesto en las páginas anteriores, seguidamente se acompaña un ejemplo de cuadro de mando de una empresa editorial. En este ejemplo se pueden comprobar las características siguientes:

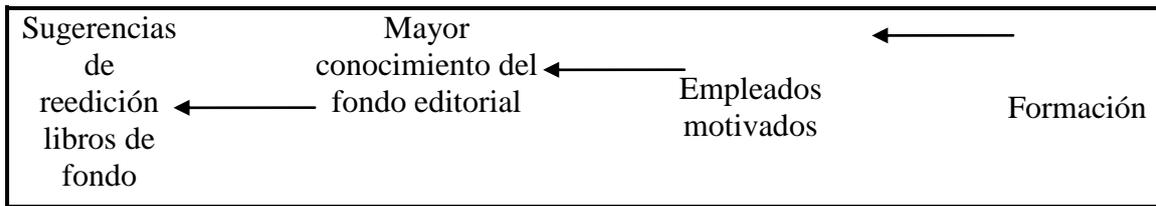
- a) Se vinculan indicadores de las cuatro perspectivas anteriormente citadas: aprendizaje y crecimiento, procesos internos, clientes y económico-financiera.
- b) Los indicadores están relacionados entre sí a través de relaciones causa-efecto. Ya que, por ejemplo:
 - Si los empleados están motivados y formados, los procesos internos funcionarán mejor.
 - Si los procesos internos funcionan mejor, y la calidad del producto es excelente y el plazo de entrega es puntual, los clientes estarán más satisfechos.
 - Si los clientes están más satisfechos tendrán una mayor fidelidad hacia la editorial y harán aumentar las ventas.
 - Si aumentan las ventas en base a los clientes actuales mejorará la rentabilidad financiera de la empresa.
 - Se relacionan los principales objetivos de la empresa, como la rentabilidad financiera con indicadores de los niveles más elementales de la organización, como la motivación de los empleados, por ejemplo.

Para iniciar la confección del CMI se analizarán por separado cada una de las cuatro perspectivas que lo integran.

Perspectiva de aprendizaje y crecimiento

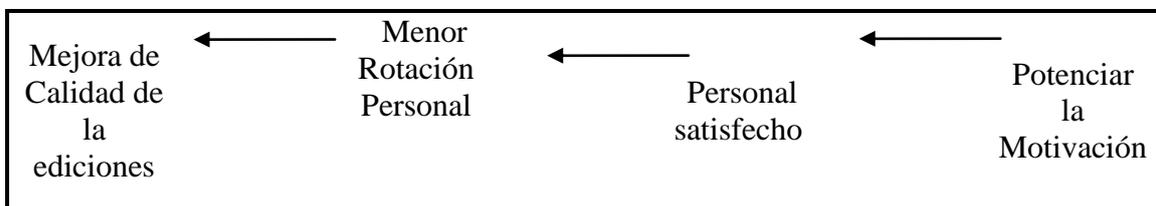
Si la formación va acompañada de una política atractiva de incentivos, lo más normal es que los empleados generen sugerencias sobre reedición de libros. Éste es un proceso iterativo que fluye en todas direcciones, ya que el proceso de formulación de sugerencias es a la vez un agente que contribuye al aprendizaje y a la mejora de los incentivos de los colaboradores (figura 8.3).

Figura 8.3. Perspectiva de aprendizaje y crecimiento



La existencia de sugerencias, acompañadas de incentivos, revierte en una mayor motivación y satisfacción de los empleados, lo cual puede reducir la rotación y mejorar substancialmente la calidad en las ediciones (figura 8.4).

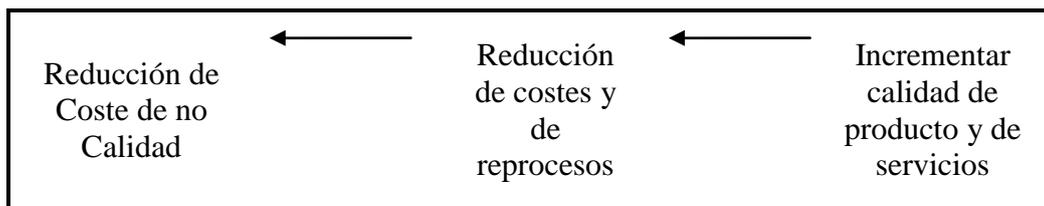
Figura 8.4. Perspectiva de aprendizaje y crecimiento



Perspectiva de los procesos

Las sugerencias que generan los empleados formados e incentivados, y las mejoras en la productividad, revierten en una mejora de los procesos. Esta mejora se plasma en un aumento de la calidad de los productos, así como en una reducción de los fallos y, por tanto, de los costes de la no calidad (figura 8.5).

