

207

# Universidad Nacional Autónoma de México

Facultad de Contaduría y Administración



---

---

EL CONTROL PRESUPUESTAL, HERRAMIENTA PARA  
PLANEAR Y CONTROLAR LAS UTILIDADES  
EN LAS EMPRESAS

## Seminario de Investigación Contable

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADO EN CONTADURIA  
P R E S E N T A N

MARIO VILLARREAL RODRIGUEZ  
IRMA EUGENIA FRANCO FLORES

Director del Seminario: Lic. José Silvestre Méndez Morales



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

## I N D I C E

		PAGINA
	AGRADECIMIENTO	VI
	PREAMBULO	VIII
	INTRODUCCION	XI
CAPITULO	I METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION	1
	I.1. Selección del Tema de Investi <u>gación</u>	1
	I.2. Investigación Documental	5
	I.3. Hipótesis	10
	I.4. Recopilación de Datos	11
	I.5. Procesamiento de Datos	14
	I.6. Interpretación de la Informa <u>ción</u>	15
	I.7. Comunicación de los Resultados	16
	Referencias Bibliográficas del Capítulo	22
CAPITULO	II ANTECEDENTES DE LA ADMINISTRA- CION Y DEL PRESUPUESTO	23
	II.1. Antecedentes Históricos de la	

	PAGINA
Administración	23
II.2. Definición de la Administra- ción.	29
II.3. Objetivos de la Administración	32
II.4. El Proceso Administrativo	35
II.5. Orígen del Presupuesto	39
II.6. Definición del Presupuesto	41
Referencias Bibliográficas del Capítulo.	44
 CAPITULO III EL CONTROL PRESUPUESTAL Y LA - ADMINISTRACION	 47
III.1. La Administración y las Utili- dades.	47
III.2. Fundamentos de la Planeación y Control de Utilidades	51
III.3. Planeación	59
III.4. Presupuestos y Control	76
Referencias Bibliográficas del Capítulo	91
 CAPITULO IV FORMULACION DE PRESUPUESTOS Y -	

	PAGINA
REPORTES, ANALISIS DE SUS <u>VARIACIONES</u>	94
IV.1. Formulación de Presupuestos	94
IV.2. Reportes de Actuación para- el Control Administrativo	115
IV.3. Análisis de las Variaciones entre las Cifras Reales y las del Presupuesto	126
Referencias Bibliográficas- del Capítulo	140
CAPITULO V PRESUPUESTO POR PROGRAMAS Y <u>PRE</u> SUPUESTO BASE CERO	142
V.1. Presupuesto por Programas	142
V.2. Objetivos del Presupuesto por Programas.	145
V.3. Proceso Presupuestario	146
V.4. Estructura del Presupuesto - por Programas	154
V.5. Componentes del Presupuesto - por Programas	162
V.6. Diferencia entre el Presupues	

	PAGINA
to por Programas y el Tradi- cional	166
V.7. Ventajas en el Presupuesto - por Programas	168
V.8. Presupuesto Base Cero	169
V.9. Objetivos del Presupuesto - Base Cero	172
V.10. Pasos Básicos en la Elaboración del Presupuesto Base Cero	173
V.11. Diferencias entre el Presu- puesto por Programas y el - Presupuesto Base Cero	178
Referencias Bibliográficas del Capítulo	181
Conclusiones y Recomendaciones	183
Bibliografía General	199

## PREAMBULO

Sabemos que la ignorancia es un mal que origina muchos trastornos con muy graves consecuencias. Aquél que es ignorante en algún aspecto ó conocimiento es como si estuviera ciego, - ya que no puede apreciar ni percatarse de lo que está sucediendo a su alrededor.

Por otra parte, quien tiene conocimiento de una situación en particular, le permite saber qué terreno pisa, hacia dónde se dirige, no es necesario que divague y evita la pérdida de su tiempo.

Una de las actividades de considerable importancia del Licenciado en Contaduría es desarrollar un sistema de Control Presupuestal, el cual a través de los distintos planes y presupuestos permite a la administración de una entidad planear y controlar sus operaciones y utilidades estableciendo el rumbo a seguir y el control necesario para apegarse a los planes y lineamientos trazados.

Al pensar y razonar sobre estos conceptos, nació la idea de realizar el Seminario de Investigación sobre el tema presu-

puestal, porque debido a su importancia y utilidad dentro de las organizaciones, nuestro deseo fué el de tratar de comunicar a los lectores las bondades que brinda esta herramienta y los beneficios que se pueden obtener al establecer el sistema.

Desde el punto de vista profesional, la planeación y control de utilidades permite al Licenciado en Contaduría trabajar de cerca con la administración de su entidad para proporcionarle información interpretada, aspecto que lo convierte en un miembro más de la administración.

Nuestro trabajo describe en forma genérica la técnica tradi--cional a seguir para establecer los presupuestos, y hacemos -mención también a otras técnicas conocidas sin especificar de talladamente su forma de preparación, ya que el objetivo que deseamos obtener es demostrar los beneficios del control pre-supuestal para ayudar a la administración a llevar a buen fin a su organización.

Hemos mncionado dentro de la investigación, que los presu- -puestos puede formularlos cualquier profesionista, pero en -nuestro concepto, por mayor capacitación adecuada a estas ta-reas y por los conocimientos generales que tiene de la organii

zación donde trabaja, el Licenciado en Contaduría es el más -  
indicado para desarrollar esta labor, permitiéndonos conside-  
rar que dentro de una empresa puede llegar a ocupar el segun-  
do nivel de la organización precisamente por su participación  
y dominio de la planeación y control de utilidades.

Esperamos lograr con nuestro trabajo inquietar y demostrar al  
lector de la conveniencia de establecer el control presupues-  
tal dentro de las organizaciones como ayuda para la adminis--  
tración, y contando con la participación del Licenciado en -  
Contaduría en la parte de estructuración e implementación del  
sistema.

## INTRODUCCION

Las empresas se constituyen para satisfacer las necesidades - de bienes y servicios que requiere el público consumidor, y - recurren a un administrador, habilidoso y capaz para encargarle que realice estos fines, quien a su vez debe formular planes y programas para cumplir con la encomienda que ha recibido. Si no se logran estos objetivos encontramos que la administración ha fallado y consecuentemente se producen efectos que alteran las situaciones de clientes, proveedores, terceros relacionados con la organización y de sus propios trabajadores.

Precisamente para que el administrador pueda lograr sus objetivos es necesario planear y controlar las utilidades por medio de la técnica de control presupuestal, con la cual se establecerá el rumbo a seguir, se valorizarán sus distintos planes y se controlarán periódicamente los resultados obtenidos.

La idea de realizar el seminario de investigación sobre el - área de presupuestos nació en 1981 cuando teníamos ya varios años de vivir una economía inflacionaria que parecía no tener fin; no pensabamos en una devaluación del peso mexicano y me-

nos aún que en 6 meses (febrero a agosto de 1982) se tuviera que devaluar la moneda en dos ocasiones. En aquél tiempo sentíamos que nuestro trabajo podía demostrar y recomendar la aplicación del control presupuestal para la planeación y control de operaciones y utilidades en las entidades, haciéndose más necesaria aún en una época inflacionaria con o sin devaluación, en que los elementos o premisas para formular los presupuestos cambian su estructura y valores muy frecuentemente.

Otro aspecto muy significativo es que con los presupuestos se puede controlar la productividad de una empresa, ya que los índices o porcentajes de rendimientos de producción de utilización de mano de obra y equipo, etc. deben ser una premisa dentro de los mismos y al no cumplir con ellos deben tomarse medidas correctivas las que harán mejorar la productividad que tanto falta nos hace en el país.