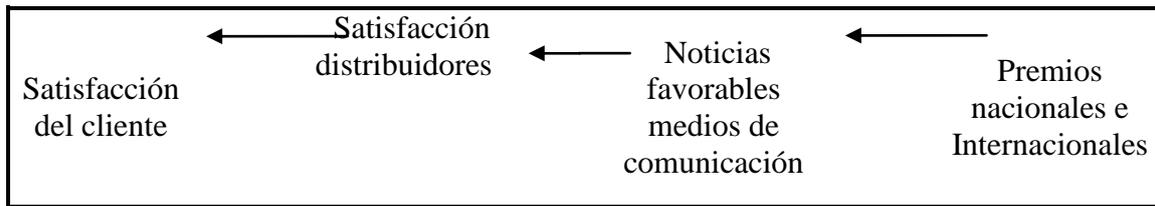
Figura 8.5. Perspectiva de los procesos



Perspectiva de los clientes

En la medida en que mejore la calidad del producto y la calidad del servicio al cliente, lo más lógico sería que aumentase la notoriedad de la empresa y su imagen positiva se vea reforzada (premios, noticias de prensa favorables, etc.). Esto, acompañado de la mejora de la calidad, redundará en una mayor satisfacción de los distribuidores y de los clientes finales de los productos de la empresa. Para este tipo de empresa, es muy importante la labor de los distribuidores (librerías, quioscos, supermercados, etc.) ya que su actuación tiene una influencia decisiva en la compra por parte del consumidor final (figura 8.6).

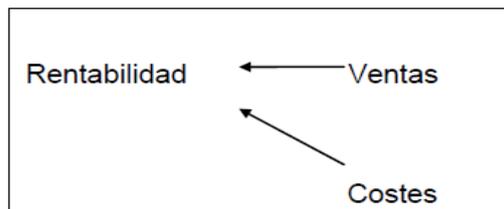
Figura 8.6. Perspectiva de los clientes



Perspectiva económico-financiera

Finalmente, todas las mejoras expuestas generan reducciones de costes y un incremento de ventas, lo cual debe plasmarse en mejoras de la rentabilidad, que es uno de los objetivos máximos de las empresas con ánimo de lucro.

Figura 8.7. Perspectiva económico-financiera



Previa a la identificación de los factores claves del cuadro de mando integral habrá sido necesaria la formulación de la visión, la misión y la estrategia a seguir por la empresa. A partir de éstas, se definirán los objetivos estratégicos y los factores claves de la empresa que estén alineados con la estrategia definida. A modo de ejemplo, se expone a continuación una definición de visión, misión y estrategia en una empresa editorial (ver figura 8.8).

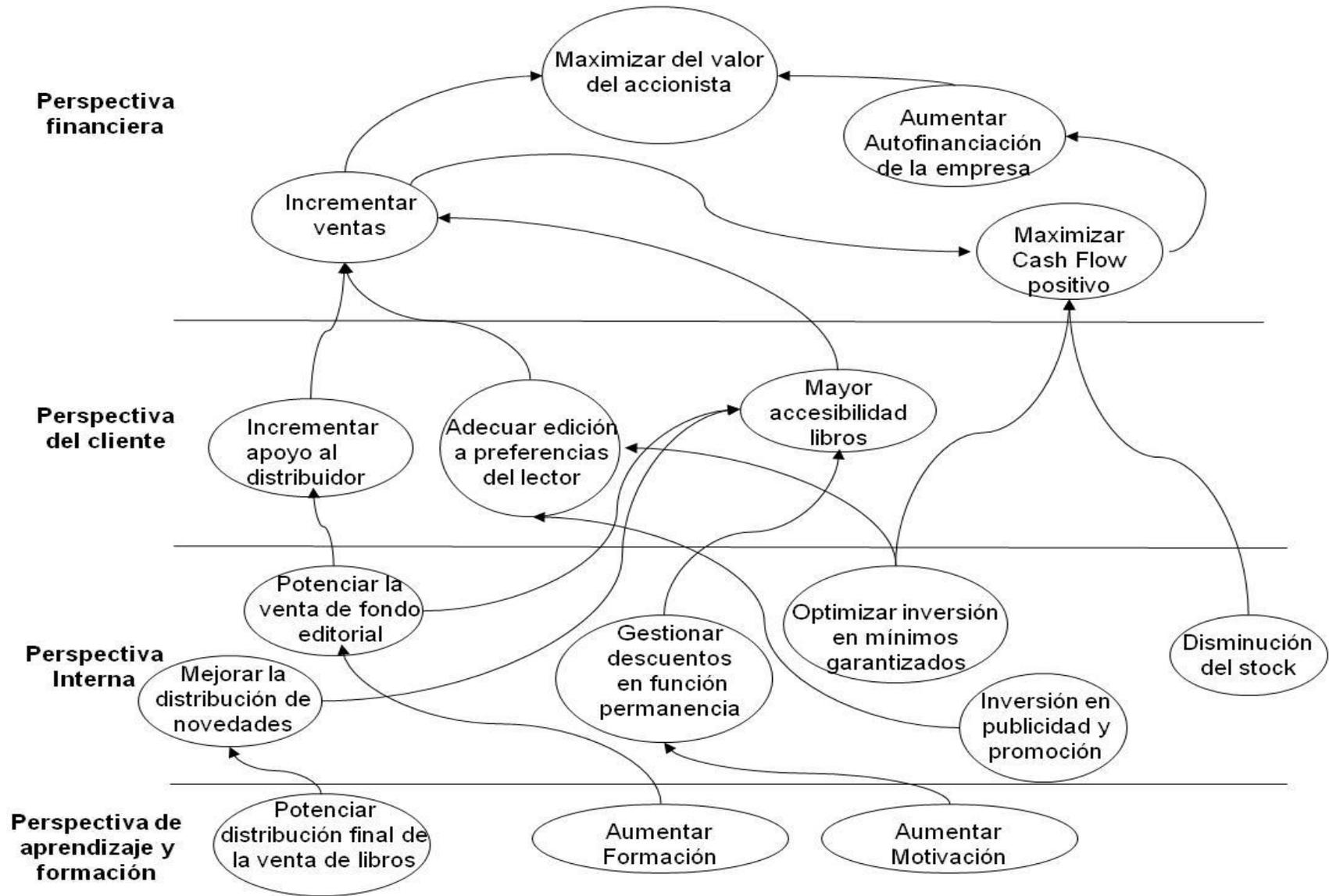
Figura 8.8. Ejemplo de definición de visión, misión y estrategia