Los conceptos anteriores que hemos mencionado sobre la planeación y control de utilidades no significan que este sistema sea una panacea y resuelva todos los problemas de los negocios; el control presupuestal es sólo una herramienta y desde luego tiene que ser utilizada inteligentemente por el hombre

ya se le llame Administrador, Licenciado en Contaduría, etc.

Pasamos ahora a comentar el contenido de los capítulos que integran esta investigación.

Capítulo I - Metodología de la Investigación.- Se refiere al proceso seguido desde sus inicios hasta el término de la in--vestigación realizada, pasando por la selección del tema, in--vestigación, recopilación y procesamiento de datos, hipótesis, interpretación de la información y comunicación de los resul--tados.

Capítulo II - Antecedentes de la Administración y del Presu--puesto.- Se tratan los antecedentes históricos de la adminis--tración, su definición y objetivos, se resume el proceso administrativo, se mencionan los orígenes del presupuesto y se establece su definición.

Capítulo III - El Control Presupuestal y la Administración.- En este capítulo se presenta, la relación que existe entre - las funciones básicas de la administración y la obtención de utilidades, explicando lo que es en sí planear y controlar - las utilidades, qué es la planeación estratégica, qué signifi

can los presupuestos y su control por medio de los planes y operaciones realizadas.

Capítulo IV - Formulación de Presupuestos y Reportes, Análisis de las Variaciones.- Este capítulo explica en forma general cómo se preparan los presupuestos hasta obtener los estados financieros; la importancia y formulación de los reportes de actuación para el control administrativo así como el análisis de las variaciones contra el presupuesto, su utilización y seguimiento hasta que se tomen acciones correctivas.

Capítulo V - Otras Técnicas Presupuestales.- En este capítulo se describen las técnicas de los Presupuestos por Programas, Presupuesto Base Cero y la utilización que se hace de ellas actualmente.

Finalmente se han anotado las conclusiones y recomendaciones obtenidas como resultado de esta investigación.

Como punto adicional, expresamos nuestro deseo de que este modesto trabajo logre el objetivo de demostrar las ventajas de los presupuestos para planear y controlar las utilidades y así obtener beneficios para la organización en sí, para aqué-

llos a los que les afecta en forma directa o indirecta y consecuentemente para el progreso del país.

## CAPITULO I

## METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION

El propósito de este capítulo es explicar la metodología que se siguió para realizar la investigación desde antes de seleccionar el tema hasta la presentación del seminario. Para mayor claridad hemos dividido el capítulo en los siguientes subtítulos:

## I.1. Selección del Tema de Investigación

Tipo de Investigación.- Para seleccionar el tema de la investigación contable que se debía realizar como seminario, se escogió el camino de la investigación documental ya que sabíamos desde un principio que no podíamos acudir a la investigación de campo por falta de tiempo, medios materiales y económicos.

Requisitos para la Selección.- Al iniciarse la búsqueda del tema consideramos los siguientes requisitos:

- 1) Interés Personal.- Sentíamos inclinación por el tema de presupuestos ya que en forma particular, tenemos interés

en el mismo por estar trabajando en esta área así como -  
por estar convencidos de que el presupuesto es una buena  
herramienta administrativa.

- 2) Originalidad en el Tema.- Creemos que el tema no ha sido tratado con amplitud considerando el enfoque que nosotros le queremos dar y consecuentemente tiene originalidad.
- 3) Identificación profesional.- El tema elegido pertenece - al campo de la contaduría dentro de la rama de contabilidad y de esta manera cumplimos en realizar el estudio sobre una disciplina contable.

Fuentes de los Temas.- Con objeto de estar en condiciones de inclinarnos sobre el tema de presupuestos acudimos a las siguientes fuentes como búsqueda preliminar:

- 1) Vivencias en la actividad profesional y estudios profesionales.- Durante los estudios profesionales y la práctica en el trabajo se ha tenido la vivencia de los presupuestos por lo que consideramos un tema de bastante interés.
- 2) Libros Contables y Revistas.- Habíamos tenido oportuni--

dad de leer libros, revistas, publicaciones relacionadas con los presupuestos, por lo que consideramos tener elementos documentales suficientes.

- 3) Tesis y Seminarios de Investigación Contable.- Hubo también oportunidad de consultar tesis y seminarios sobre el tema, pudiendo apreciar que considerar el control presupuestal como una herramienta no estaba desarrollado ya que este es un enfoque que nosotros queremos darle.
- 4) Banco de Ideas para Investigaciones Contables.- Acudimos también al banco de ideas del Centro de Investigación y pudimos darnos cuenta que el tema que traemos en mente para desarrollar no estaba exactamente dentro de dicho banco y por lo tanto era un buen estudio que se podía realizar.

Evaluación Preliminar del Tema.- Una vez seleccionado el tema, pasamos enseguida a realizar una evaluación preliminar del tema habiéndolo aceptado de acuerdo con las siguientes respuestas:

- 1) Consideraciones Personales.

- a) No encontramos que el tema elegido haya sido tratado por otro investigador.
- b) El tema está relacionado con nuestros intereses, objetivos y expectativas personales.
- c) Tenemos parte de los conocimientos y podemos adquirir algunos otros así como las habilidades necesarias para desarrollar el tema.
- d) Disponemos y tenemos acceso a los recursos materiales necesarios para iniciar la investigación.

## 2) Consideraciones Profesionales.

- a) El tema seleccionado: el control presupuestal como herramienta para planear y controlar las utilidades en las empresas es parte de la contaduría pública.
- b) Tenemos considerado el tema de tal manera que no vaya a resultar excesivamente amplio o restringido.
- c) Sabemos que el seminario no va a ser una aportación -

original pero pretendemos presentar este trabajo con un ángulo distinto puesto que deseamos demostrar que el presupuesto es parte de la administración.

- d) Creemos que a la contaduría le interesa el tema que pensamos desarrollar, a tal grado de que se desee aumentar el conocimiento sobre la utilización de los presupuestos.
- e) Al terminar el trabajo calculamos tener la satisfacción de haber servido a la contaduría y a la sociedad.

## I.2. Investigación Documental

Planeación de la Investigación.- Se elaboró un marco teórico para describir lo que deseamos investigar y señalar los límites de dicha investigación de acuerdo con los siguientes elementos:

- 1) Nombre de la Investigación.- El Control Presupuestal, herramienta para planear y controlar las utilidades en las empresas.
- 2) Importancia de la Investigación.- Consideramos que los

argumentos que justifican haber elegido este tema son el de proporcionar elementos para planear y controlar las operaciones de una empresa, con o sin utilidades; esta herramienta permitirá conocer los resultados de aquellas áreas, funciones, etc. que no están cumpliendo con lo que se les ha señalado.

- 3) Objetivo de la Investigación.- Conocer con amplitud lo que es en sí el control presupuestal y lo que significa para la administración, darse cuenta de los estudios del Licenciado en Contaduría sobre el área de presupuestos y entender lo que significa planear y controlar las utilidades para beneficio de la administración, accionistas, trabajadores, fisco y progreso del país.
- 4) Limitaciones de la Investigación.- Los aspectos que pueden reducir ó limitar la investigación son básicamente la falta de libros, revistas, y publicaciones sobre el tema y por otra parte el tiempo que se ha fijado en el cronograma para terminar la investigación.
- 5) Ubicación de la Investigación.- Estimamos que la investigación desde su inicio hasta la aprobación se llevaría -

ocho meses, el calendario de cada tarea se determinó con la formulación del cronograma que fué a partir del mes de noviembre de 1981 al mes de agosto de 1982, dentro de este período se dejaron dos meses, abril y mayo para estudiar y presentar exámenes del noveno semestre, por lo que el programa de investigación fué de noviembre a marzo y de junio a agosto, el cual se desarrolló en el Distrito Federal y Cuernavaca, Morelos..