<p>Visión Ser una empresa de reconocido prestigio editorial.</p> <p>Misión Mantendremos una tendencia constante de creación de valor de la empresa, abasteciendo el mercado de novelas de autores de reconocido prestigio, logrando la fidelización de clientes, la confianza de los proveedores y el orgullo y la capacidad de nuestros colaboradores.</p> <p>Estrategia Mantener una creación de valor sostenida creando un portafolio de autores de prestigio y un fondo editorial de referencia en el mundo editorial que permitan la expansión de la empresa tanto a nivel nacional como en el mercado Sudamericano.</p>
--

En este ejemplo vemos como la visión de la empresa, es ser una editorial de reconocido prestigio. Para ello, al definir la misión de la empresa (qué quiere ser la empresa) se basa en novelas en autores de prestigio, la confianza de los proveedores y el orgullo y capacidad de los colaboradores que les permita conseguir la fidelización de sus clientes. La estrategia es el conjunto de actuaciones con las que esperan conseguir la misión definida.

Los factores-clave expuestos de cada una de las cuatro perspectivas pueden integrarse en un CMI como el que se acompaña en la figura 8.9. En dicha figura se ponen de manifiesto las relaciones causa-efecto entre los diversos factores-clave. A medida que se dispone de datos relativos a cada uno de los factores-clave se puede comprobar el comportamiento de cada uno de ellos en función de los demás, lo que permite resaltar los que son decisivas para que la empresa alcance sus objetivos. A la representación de los factores claves y las relaciones causa-efecto que los relacionan se le denomina mapa estratégico.

Figura 8.9. Ejemplo de mapa estratégico de una empresa editorial



En el ejemplo de mapa estratégico de la figura 8.9 podemos ver cuáles son los factores-clave de éxito de cada perspectiva y cómo los factores de las perspectivas inferiores influyen en la consecución de los factores-clave de éxito de las perspectivas superiores. Por ejemplo, si se potencia la distribución final de venta de libros, ya sea a través de inversión en software que permita realizar el seguimiento del punto de venta o a través de la inversión en apertura de puntos de ventas, esto permitirá poder mejorar en la distribución de las novedades.

Si se consigue mejorar la distribución de las novedades, éstas estarán serán más accesibles a los lectores, con lo que se conseguirán unas mayores ventas de novedades.

Una vez definidos los factores-clave de éxito de cada perspectiva se propondrá para cada uno de ellos uno o más indicadores que permitan medir su evolución.

La selección de estos indicadores es de gran importancia, pues aportarán información sobre el funcionamiento de los proyectos o medidas puestas en marcha para la consecución de los objetivos estratégicos.

Los indicadores que pueden usarse para informar de las perspectivas pueden ser de tipo cualitativo (encuestas al personal, a clientes...) y de tipo cuantitativo. Estos últimos pueden ser monetarios (como el dinero invertido en formación o ingresos por ventas, por ejemplo) o no monetarios (como el número de años de trabajo en la empresa, por ejemplo).

En la figura 8.10 se acompaña un ejemplo de los indicadores asociados a los objetivos estratégicos del cuadro de mando integral de una editorial y en la figura 8.11 se facilita un ejemplo de cuáles podrían ser las metas establecidas por una editorial para esos indicadores.

Figura 8.10. Ejemplo de indicadores asociados a objetivos estratégicos en una empresa editorial

	Objetivos estratégicos	Indicadores	Valor
Perspectiva financiera	F1 Desarrollo del negocio	Crecimiento de las ventas	Porcentual
	F2 Autofinanciación de la empresa	Beneficio menos dividendos	Euros
	F3 Aumentar liquidez de la empresa	Tesorería	Ratio (Tesorería / Pasivo corriente)
	F4 Maximizar el flujo de caja de la empresa	Flujo de caja	Euros
Perspectiva del cliente	C1 Adecuar la edición a las preferencias del lector	Índice de devoluciones interanuales	Porcentual
		Libros exitosos/Libros editados	Ratio
		Nº de ejemplares vendidos	Unidades
		Encuestas a clientes	Índice de satisfacción
	C2 Mayor disponibilidad de libros en el punto de venta	Encuestas a clientes	Índice de satisfacción
C3 Incrementar apoyo a distribuidores,			
	Descuento a distribuidores	% respecto P.V.P.	
C4 Distribuidores satisfechos que potencien nuestros libros	Encuestas a distribuidores	Índice de satisfacción	

	Objetivos estratégicos	Indicadores	Valor
Perspectiva Interna	I1 Potenciar la venta del fondo editorial	Importe Venta fondo/Total ventas	Ratio
	I2 Adecuar distribución inicial del libro a ventas finales	Nº ejemplares distribuidos inicialmente/Nº ejemplares finales vendidos	Ratio
	I3 Aumentar periodo de estancia de los libros en el distribuidor	Permanencia de libros en distribuidor	Días
	I4 Inversión en mínimos garantizados de calidad	Coste de Derechos / Ventas	Porcentual
		Porcentaje de amortización de los mínimos	Porcentual
		Porcentaje de dotación de mínimos	Porcentual
	I5 Inversión en publicidad	Coste de publicidad y promoción/ Ventas	Porcentual
		Crecimiento del número de presentaciones de libros	Porcentual
	I6 Disminución del Stock	Rotación del stock	Días
		Stock de fondo / Stock total	Ratio
	Destrucciones de stock	Euros	
Perspectiva de aprendizaje y crecimiento	L1 Conocimiento de la venta de libros por distribuidores y por tipologías		
	L2 Formación constante	Formación por empleado	horas
			Euros
	L3 Plantilla motivada	Días de absentismo	
		Rotación plantilla	Ratio
	Encuestas		

Figura 8.11. Ejemplo de metas asociadas a indicadores en un cuadro de mando integral de una empresa del sector editorial

	Indicadores	Valor	Objetivo		
			No aceptable	Aceptable	Deseado
Perspectiva financiera	Crecimiento de las ventas	Porcentual	<10%	10-15%	>15%
	Ratio de liquidez	Ratio (Activo corriente/ Exigible C.P.)	>1,5	1,5-2	>2
	Tesorería	Ratio ((Realizable + Disponibile)/ Exigible C.P.)		1	
	Cash Flow	Euros	<100.000	100.000	>100.000
Perspectiva del cliente	Índice de devoluciones interanuales	porcentual	>35	30%-35%	<30%
	Libros exitosos / Libros editados	Ratio	<80%	80%-85%	>85%
	Nº de ejemplares vendidos	unidades	<750 mil	800-850 mil	>850 mil
	Encuestas a clientes		no satisfechos	satisfechos	muy satisfechos
	Encuestas a clientes		no satisfechos	satisfechos	muy satisfechos
	Descuento a distribuidores	% respecto P.V.P.	>50%	50%-40%	<40%
	Encuestas distribuidores		no satisfechos	satisfechos	muy satisfechos

	Indicadores	Valor	Target		
			No aceptable	Aceptable	Deseado
Perspectiva Interna	Importe Venta Fondo / Total Venta	Ratio	<30%	30%-35%	>35%
	Nº ejemplares distribuidos inicialmente / Nº ejemplares finales vendidos	Ratio	<85%	85%-90%	>90%
	Permanencia de libros en distribuidor	Días	<90	90-95	>95
	Coste de Derechos / Ventas	Porcentual	>9,5	9-9,5%	<9%
	Porcentaje de amortización de los mínimos	Porcentual	<70%	70-75%	>75%
	Porcentaje de dotación de mínimos	Porcentual	>12%	10-12%	<10%
	Coste de publicidad y promoción/ Ventas	Porcentual	>6%	5-6%	<5%
	Crecimiento del número de presentaciones de libros	Porcentual	<18%	18-20%	>20%
	Rotación del stock	Días	>240	210-240	210
	Stock de fondo / Stock total	Ratio	>22%	20-22%	<20%
	Destrucciones de stock	Euros	<40.000	40.000	>40.000
Perspectiva de aprendizaje y crecimiento					
	Formación por empleado	Horas	<30	30-40	>40
	Formación por empleado	Euros	<2.000	2.000	>2.000
	Días de absentismo por persona	Días	> 5	5	< 5
	Rotación plantilla	Ratio	> 2,5	2,5	< 2,5
	Encuestas grado de motivación		No motivado	Motivado	Muy motivado