- 6) Contenido de la Investigación.- Índice temático. Véase cuadro 1-1 página núm. 18.

Etapas de la planeación de la investigación.- La planeación se realizó de acuerdo con las siguientes etapas:

- 1) Con la bibliografía que se presentó al asesor para autorizar el seminario de investigación se determinaron los documentos fuentes que se iban a consultar, los lugares en donde éstos se localizaban y se decidió que la recopilación se realizara por medio de fichas bibliográficas y de trabajo.
- 2) También se previó con anticipación que para estructurar y

redactar el trabajo se depurara el índice que se había entregado como proyecto y con base en un orden lógico redactar lo correspondiente a cada uno de los puntos.

- 3) Conforme se analizaba y se explicaba la información obtenida, se empezó a tomar nota para obtener conclusiones que se incluirán al final del trabajo.
- 4) Conocido el índice, se estructuró el seminario de investigación delineándolo en una forma general y procediéndose a la redacción correspondiente presentándose al asesor los capítulos conforme se iban terminando para efectos de su revisión, corrección y aprobación.
- 5) Se estructuró un cronograma utilizando el método de barras horizontales (Diagrama de Gantt) con el programa de trabajo a realizar, en el cual se hizo una relación de las actividades por desarrollar así como una estimación del tiempo de duración de cada una de las tareas que forman parte del seminario. Anexo Cuadro 1-2. página núm. 21.

Evaluación del Proyecto.- Para evaluar el proyecto de investigación documental procedimos a realizar una evaluación fi--

nal del proyecto de investigación para aclarar dudas sobre la viabilidad del trabajo, habiendo obtenido las siguientes conclusiones:

- 1) El nombre de la investigación refleja el contenido de la misma.
- 2) Procede realizar la investigación desde los puntos de vista personal, profesional y social.
- 3) Se establecieron en firme los objetivos de la investiga--ción.
- 4) Se estimó el tiempo y espacio para realizar el estudio.
- 5) El índice temático del trabajo se consideró adecuado.
- 6) Se identificaron y localizaron las fuentes documentales -necesarias para realizar la investigación.
- 7) Se revisaron las fuentes documentales, aceptándolas como convenientes para la investigación.
- 8) Se tienen elementos para redactar y estructurar las con--

clusiones.

- 9) Contamos con los recursos materiales necesarios para imprimir el seminario.
- 10) Consideramos que existe la posibilidad de que se difunda esta investigación y que se mencione en trabajos posteriores relacionados con este tema.
- 11) En el cronograma se han considerado todas las actividades que demanda la investigación, y se estableció el mecanismo de control para medir el avance de los trabajos por medio de las barras de Gantt.

### I.3. Hipótesis

Las hipótesis de trabajo que se han formulado en esta investigación son:

- 1) El control presupuestal como herramienta es parte de la administración.
- 2) La administración debe planear y controlar las operacio--

nes utilizando la técnica presupuestal.

- 3) El Licenciado en Contaduría es el mejor preparado para formular los presupuestos.
- 4) La investigación documental es una de las técnicas para poder conocer quienes aplican el control presupuestal como medio para planear y controlar las utilidades en una empresa.

#### I.4. Recopilación de Datos.

Fuentes de Datos.- Se recurrió a dos tipos de fuentes de información: (3)

##### Primaria

Libros de nivel técnico

Textos de estudio

Diccionarios

Publicaciones, revistas científicas

Tesis y Seminarios de Investigación Contable.

##### Secundaria

Los ficheros

Los índices bibliográficos

Una vez identificadas las fuentes de datos, en seguida se procedió a leer toda la información recabada, con el propósito de seleccionar los elementos indispensables.

Tipos de técnica de lectura.- De acuerdo a su naturaleza, la lectura demanda un tiempo y un esfuerzo por lo que se siguió la siguiente clasificación:

- 1) Lectura exploratoria.- La que nos permitió ratificar o rectificar la utilidad que la fuente reporta a nuestra investigación de acuerdo con el índice temático, aplicando la lectura rápida o veloz.
- 2) Posteriormente seguimos con la lectura selectiva.- Que implica la delimitación de las partes del texto que aportan elementos importantes a la investigación y estas se hicieron mediante el señalamiento de los capítulos, apartados, párrafos, renglones o términos seleccionados.
- 3) Después se procedió a la lectura analítica.- Que implica

separar las partes que conforman la fuente tratando siempre de entender el contenido del texto, para estar en posición de redactar el trabajo.

Método de Recopilación.- Después de haber leído analíticamente todos los documentos fuente se procedió a trabajar formulando fichas bibliográficas y de trabajo; en tarjetas de cartulina de 20 cms. de largo por 12.5 cms. de ancho, agrupadas las fichas documentales en:

- a) Ficha bibliográfica donde registramos los datos particulares que identifican a un documento como son los apellidos y nombre del autor, título del libro y se subraya, editorial, lugar de publicación, año de publicación y número de edición.
- b) Ficha de trabajo, en estas fichas se registró el detalle de las fichas bibliográficas. En la parte superior del lado izquierdo se anotó el nombre del autor, el título del documento y el número del capítulo o página en donde se localiza el asunto. En el lado derecho se registró el asunto a que se refiere la nota obtenida.

En la parte central de la ficha de trabajo comprende el material obtenido del documento que contiene:

- Definiciones
- Ideas completas obtenidas en el documento
- Juicios que van surgiendo a la luz de la lectura de los documentos consultados
- Citas textuales o ideas propias.

Las fichas de trabajo y las fichas bibliográficas se maneja--ron en un fichero diferente, el fichero bibliográfico se clasificó por orden alfabético, y el fichero de trabajo se clasificó en atención a cada uno de los capítulos proyectados en la investigación. (4)

#### I.5. Procesamiento de Datos

Una vez terminada la recopilación de datos de la investigación documental proseguimos a los siguientes pasos:

- 1) Estructura del Trabajo.- Se procedió a organizar los elementos que se obtuvieron durante el trabajo de seminario los cuáles se acomodaron en un orden lógico y secuencial.

- 2) Redacción del Trabajo.- Se procedió a redactar el trabajo de investigación en forma escrita y en el orden del índice temático.
- 3) Referencias Documentales.- Se prestó especial cuidado - cuando se tomaron definiciones, conceptos ó gráficas de - entrecomillar la parte transcrita literalmente y anotar - al final de dicho párrafo un número consecutivo, este número se comenta en la hoja de referencia bibliográfica al final de cada capítulo con el fin de no distraer al lector y facilitar la lectura.

#### I.6. Interpretación de la Información

Para interpretar la información de la investigación documental se efectuaron los siguientes pasos:

- 1) Análisis de la Información.- La información que se anotó en el trabajo de seminario se analizó para fijar los distintos juicios a que hubo lugar y con el propósito de llegar a conclusiones y razonamientos lógicos.
- 2) Explicación de la Información.- Por otra parte buscamos

explicarnos que la información documental esté formada - por conclusiones que tengan una razón lógica de juicio in dependiente, para obtener que las conclusiones se mencionen individualmente, con claridad y lógicamente deben derivarse de las premisas que le dieron origen.

#### I.7. Comunicación de los Resultados.

Para comunicar los resultados de la investigación documental se efectuaron las siguientes tareas:

- 1) Estructura del seminario.- Se integró en forma secuencial con los elementos necesarios para su lectura y comprensión por lo que el orden que se le dió es:

Portada

Portadilla

Dedicatoria

Índice de contenido

Preámbulo

Introducción

Cuerpo Capítular (Capítulo I al Capítulo V)

Conclusiones y Recomendaciones

## Bibliografía General (5)

- 2) Redacción del seminario.- La redacción del seminario de investigación es nuestro propio trabajo y por lo tanto es el seminario de investigación contable el que llena este requisito.
  