El cuadro de mando, en definitiva, pretende traducir la estrategia y la misión de una empresa en un conjunto de indicadores que informan de la consecución de los objetivos. Además, y ésta es una de las principales contribuciones de este instrumento, se pretende identificar las relaciones causa-efecto que provocan los resultados obtenidos. Por tanto, se trata de obtener información relevante sobre los principales factores-clave que pueden llevar al éxito de la organización. También es muy útil para comunicar la estrategia a toda la organización y para que los objetivos de cada empleado sean coherentes con los de la propia empresa. Otras aportaciones de los cuadros de mando que se han resaltado tienen que ver con su potencial como instrumento de formación, de mejora continua y de revisión de la estrategia.

Anexo 1

Tipos de edición de libros

Cuando el editor ha tomado la decisión de editar un determinado texto, se presentan ante él diversas posibilidades de edición. Estos son algunas de las más comunes:

- **Edición acéfala (o edición sin cabeza):** es aquella que no tiene portada ni título.
- **Edición anotada:** denominada como edición comentada, ya que suele llevar comentarios a pie de página o en los espacios existentes entre los bordes.
- **Edición artística:** se trata de aquella en la que se pone el acento en la expresión artística de la encuadernación, o en la composición del libro.
- **Edición de bibliófilo:** generalmente es la edición dedicada o apreciada por bibliófilos, se caracterizan por una pequeña tirada, ya que se destina a un grupo selecto de lectores o subscriptores.
- **Edición de bolsillo:** suelen ser de formato reducido y de coste de producción económico. Por regla general al contrario que las ediciones para bibliófilos, suelen ser de grandes tiradas.
- **Edición crítica:** en sentido amplio, es aquella que se plantea los problemas previos a la edición de una obra (búsqueda de fuentes, selección de ejemplares, selección y establecimiento de un texto...), y hace partícipe al lector de las decisiones tomadas durante el proceso de edición; en sentido estricto, se denomina "edición crítica" a la que sigue el método neolachmaniano, basado en las técnicas de Carl Lachmann para el establecimiento de un texto ideal, lo más cercano posible a la intención original del autor, mediante el cotejo de las diversas versiones de un texto.
- **Edición especial:** dentro de una tirada normal, se separan algunos ejemplares que se diferencian de los demás con alguna particularidad especial que desee el editor, como puede ser una firma del autor o una mejora en la calidad.
- **Edición facsímil:** es aquella que reproduce la imagen (fotográfica o escaneada) del texto tal y como el editor la ha encontrado. Es una opción común sobre todo en el caso de textos antiguos, códices iluminados, manuscritos u obras especialmente valiosas. Puede reproducir el texto, los materiales de la encuadernación, o ambos.
- **Edición genética:** es la que muestra, simultáneamente, varios o todos los estadios en que se ha presentado un texto durante su proceso de creación y transmisión (por ejemplo, el borrador de un poema, su primera edición, su segunda edición corregida, una edición modificada para una antología, etc.)
- **Edición de lujo:** caracterizada por la alta calidad de materiales empleados en la elaboración de la edición, como puede ser el papel, encuadernación, etc.
- **Edición múltiple o edición sinóptica:** es aquella que muestra varios textos en paralelo. Dichos textos pueden ser traducciones unos de otros (el caso más frecuente es el de las ediciones sinópticas de la Biblia), o bien versiones distintas de un mismo texto, o textos distintos que se pretende presentar en paralelo.

- **Edición numerada:** generalmente se trata de ediciones con impresión de grabados que suele ir numerada, de tal forma que las numeraciones más bajas suelen ser más apreciadas que las de mayor numeración.
- **Edición paleográfica:** es la que sin reproducir el texto en forma de imagen, intenta describirlo con la mayor exactitud posible, dando al lector información exhaustiva sobre las grafías, las abreviaturas, los marginalia, los accidentes del texto, etc.
- **Edición en papel:** suele ser una edición barata en la que los pliegos de papel una vez encuadernados e impresos no ha sido encuadernada.
- **Edición príncipe:** se denomina así a la primera edición de una obra.
- **Edición en rama:** suele denominarse así a la edición que ha sido impresa, plegada, pero no tiene aún una encuadernación.

Anexo 2

Glosario

ABB (*Activity Based Budgeting*): Sistema de control presupuestario basado en las actividades.

ABC (*Activity Based Costing*): Sistema de cálculo de costes basado en las actividades.

ABM (*Activity Based Management*): Sistema de gestión basado en las actividades.

Análisis coste-volumen-beneficio: Es una técnica de análisis que permite evaluar como variaciones en precio de venta, unidades vendidas, costes variables y costes fijos; afectan al resultado. Se suele partir de una fórmula de este tipo: $\text{Resultado} = (\text{Unidades vendidas} \times \text{precio de venta}) - (\text{Costes variables} \times \text{unidades vendidas}) - \text{Costes Fijos}$.

Canal entidades: Este canal de venta se refiere a empresas que encargan a la editorial un número de ejemplares concreto de un libro para realizar ellos acciones comerciales o promocionales con sus clientes. Por ejemplo, un banco que regala un libro a sus clientes; o un periódico que con un pago suplementario ofrece una novela.

Balance de situación: Estado que refleja el patrimonio (bienes, derechos, deudas y capitales propios) de la empresa.

Balance previsional: Balance previsto para una fecha futura.

Centro de beneficios: Unidad de una organización que es responsable de sus ingresos y costes, por lo que es responsable del resultado generado.

Centro de coste: Unidad de una organización que es responsable de sus costes.

Centro de responsabilidad: Es una unidad organizacional (suele coincidir con los departamentos de la empresa) que tiene un directivo que es responsable de su actuación y tiene unos medios asignados.

Compaginación: Es el estilo de presentación de una obra y de cada una de sus páginas.

Corrección orto tipográfica: Corrección del conjunto de usos y convenciones particulares por las que se rige en cada idioma la escritura mediante signos tipográficos. La revisión de las referencias bibliográficas y pies de página también forma parte de su quehacer.

Coste directo: Parte del coste total imputable a un producto, conjunto de productos o a un centro de actividad.

Coste fijo: Coste que no sigue una evolución directa con el nivel de actividad de la empresa.

Coste indirecto: Coste que no puede ser asignado de forma directa a un producto, conjunto de productos o a un centro de actividad por ser compartido entre varias unidades de referencia.

Coste semifijo: Coste que, aún teniendo el carácter de fijo, crece a saltos a medida que se van alcanzando determinados niveles de actividad.

Coste semivariable: Coste formado por dos componentes, uno fijo y otro variable, dentro de un rango relevante de la actividad, aún cuando ésta pueda experimentar variaciones. Ahora bien, cuando la actividad sobrepasa los niveles de actividad comprendidos en el rango relevante, tales costes suelen experimentar variaciones significativas.

Coste variable: Coste que sigue una evolución directa con el nivel de actividad de la empresa.

Costes indirectos de fabricación: Costes correspondientes a la función de fabricación que no se pueden asignar al producto con criterios objetivos.

Cuenta de resultados previsional: Cuenta de resultados que la empresa prevé para un periodo futuro.

Derechos de autor: Derecho legal a autores y artistas que consiste en concederles el derecho exclusivo de explotación de su obra, pero que pueden, si ellos lo desean, traspasar a una tercera persona para su explotación, a cambio de una compensación económica.

Documentalista: Se encargan de guardar y clasificar información de archivo (sobre todo fotografías) y de gestionar los derechos de autor si procede.

Ficción: Una obra de ficción es aquella que narra sucesos imaginarios.

Fotomecánica: Se encargan de que la calidad de las imágenes sea la adecuada para la impresión.

Ilustración: Dibujos y caricaturas.

Infografía: Se refiere a la información mostrada a través de gráficos.

Margen de contribución: Diferencia entre las ventas y los costes directos (variables y fijos) asignables a dichas ventas.

Maquetación: La maquetación, también llamada diagramación, es un oficio del diseño editorial que se encarga de organizar en un espacio, contenidos escritos, visuales y en algunos

casos audiovisuales (multimedia) en medios impresos y electrónicos, como libros, diarios y revistas.

Mínimo garantizado: En el sector editorial el mínimo garantizado se refiere al importe mínimo que se garantiza al autor por la edición de una obra. Suele abonarse parcialmente al firmar el contrato y se completa el pago al entregar el original.

No ficción: Las obras de no ficción suelen combinar elementos ficticios con otros que son reales.

Obras de referencia: Las obras de referencia son aquellas que proporcionan una información inmediata y puntual, suficiente y autónoma para el usuario. Supone una recopilación del saber y no están concebidas para la lectura continua sino para la consulta pormenorizada de su contenido. Algunas de ellas son: las enciclopedias y los diccionarios.