- 3) Presentación del seminario.- La presentación del seminario de investigación documental es la exhibición del trabajo ante la sociedad y se refiere a la evaluación por parte del asesor, a la impresión y publicación, las que haremos en su oportunidad.

## INDICE TEMÁTICO

## CUADRO I-1

Agradecimiento  
 Preámbulo  
 Introducción

Capítulo	I	Metodología de la Investigación
	I.1.	Selección del Tema de Investigación
	I.2.	Investigación Documental
	I.3.	Hipótesis
	I.4.	Recopilación de Datos
	I.5.	Procesamiento de Datos
	I.6.	Interpretación de la Información
	I.7.	Comunicación de los Resultados
		Referencias Bibliográficas del Capítulo.
Capítulo	II	Antecedentes de la Administración y del <u>Pre</u> supuesto
	II.1.	Antecedentes Históricos de la Administración
	II.2.	Definición de la Administración
	II.3.	Objetivos de la Administración
	II.4.	El Proceso Administrativo
	II.5.	Origen del Presupuesto

## II.6. Definición del Presupuesto

Referencias Bibliográficas del Capítulo

## Capítulo III El Control Presupuestal y la Administración

## III.1. La Administración y las Utilidades

III.2. Fundamentos de la Planeación y Control de -  
Utilidades

## III.3. Presupuestos y Control

Referencias Bibliográficas del Capítulo

Capítulo IV Formulación de Presupuestos y Reportes, Aná-  
lisis de sus Variaciones

## IV.1. Formulación de Presupuestos

IV.2. Reportes de Actuación para el Control Admi-  
nistrativoIV.3. Análisis de las Variaciones entre las Cifras  
Reales y las del Presupuesto

Referencias Bibliográficas del Capítulo

Capítulo V Presupuesto por Programa y Presupuesto Base  
Cero

## V.1. Presupuesto por Programas

## V.2. Objetivo del Presupuesto por Programas

## V.3. Proceso Presupuestario

- V.4. Estructura del Presupuesto por Programas
- V.5. Componentes del Presupuesto por Programas
- V.6. Diferencia entre el Presupuesto por Programas y el Tradicional
- V.7. Ventajas en el Presupuesto por Programas
- V.8. Presupuesto Base Cero
- V.9. Objetivos del Presupuesto Base Cero
- V.10. Pasos Básicos en la Elaboración del Presupuesto Base Cero.
- V.11. Diferencias entre el Presupuesto por Programas y el Presupuesto Base Cero

Conclusiones y Recomendaciones

Bibliografía General.



## REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

## Capítulo I

- (1) ELIZONDO López Arturo. La Investigación Contable, Significación y Metodología. Ed. Ecasa, - México 1980. p. 162 y siguientes.
- (2) ELIZONDO López Arturo, op. cit. p. 167 y si- - guientes
- (3) BAVARESCO de Prieto Aura M. Las Técnicas de la Investigación, Manual para la Elaboración de Te- sis, Monografías, Informes. Ed. South-Western Publishing Co. Cincinnati, Ohio, E.U.A. 1979. (4a. Edición) p. 36 y siguientes
- (4) ROJAS Soriano Raúl. Guía para Realizar Investi- gaciones Sociales. Ed. Edimex, S. A. México, - 1980. (5a. Edición) p. 69 y siguientes
- (5) ELIZONDO López Arturo, op. cit. 279 y siguien- - tes.

## CAPITULO II

## ANTECEDENTES DE LA ADMINISTRACION Y DEL PRESUPUESTO

El propósito de este capítulo es mostrar que la aplicación de la administración así como del presupuesto son tan antiguas - como la civilización y que han venido evolucionando a través de los tiempos.

## II.1. Antecedentes históricos de la Administración.

La administración es tan antigua como la civilización, la importancia que se le da actualmente no es un fenómeno producido en los últimos años. Como prueba de lo anterior han quedado testimonios de diversas culturas de las cuales hablaremos brevemente:

"El estudio de las primeras civilizaciones al oeste de Mesopotamia y algunos escritos egipcios que datan aproximadamente - del año 1200 A.C., indican el conocimiento y uso de la administración en la dirección de asuntos políticos.

"La historia de Grecia y Roma indica la existencia de conoci-

mientos administrativos, especialmente en los tribunales, en las funciones gubernamentales, en la organización de los ejércitos y en el establecimiento de autoridad.

"Existen también antiguas obras chinas que tratan algunos aspectos de administración e inclusive, las parábolas de Confucio contienen sugerencias prácticas para una administración pública." (1)

Además en toda la historia de la civilización occidental la iglesia católica romana, ha contribuido al conocimiento de la administración, por medio de la formación de una estructura orgánica mundial clásica y por el uso efectivo de la autoridad en la tarea administrativa.

"En Alemania y Austria floreció en los siglos XVI y XVII la escuela cameralista, creó principios de tecnología administrativa poniendo en relieve la especialización de funciones, la selección de subordinados y asignación de un interventor en el gobierno, así como simplificaciones en trámites administrativos." (2)

Inglaterra, se ha dicho fué la cuna de la revolución indus-

trial, iniciada a parincipios del siglo XIX, por su situación de potencia colonialista.

La revolución industrial ha originado cambios trascendentales en la administración de las empresas, tales como: problemas laborales, coordinación de trabajos, dispersión de la propiedad en forma de acciones y los controles gubernamentales además de que se caracterizó por una marcada división del trabajo, así como por una situación cambiante en los mercados, motivo que dan surgimiento a la administración como ciencia, al coordinar y orientar los esfuerzos individuales de acuerdo con estos cambios.

A principios del siglo XX la administración se convirtió en un tema de suficiente interés intelectual para garantizar su estudio, investigación y enseñanza. Durante las décadas que siguieron floreció en distintas escuelas con diferentes pautas de pensamientos administrativos, y las de mayor importancia son las siguientes escuelas:

De administración por costumbres

De administración científica

De comportamiento humano

De sistema social

De administración de sistemas

De administración por decisiones

De medición cuantitativa

De proceso administrativo

"Hasta cierto grado, los nombres lo explican por sí mismo, -  
Algunas son de ámbito relativamente amplio, otras tienden ha-  
cia áreas especializadas. Algunas están íntimamente relacio-  
nadas, otras tienen poca relación entre ellas. Unas toman -  
porciones básicas de diferentes escuelas y, junto con un nue-  
vo núcleo de ideas, presentan un nuevo enfoque combinado, en  
tanto que otras se lanzan en nuevas direcciones, empleando -  
conceptos y herramientas enteramente nuevas." (3)

Administración científica.- La justificación para girar alre-  
dedor de la escuela de administración científica es que ningun-  
a obra que trate temas de administración puede dejar de seña-  
lar la influencia decisiva que Frederick Taylor, Henry Fayol  
y Henry Laurence Gantt, así como otros no menos famosos, tu-  
vieron en el desarrollo de la administración científica de la  
empresa, por lo que damos a conocer las aportaciones más im-  
portantes de cada uno de ellos.

Charles Badge (1792-1871). Hizo énfasis en la división del trabajo en la especialización, en tiempos y movimientos en la contabilidad de costos.

Henry Robinson Towne (1844-1924). Señaló que la administración debería ser considerada como una ciencia.