Objetivos de coste: Son los destinatarios de los costes (ya sean actividades, centros de coste, productos, canales de venta o clientes).

Pago a cuenta: Importe inicial pagado al autor a cuenta de devengos futuros de derechos de autor por ventas de libros.

Pre-impresión: La fase de pre-impresión de un libro engloba desde la preparación orto tipo gráfica del manuscrito, a su compaginación de acuerdo con el proyecto aprobado por la dirección editorial y a la corrección de las pruebas pertinentes para garantizar que la obra cumple con los requisitos gramaticales y tipográficos adecuados. El proceso finaliza con la consecución de los prototipos homologados por la industria gráfica para la impresión (actualmente, archivos digitales en formato PDF).

Precio de transferencia: Precio al que se venden los productos o servicios que unas unidades prestan a otras dentro de una organización.

Presupuesto de tesorería: Previsión a corto plazo de los movimientos y saldos de tesorería. Se elabora a partir del saldo inicial de caja más todos los cobros y todos los pagos previstos para dicho período, ya sean de explotación o no.

Presupuesto fijo: También denominado presupuesto rígido. Se elabora para un determinado nivel de actividad prevista y no se ajusta en caso de que la actividad real sea distinta.

Presupuesto flexible: Presupuesto que puede ser adaptado al nivel de actividad real.

PVP: Precio de venta al público.

PVC: Precio de venta a la comercial. Es el P.V.P. menos descuentos.

Slot: Espacio reservado en un periódico.

Sell-in: Ventas que se producen entre el productor y el distribuidor.

Sell-out: ventas entre el distribuidor y el consumidor final.

Unidad de obra: es la unidad de medida de la actividad de una sección o departamento. Han de ser homogéneas y fácilmente medibles, suelen ser unidades físicas.

PUNTO DE ENCUENTRO para la promoción de las mejores prácticas en la información financiera y en la dirección a través de la investigación, las publicaciones, el intercambio de experiencias y las sesiones de trabajo.

Actualmente cuenta con más de 10.000 socios numerarios y más de 238 socios protectores, entre los cuales hay colegios profesionales, universidades y escuelas de negocios, asociaciones, cámaras de comercio y corporaciones, auditorías, consultorías y gestorías, y otras empresas.



COMISIONES DE TRABAJO

- Agrupación de Profesores de Contabilidad y Control
- Contabilidad de Cooperativas
- Contabilidad de Gestión
- Contabilidad Financiera
- Contabilidad y Fiscalidad
- Contabilidad Pública
- Emprendedoría y Creación de Empresas (CEC)
- Intangibles
- Organización y Sistemas de Información (CEC)
- Responsabilidad Social
- Valoración de Empresas

VENTAJAS SOCIOS

- Asistencia gratuita a conferencias, presentaciones de libros...
- Entrega gratuita de libros en las presentaciones y actos.
- Precios especiales y descuentos en la compra de libros publicados.
- Envío electrónico del boletín semanal y de la Revista ACCID.
- Posibilidad de realizar consultas técnicas.
- Posibilidad de formar parte de las comisiones de trabajo.
- Premios y ayudas a la investigación.
- Congreso Catalán de Contabilidad y Dirección y Jornada ACCID.
- Página web con información y contenidos de interés.
- Suscripción anual a la Revista de Contabilidad y Dirección.
- Descuentos en programas de formación, productos y servicios ofrecidos por entidades con convenios.



ACCID
 Balmes 132 -134 Edificio del IDEC. Despacho 607 08008 Barcelona
 Tel.: 935 421 479 Fax: 935 421 475 info@accid.org www.accid.org



Socios Fundadores:



Sponsors:



Apoyos Institucionales:



“Expertos en Contabilidad e Información Financiera”, del Consejo General de Colegios de Economistas de España (ECIF-CGCEE)

El registro de Expertos en Contabilidad e Información Financiera (ECIF-CGCEE) se puso en marcha en 2008 con el propósito de servir de cauce y punto de unión entre las diversas actividades del Economista interesado en la contabilidad y la información financiera.

Principales actividades de ECIF-CGCEE:

- Estudios específicos
- Análisis de nueva normativa
- Emisión de informes y recomendaciones
- Formación en Contabilidad e Información Financiera
- Conferencias
- Representación en los órganos correspondientes
- Evacuación de consultas
- Publicaciones (documentos, libros)
- Newsletter: "Informa ECIF"
- Boletín ECIF de periodicidad trimestral
- Creación de opinión
- Apoyo a los Registros del CGCEE en su relación con la Información Financiera y Contabilidad

ECIF cuenta con un Consejo Directivo, un Consejo Técnico y un Consejo Consultivo, formado este último, hasta la fecha, por el presidente del CGCEE, presidente y ex presidentes del ICAC, economistas de empresas, universidades, CNMV, Tribunales de Cuentas y otras entidades de la Administración Pública.