Frederick Wilson Taylor (1856-1915). Resumiendo sus aportaciones a la Administración podemos decir que en términos generales, destacó los siguientes principios a la administración: Tiempos y movimientos del trabajo que consistían en analizar escrupulosamente el tiempo que toma o debería tomar una máquina o un trabajador para efectuar un proceso dado, con el fin de suprimir los tiempos equivocados, lentos e inútiles y selección de obreros, colaboración en la organización del trabajo y responsabilidad compartida que es la distribución equilibrada entre la responsabilidad de los trabajadores y la dirección, dejando el trabajo operativo a los obreros y la planeación del trabajo a la dirección.

Henry Fayol (1841-1925). Fué quien abrió el camino para el desarrollo de la administración bajo principios sencillos, eficaces y universalmente aplicables, elaboró el primer proce

so administrativo para la consecución de objetivos industriales que consta de planeación, organización, dirección, coordinación y control: destacó la necesidad de enseñar administración en escuelas y universidades para que toda la gente supiera organizarse. Hizo patente la presencia en las organizaciones de las áreas funcionales.

Henry Laurence Gantt (1861-1919). Sus principales aportaciones son: La gráfica de balance diario hoy conocida como Gráfica de Gantt para ilustrar gráficamente la planeación y el control de un plan de actividades. La aplicación de la psicología en las relaciones humanas y la importancia del adiestramiento.

Finalmente, la complejidad de la administración de los negocios e instituciones hace que continuamente se estén modificando, los conocimientos y las técnicas. Los cambios acelerados que se suceden motivados por los adelantos en la ciencia y en la tecnología, tienen un impacto importante en la administración de empresas e instituciones y probablemente uno de los medios más usados dentro de la administración es el presupuesto que se puede considerar como un sistema de planeación y control el cual será discutido en detalle en los siguientes

capítulos.

## II.2. Definición de Administración

No es nuestro propósito el presentar un estudio exhaustivo se bre administración, si no más bien el establecer la relación que existe entre el presupuesto y la administración.

"El autor que deja más claro el término de administración es Agustín Reyes Ponce, porque establece dos categorías en la de finición: una nominal y otra real.

NOMINAL.- "La palabra Administración se forma del prefijo - Ad-hacia, y de ministratio, esta última palabra - viene a su vez de minister, vocablo compuesto de: Minus = comparativo de inferioridad, y Ter = sufijo que sirve como término de comparación.

"La etimología de minister, es pues diametralmente opuesta a la de magister: de magis, comparativo - de superioridad y de ter.

"Magister (magistrado), indica una función de auto

ridad el que ordena o dirige a otros en una función minister expresa precisamente lo contrario: subordinación de otro. La etimología de administración nos dá la idea que ésta se refiere a una función que se desarrolla bajo el mando de otro: de un servicio que se presta.

"Servicio y Subordinación son pues los elementos principales obtenidos.

REAL.- "Es el conjunto sistemático de reglas para lograr la máxima eficiencia en las formas de estructurar y manejar un organismo social." (4)

A continuación se dan algunas definiciones de administración de varios autores, para que nos sirva de base y demos un juicio de lo que significa administración:

Joaquín Gómez Morfín. "Administración es el proceso por medio del cual el hombre trata de introducir orden y aplicar dirección y control adecuados en las diversas instituciones de la sociedad para lograr determinados objetivos, incluyendo en esto el bien común". (5) Este autor nos habla de la proyec--

ción social de dirigir a otros para lograr un objetivo.

Reyes Ponce dice: "Administración es la técnica de la coordinación" (6) y define la administración como el engranamiento metódico de las actividades y planes para lograr los objetivos establecidos.

Fernando Arias Galicia: "Ciencias administrativas son aquellas que están dedicadas a lograr un máximo aprovechamiento de los escasos recursos con que cuenta la humanidad; esto compete a la economía, a la contabilidad, y a la administración propiamente dicha". (7) Para Arias Galicia es lograr el objetivo, a través del máximo rendimiento de sus elementos.

George Terry: "Administración es un proceso distintivo que consiste en la planeación, organización, ejecución y control, ejecutados para determinar y lograr los objetivos, mediante el uso de gente y recursos". (8) George Terry establece los pasos mediante los elementos o fases del proceso administrativo y a través de ellos alcanzar los objetivos.

Nuestra definición de la administración es: La búsqueda directa de la obtención de resultados a través de la coordinación

ción sistemática de dirigir los elementos humanos y materiales para alcanzar el máximo aprovechamiento de éstos y es una función que se da en todos los grupos de trabajo.

### II.3. Objetivos de la Administración

Habiendo definido la administración, el siguiente paso es la fijación de sus objetivos para lo que es necesario comprender su naturaleza. En el presente capítulo se definen los objetivos que pretende alcanzar la administración señalando su significado.

"La palabra objetivo proviene de dos raíces: jactum, que significa lanzado; y la preposición ob, hacia. Por lo tanto un objetivo es aquéllo que se lanza hacia una meta concreta y precisa." (9)

En realidad, cuando nosotros fijamos un objetivo, lo que nos señalamos son los fines que queremos alcanzar. Habiendo propósito, la administración gira alrededor de los objetivos.

Manejar una empresa sin objetivos predeterminados es tan frustrante y sin sentido como navegar un navío sin destino. Para

la gerencia no hay dirección para sus esfuerzos o efectiva -  
coordinación de los recursos, ni tampoco puede haber la nece-  
saria dirección y efectiva coordinación hasta que no se cuen-  
te con una meta o propósito establecido.

Consideramos conveniente analizar algunas definiciones que -  
sobre el término objetivo administrativo han emitido varios -  
autores, con el propósito de establecer o precisar los elemento  
s que conforman a este término.

George R. Terry dice: "Un objetivo administrativo es una me-  
ta que se fija, que requiere un campo de acción definido y -  
que sugiere la orientación para los esfuerzos de un dirigen--  
te". (10) Se refiere básicamente a cuatro conceptos: meta,  
campo de acción, definición de acción y orientación desde el  
punto de vista práctico.

Joaquín Gómez Morfín dice: "Los objetivos muestran lo que se  
espera alcanzar en el futuro como resultado del proceso admi-  
nistrativo. Constituye una ayuda inapreciable para seguir es-  
trictamente el curso de una acción, representando la parte -  
fundamental de la planeación y a cuyo fin se encaminan las -  
funciones ejecutivas de organización, dirección y control"(11).

Se involucran las fases del proceso administrativo para alcanzar los objetivos.

Los puntos para la fijación de objetivos deben establecerse - con gran cuidado, tomando en cuenta las siguientes consideraciones:

Un objetivo puede ser definido como el punto final o meta hacia el cual la gerencia dirige sus esfuerzos. El establecimiento de un objetivo es, en efecto, la determinación de un propósito, y cuando se aplica a una organización empresarial, se convierte en el establecimiento de la razón de su existencia. Para lograr el máximo de efectividad de su fijación de objetivos, una organización debe determinarlos antes de iniciar el proceso administrativo de planear, organizar, dirigir y controlar.

La primera característica de un objetivo es que debe ser determinado anticipadamente, es de tal significación que muchos le llaman el principio del objetivo. El cual fué enunciado - en forma concisa por John F. Mee; "Antes de iniciar cualquier curso de acción, los objetivos en mira deben ser claramente determinados, comprendidos y enunciados". (12)

Una segunda característica del objetivo es que debe ser enunciado o declarado. Generalmente, enunciar un objetivo implica que debe declararse en forma escrita, lo que, como todo proceso de escribir un pensamiento, contribuye a su clarificación y crea además un cierto grado de permanencia.

La tercera característica de un objetivo refleja una dualidad que en apariencia, parece ser contradictoria. Un objetivo debe ser factible para la empresa, aunque difícil de lograr. Si no está al alcance de ella será desechado. Al mismo tiempo un objetivo debe ser suficientemente difícil de alcanzar, de tal manera que signifique un desafío para todos los interesados, pues de otra manera, su potencial como incentivo sería totalmente ineficaz.