ECIF tiene representación en los órganos correspondientes del CGCEE y, en representación del mismo, participa activamente en el Consejo Directivo de la EFAA (European Federation of Accountants and Auditors for SME's) y en sus diversos grupos de trabajo.

ECIF colabora con los medios de comunicación, tanto nacionales como autonómicos, a través de ruedas de prensa para apuntar los principales resultados/conclusiones de los estudios realizados, así como noticias puntuales de interés para la sociedad en general.

Para más información sobre estas (u otras) actividades puede visitarse www.ecif.eu o www.ecif.economistas.org/.



NSGESTIO

Creemos juntos

Quiénes somos

NSGestió se creó en el año 2004, con la finalidad de prestar servicios de dirección financiera y Control de gestión de calidad a empresas de cualquier tamaño.

Nuestros **profesionales** son **expertos** en el asesoramiento a empresas y se complementan para poder ofrecer a nuestros clientes las soluciones más rentables, adaptadas a cada organización.

Qué ofrecemos

- Servicios de reporting: Contabilidad analítica, Cuadros de mando.
- Servicio de planificación financiera: Presupuestos, Planes estratégicos, informes de viabilidad
- Tesorería: Informes, previsiones, gestión de excedentes
- Búsqueda de financiación
- Auditorias de procesos y costes de estructura
- Optimización política fiscal
- Selección de personal
- Coaching personal , creación y motivación de equipos.

NSGestió, suport a la gestió empresarial

Tel. 93 540 12 48

E-mail:Info@nsgestio.com

Web:www.Nsgestio.com

CONTROL DE GESTIÓN EN EMPRESAS EDITORIALES

El control de gestión es imprescindible en cualquier empresa y también en el sector editorial. En este manual se describen los aspectos específicos del control de gestión en las editoriales:

- Tipos de costes.
- Sistemas de cálculo de costes.
- Confección de presupuestos.
- Cálculo y análisis de desviaciones.
- Indicadores y cuadros de mando.

Es un manual dirigido a directivos del sector editorial, en general, y a responsables de contabilidad, control y finanzas, en particular.

"Desde la Comisión de Contabilidad de Gestión de ACCID ha sido un placer respaldar este manual. Es un manual profesional y práctico que, sin duda, permitirá mejorar el análisis de la gestión y la toma de decisiones en las empresas editoriales"

Fernando Campa Planas

Profesor de la Universitat Rovira y Virgili y Coordinador de la Comisión de Contabilidad de Gestión de ACCID

"Este documento es, a la vez que oportuno, relevante. Mi felicitación más sincera ya que se logra que el lector conozca un sector muy complejo, utilizando una redacción sencilla y comprensible."

Juan Carlos de Margarida

Profesor Titular de la Universidad de Valladolid. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad

"Este documento puede ser de gran utilidad para todos aquellos profesionales, especializados en sistemas de control de gestión en empresas en general, que pretendan adentrarse en el ámbito específico de la actividad editorial.

La meticulosidad con la que se presentan los distintas facetas que se analizan, así como los cuadros que ilustran los ejemplos que se van sucediendo a lo largo de todo el documento, lo convierten en una herramienta eficaz para quien, buen conocedor de la técnica del "Balanced Scorecard" y que se encuentre en condiciones de preparar con solvencia el estudio previo y la consiguiente puesta en marcha, pueda tomarlo como modelo para una implantación exitosa. Un excelente trabajo."

Josep Maria Carnicero, miembro de la Junta de Gobierno del Colegio de Titulados Mercantiles y Empresariales de Barcelona y de ACCID

Nati Sánchez, miembro de la Comisión de Contabilidad de Gestión de ACCID, Licenciada en Administración y Dirección de empresas, Máster en Banca y Finanzas. Postgrado en Normativa Internacional Contable. Especialista en Control de Gestión y desarrollo de proyectos de optimización de procesos en NSGestio Suport, entidad que en la gestión empresarial proporciona Servicios de Dirección Financiera y Control de Gestión a empresas de cualquier tamaño.

 Col·legi d'Economistes
de Catalunya

Col·legi
de Censors Jurats
de Comptes
de Catalunya

=
EL CØL·L3G1



CONSELL DE COL·LEGIS OFICIALS DE TITULATS
MERCANTILS I EMPRESARIALS DE CATALUNYA


CONSELL DE COL·LEGIS
DE SECRETARIS, INTERVENTORS I
TRESORERS D'ADMINISTRACIÓ
LOCAL DE CATALUNYA

 COL·LEGI OFICIAL
DE GESTORS
ADMINISTRATIUS
DE CATALUNYA