#### II.4. El Proceso Administrativo

Una vez que hemos visto la definición y los objetivos de la administración pasamos ahora a revisar el proceso administrativo. La escuela del proceso administrativo considera a la administración como la ejecución de ciertas actividades o funciones administrativas básicas que distinguen a un miembro administrativo de otro que no lo es.

Para poder estudiar mejor la administración se ha dividido en varias etapas, las cuales constituyen el proceso administrativo, y que se consideran en la moderna administración según Reyes Ponce que sigue la escuela científica de Taylor y Fayol - y con una influencia de autores norteamericanos como Koontz y O'Donnell, y en la cual estamos de acuerdo, solo con la modificación que en planeación integramos previsión, ya que dentro de la planeación esta la previsión de lo que se puede hacer y qué se va hacer, y son los siguientes elementos:

Planeación

Organización

Integración

Dirección

Control

Planeación: Consiste en seleccionar dentro de las diversas posibilidades existentes el curso de acción a seguir para el logro de un objetivo.

Todo dirigente debe planear, sin importar el grado de jerarquía con que cuenta en la estructura de la organización, ya que la planeación viene a ser un medio para enfrentarse al -

futuro, en ella se establecen los objetivos, políticas, procedimientos y programas.

Del trabajo presentado como resultado de la planeación da origen a la organización'

Organización: Es la estructura técnica de las relaciones que deben existir entre las funciones, niveles y actividades de los elementos materiales y humanos de una entidad, con el fin de lograr su máxima eficiencia dentro de los planes y objetivos señalados.

La estructura debe considerarse como marco que encierra e integra las diversas funciones de acuerdo al modelo determinado por los dirigentes y el cual sugiere orden, arreglo lógico y relación armónica, con el objetivo.

La estructura de una organización y el esqueleto humano tienen gran semejanza. No se espera que el esqueleto se mueva por sí solo, la organización no produce por sí misma, requiere de la integración.

Integración: Consiste en los procedimientos para dotar al or

ganismo social de todos aquellos medios que la mecánica administrativa señala como necesarios para su más eficaz funcionamiento, escogiéndolos, introduciéndolos, articulándolos y buscando su mejor desarrollo.

Planear, organizar, integrar no es suficiente para que las actividades de una empresa puedan desarrollarse, es necesario - la Dirección.

Dirección: Es la función ejecutiva para guiar o conducir e - inspeccionar o supervisar a los subordinados, de acuerdo con lo planeado. Es ejercida a base de decisiones ya sea directamente o delegándola y supervisando simultáneamente que se cumpla en forma adecuada esas órdenes emitidas.

El elemento de la administración que se usa con el fin de verificar si las actividades realizadas, se han llevado a cabo de acuerdo con los planes y objetivos establecidos es el control.

Control: Es la acción por medio de la cual se aprecia si los planes y objetivos se están cumpliendo. Es la comparación de los resultados de la acción con lo planeado, analizando no só

lo los efectos sino también las causas. De nada sirve el que exista un control sobre las actividades de una empresa, si no se procede a corregir las faltas cometidas.

Esta es la etapa que cierra el proceso administrativo ya que al verificar los resultados de la ejecución es la base para una nueva planeación.

Ahora bien, la relación de los presupuestos con la administración es que éstos intervienen en todas y cada una de las fases de la administración, de ahí que el instrumento más eficaz con que cuenta la dirección de una empresa para administrar los bienes económicos, sea el sistema presupuestal.

## II.5. Origen del Presupuesto

Toca ahora analizar el origen del presupuesto. Históricamente, se ha considerado al presupuesto como un instrumento para limitar los gastos. El punto de vista más moderno es considerar el proceso de presupuestar como un instrumento para obtener el uso más productivo y lucrativo de los recursos de la compañía.

"Su origen se deriva del francés antiguo bougette o bolsa, de

donde se derivó la palabra inglesa BUDGET utilizada en las últimas décadas del siglo XVII, cuando el ministro de finanzas de Inglaterra sometía a la consideración del Parlamento sus planes de gastos para su adopción y control, con lo cual se quería significar que cubría una cartera o carpeta que contenía todos los documentos oficiales.

"El procedimiento del presupuesto fue adoptado por varios países europeos en la segunda década del siglo XIX y por E.U.A. en 1821. Fué hasta después de la primera guerra mundial cuando el sector privado empezó a darse cuenta de que también podría utilizar ventajosamente el procedimiento del presupuesto para controlar sus gastos.

"En la actualidad todos los gobiernos los tienen implantados, sin embargo, hasta hace relativamente poco, se han podido apreciar las posibilidades y ventajas del control presupuestal, así como en las empresas." (13)

Lograr una utilidad constituye la meta principal de la administración, aunque a menudo surgen en primer término otros objetivos como son el poderío, el crecimiento y el servicio social, pero las utilidades que se espera lograr en el futuro -

son esenciales para la supervivencia. A fin de alcanzar estas metas las administraciones formulan planes, ya que no se puede concebir un organismo de cualquier índole cuyos directivos no tuvieran en estudio los objetivos de la negociación, y desde luego, la mejor manera de llegar a ellos.

A continuación citamos definiciones de presupuestos de algunos autores en las cuales se observa que están de acuerdo en cuanto a que ayudan a la administración a la realización de sus operaciones.

## II.6. Definición del Presupuesto

Henry L. Sisk y Mario Sverdlik: "Presupuesto.- es un tipo de plan que establece resultados anticipados en términos cuantitativos y se usa como instrumento de control, evaluación y seguimiento, así como un propósito de retroalimentación o retroinformación." (14)

Robert W. Johnson: "Presupuesto.- plan por escrito, redactado en términos de unidades, dinero, o ambos. Se trata de un modelo que refleja el efecto de diversos niveles de actividad (insumos) sobre los costos, ingresos y flujos de efectivo (re

sultados)." (15)

Ernesto Reyes Pérez: "Presupuesto.- conjunto de estimaciones coordinadas que hace posible prever las condiciones de operación y los resultados de cierto período de tiempo." (16)

Cristóbal del Río González: "Presupuesto.- la estimación programada, en forma sistemática, de las condiciones de operación y de los resultados a obtener por un organismo, en un período determinado." (17)

De los elementos que forman parte de las definiciones anteriores, merecen nuestra atención los siguientes:

- 1) Plan.- Es la visión materializada de la empresa hacia el futuro, es el cálculo del porvenir.
- 2) Financiero.- Por estar hecho en unidades monetarias, base de todas las operaciones desarrolladas por la empresa.

Tomando todos estos elementos, así como lo expuesto anteriormente, presupuesto, se puede definir como:

Presupuesto es un plan para coordinar varias operaciones de un negocio y representan sus objetivos expresados en términos financieros para lograr metas deseadas en el período de tiempo al que se refieran.

## REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

## CAPITULO II

- (1) GOMEZ Morfín Joaquín: La Administración Moderna y los Sistemas de Información, Ed. Diana, México 1981. (5a. Edición) p. 19
- (2) GOMEZ Morfín Joaquín, op. cit. p. 19
- (3) R. TERRY George: Principios de Administración, Ed. Continental, S. A., México 1977. (8a. Edición) p. 120
- (4) HERNANDEZ y Rodríguez Sergio. Administración 1 Vol. Facultad de Contaduría y Administración, UNAM, México 1976, p. 559
- (5) GOMEZ Morfín Joaquín, op. cit. p. 17
- (6) REYES Ponce Agustín: Administración de Empresas Teoría y Práctica, Ed. Limusa Wiley, S. A. México 1970. (6a. Edición) p.27

- (7) ARIAS Galicia Fernando: Introducción a la Técnica de Investigación en Ciencias de la Administración y del Comportamiento, Ed. Trillas, México 1980. (3a. Edición) p. 21
- (8) R. TERRY George, op. cit. p. 20
- (9) REYES Ponce Agustín: Administración por Objetivos Ed. Limusa, México 1980 (8a. Edición) p. 29
- (10) R. TERRY George, op. cit. p. 42
- (11) GOMEZ Morfin Joaquín, op. cit. p. 41
- (12) REYES Ponce Agustín, op. cit. p.
- (13) REYES Pérez Ernesto: Contabilidad de Costos Segundo Curso, Ed. Limusa, México 1979, p. 151
- (14) SISK L. Henry y SVERDLIK Mario: Administración y Gerencia de Empresas, Ed. South Western Publishing. Co. Cincinnati Ohio, U.S.A., 1976, p.635

- (15) JOHNSON W. Robert: Administración Financiera, -  
Ed. CECSA. México 1979, (3a. Edición) p. 237 .
- (16) REYES Pérez Ernesto, op. cit. p.152
- (17) DEL RIO González Cristóbal: Técnica Presupues-  
tal. Ed. Litograf, S. A. México 1980, (9a. Edi-  
ción) p. 1-7

## CAPITULO III

## EL CONTROL PRESUPUESTAL Y LA ADMINISTRACION

## III.1. La Administración y las Utilidades

El propósito de este capítulo es presentar la relación que - existe entre las funciones básicas de la administración y la obtención de utilidades para lo cual se hace uso del control presupuestal.

El objetivo de un negocio bajo el punto de vista de la economía para "las empresas privadas" ha sido caracterizado por obtener el máximo de utilidades a la par de lograr el crecimiento a largo plazo de una empresa. En un sentido amplio, un negocio organizado es una institución económica que ha sido creada principalmente para proveer al público de aquellos artículos o servicios que les son necesarios. A los ojos de los - clientes, la única razón para la existencia de un negocio es el servicio que proporciona. Si el objetivo del servicio no se alcanza, entonces la organización morirá.

Existen en las empresas otros objetivos colaterales que tie--nen implicaciones sociales. Por ejemplo, los patrones pueden

buscar proporcionar a sus trabajadores las mejores condiciones de trabajo ó de seguridad en su trabajo junto con el bienestar a largo plazo de la empresa; ó la administración puede buscar para sí misma la más alta remuneración por guiar el negocio; ó los trabajadores pueden desear asegurar los salarios más altos posibles. Cualquiera de tales objetivos dependen y son soportados cuando el negocio realice su principal objetivo, el satisfacer las necesidades ó deseos de sus clientes.

Como la función primaria de la administración es obtener las utilidades programadas, su desempeño ha venido siendo observado muy de cerca por medio de análisis del aspecto científico y de las bases éticas en las cuales descansa el negocio. Muchos estudios están siendo realizados para entender la responsabilidad del administrador de la empresa, ya que es reconocido que los ejecutivos han llegado a ser un factor muy importante en la guía y dirección de nuestra actividad económica. Si la marcha del progreso industrial va a continuar ininterrumpida, los administradores de las empresas deben ser hábiles, inteligentes y estar motivados por una responsabilidad social, cualidades necesarias para que nuestras instituciones económicas puedan sostenerse.

Un trabajo administrativo bien hecho incluye la utilización

de presupuestos sólidos que son llevados adelante por personal competente y experimentado. El hecho es que los presupuestos sólidos administrativamente incluyen factores relacionados con toda la actividad del liderazgo, partiendo desde la planeación inicial hasta llegar a lograr sus metas.

El tamaño y la complejidad del aspecto administrativo, incluyen acciones tales como establecer planes a corto y largo plazo, definir objetivos corporativos específicos, desarrollar políticas básicas, construir una sólida estructura organizacional incluyendo el establecimiento de líneas de autoridad y de responsabilidad, fijar estándares, crear y mantener buenos métodos y canales de comunicación dentro de la compañía; medir las actuaciones y mantener adecuadas relaciones humanas con los trabajadores, accionistas, público y clientes.

En resumen, como característica de la administración, ésta debe tener un alto grado de habilidad, de inteligencia así como propósito honesto. (1)

Por otra parte, al formular el presupuesto, los administradores necesitan determinar el método más eficiente de erogar gastos y costos para obtener el máximo de utilidades. Se ha

visto que varias técnicas de análisis de costos pueden proporcionar a la administración ayuda para decidir si elimina o - agrega productos y departamentos, y si aumenta o disminuye la producción para establecer sus metas de utilidad. (2)

Si el administrador quiere lograr que sus esfuerzos sean productivos debe apoyarse en la Contabilidad Moderna, dentro de la cual se incluye el sistema de Control Presupuestal y es el Licenciado en Contaduría más que a ningún otro funcionario, - al que la alta administración de una empresa debe acudir para que la encauce en la dirección y control de la empresa proporcionándole de manera oportuna y correcta los datos financieros necesarios para que pueda tomar decisiones.

En términos marítimos, el Licenciado en Contaduría no es el - comandante de la nave ya que este puesto corresponde al administrador de más alto nivel, pero sí se le puede comparar con el navegante. El debe tener informado al comandante qué tan lejos ha ido, dónde está, qué velocidad están realizando, resistencias que se han encontrado, variaciones del curso, arrecifes peligrosos que se encuentran enfrente, e indicar el camino a seguir para alcanzar el puerto de destino. No hay lugar en el medio comercial para un ejecutivo de empresas moder

nas que utilice para sus decisiones la "pata de conejo"; no hay duda de que aquel ejecutivo que esté mejor informado acerca de sus operaciones está en la mejor posición para tomar acciones positivas que lo ayuden a manejar su empresa con utilidades. (3)

### III.2. Fundamentos de la Planeación y Control de Utilidades

La información que se ha venido comentando para uso de la administración se obtiene por medio de la planeación y control de utilidades que ofrece al personal administrativo una herramienta sistemática, práctica y probada. Propiamente, el control y la planeación de utilidades es un sistema completo para coordinar todos los aspectos del proceso administrativo, tejiendo y enlazando cuidadosamente los puntos sueltos de la administración y de las operaciones. Frecuentemente, dentro de la literatura que existe y se discute sobre este tema el concepto de sistema completo para la planeación y control de utilidades aún es minimizado ó se ve sin prestarle mucha atención.

Para lograr que la planeación y control de utilidades sea un éxito debe hacerse una cuidadosa distinción entre los siguien

tes conceptos:

- 1) Mecánica de la Planeación y Control de Utilidades.- La mecánica se refiere a diseñar papeles de trabajo, a los métodos para llenarlos y a las rutinas aritméticas.
- 2) Técnicas de la Planeación y Control de Utilidades.- Las Técnicas son métodos y procedimientos para preparar información para uso de la administración en el proceso de la toma de decisiones. Ejemplo, métodos para pronosticar el volumen de ventas, para la aplicación de la investigación de operaciones, para resolver problemas de venta -producción- investigación; análisis del punto de equilibrio, - análisis de flujo de efectivo fijo, etc.
- 3) Fundamentos de la Planeación y Control de Utilidades.- - Los fundamentos representan las orientaciones, participación y actividades como parte de la administración de manera necesaria para desarrollar el sistema de planeación y control de utilidades. Estos fundamentos necesitan establecerse sobre cimientos sólidos, siendo los más importantes los siguientes:
  - a) Participación de la administración,

- b) Adaptación organizacional,
- c) Contabilidad por áreas de responsabilidad,
- d) Comunicación,
- e) Hechos futuros realísticos,
- f) Oportunidad
- g) Aplicación flexible,
- h) Reconocimiento individual y de grupo,
- i) Seguimiento.

Cada uno de estos fundamentos se comenta en forma breve en -  
los siguientes párrafos:

- a) Participación de la Administración.- La participación de la administración se refiere al apoyo, confianza y orientación para el trabajo en forma general. Todos los niveles administrativos especialmente el más alto deben:
  - Entender la naturaleza y características de la planeación y control de utilidades.
  - Estar convencidos que este procedimiento es de utilidad para la administración.
  - Tener los deseos para esforzarse y hacer que la planeación y control de utilidades sea realizable.

- Apoyar el programa en todas sus ramas.
- Ver los resultados del proceso de planeación como parte de sus actividades.

En la planeación y control de utilidades, un aspecto muy importante es aquel que se refiere a desarrollar programas de trabajo y lo que se espera obtener al realizarlos, ya que es la forma de alcanzar los objetivos y metas de una empresa. El énfasis primario en la planeación y control de utilidades, debe dirigirse a las actividades y trabajos que se van a realizar, aspecto que es opuesto al concepto de utilidad, ya que este último enfatiza sus resultados a valores, y si únicamente se hace énfasis para obtener en pesos y centavos los efectos de las operaciones planeadas sin considerar los programas de trabajo y las actividades esperadas al asignar responsabilidades, éstas no podrán ser cuantificadas aún cuando son aspectos importantes de la planeación. El concepto de utilidad en planeación parece haber precedido al concepto de realizar una labor, ya que los primeros esfuerzos para presupuestar fueron dirigidos casi exclusivamente para estimar en pesos las operaciones contables de ingresos y gastos.

b) Adaptación Organizacional.- La planeación de utilidades

de una empresa debe descansar en una estructura organizacional y fluida, especificando con toda claridad las líneas de autoridad y de responsabilidad de todos y cada uno de los niveles.

El propósito de una estructura organizacional y la asignación de líneas de autoridad buscan establecer un marco dentro del cual los objetivos de la empresa puedan obtenerse de manera coordinada y objetiva sobre ciertas bases continuas.

- c) Contabilidad por áreas de responsabilidad.- El sistema de contabilidad debe estar diseñado con base en una estructura y división de responsabilidades, para de esta manera establecer un sistema de planeación de utilidades sobre bases firmes. Sin esta estructura de contabilidad por áreas de responsabilidad, la clasificación secundaria de costos, ingresos y otros datos financieros que son relevantes no pueden ser utilizados de acuerdo con las necesidades de la empresa.

Cuando el sistema de contabilidad se establece sobre áreas o centros de responsabilidad, los datos históricos

generados se podrán utilizar para la planeación y control. En suma, la planeación y control de utilidades requiere - que la contabilidad tradicional por medio de sus sistemas y catálogos de cuentas implementados esté orientada hacia las necesidades de la administración para planear y controlar las utilidades.

- d) Comunicación.- La comunicación en la administración y control de una empresa es un problema fuerte, la comunicación puede ser definida brevemente como un intercambio de pensamiento o información para lograr un entendimiento en tre dos o más partes; puede realizarse por una combinación de palabras, símbolos y mensajes.

Para que la comunicación sea productiva y proporcione resultados debe haber tres flujos primarios de información en una entidad: hacia abajo, hacia arriba y lateralmente.

- e) Hechos Futuros Realísticos.- En la planeación y control de utilidades la administración debe ser realista y evitar el ser conservador u optimista.
- f) Oportunidad.- Raramente, y tal vez nunca, tendremos tiempo para hacer las cosas que quisiéramos realizar y tampon-

co tendremos tiempo para hacer muchas cosas tan bien como quisiéramos. Esto es un problema que sufre frecuentemente la administración en su función de planeación.

Hay dos fases importantes del tiempo que requieren atención cuidadosa si la función de planeación se va a realizar; una se refiere al concepto de planear el mañana y - la otra al de planear actividades.

La planeación del mañana se refiere al período de tiempo dentro del futuro, en el cual la administración debería - planear; y por lo que se refiere al tiempo de las actividades, éstas sugieren que debería haber un tiempo programado y establecido de la administración para iniciar y - terminar ciertas fases del proceso de planeación.

- g) Aplicación Flexible.- Este fundamento se refiere a que ningún programa de planeación de utilidades es estático - y por lo tanto debe dominar a la empresa, sino que al delinear los planes de flexibilidad debe ser una política - establecida, de tal manera que no se impongan ciertos aspectos, sino que todas las oportunidades favorables sean consideradas.

h) Reconocimiento Individual y de Grupo.- La motivación de los recursos humanos a través de un liderazgo dinámico tiene carácter medular para una administración eficiente. La importancia que tienen los aspectos de comportamiento del proceso administrativo ha sido reconocida en forma ex tensiva e intensiva por psicólogos, educadores y hombre de negocios, y por su parte la planeación y control de utilidades muestra a la administración muchos de estos problemas de comportamiento a los cuáles no les dá solución total sino de manera parcial.

i) Seguimiento.- Este principio se refiere a que las actuaciones buenas así como las que se realizan abajo de los estándares deberán ser cuidadosamente investigadas con los siguientes propósitos:

- En el caso de actuaciones abajo del estándar, mostrarlas en forma constructiva para que haya una corrección inmediata.
- En el caso de actuaciones superiores al estándar reconocer ésta situación y por último
- Proporcionar bases para una mejor planeación y control de utilidades en el futuro. (4)

### III.3. Planeación

El concepto de planeación no es nuevo, ya que muchas compañías han utilizado por años planes organizados ó formales. Lo que es nuevo, es el sistema de planeación integrado que ha emergido con una nueva imagen o sentido de urgencia de la necesidad de planear, ya sea por la desastrosa inflación de los últimos años, la fuerte competencia extranjera, el aumento de responsabilidades sociales o la velocidad de los cambios tecnológicos. Visto así, los aspectos financieros de planear son importantes para la supervivencia y crecimiento de un negocio, y los ejecutivos financieros de la compañía deben comprender la interrelación de planes, métodos de planeación, áreas problemas y la concomitante implicación financiera de cada uno.

Podemos decir que un plan es un curso de acción predeterminado, es el proceso de pensar hacia adelante y de formarse un juicio sobre un curso de acción que se ha tomado considerando diversas alternativas. El plan debe reconocer tres factores: involucrar el futuro, involucrar la acción y dar reconocimiento a la estructura organizacional que define las áreas de responsabilidad, de autoridad y la aplicación de registros conta

bles con base en dicha estructura. El plan, con su característica de predeterminación antes de tomar acción, lo diferencia de otras formas de pensar acerca del futuro tales como el pronosticar, que se refiere a predecir el futuro en cierto grado considerando futuras acciones de otras fuerzas como el gobierno, competidores y el medio ambiente; en cambio el que planea tomando en cuenta esos conocimientos, determina un curso de acción para alcanzar sus objetivos.

Para llevar a cabo una buena planeación, deben considerarse los siguientes tres elementos:

- 1) El sistema de planeación debe comprender el total de todas las actividades y la relación que existe entre ellas.
- 2) Los elementos básicos deben ser inherentes con los otros planes.
- 3) Debe existir un orden para procesar cada uno de los planes formulados. (5)

En la actualidad se cuenta con la Planeación Estratégica, concepto con el que se está familiarizado. El Diccionario Webs-

ter's New Collegiate define la planeación como "Delinear un método para hacer algo y poder alcanzar un fin determinado". La Planeación es una actividad diaria e inconsciente para cada uno de nosotros; la palabra estratégica aplicada a los negocios, quiere decir; importante, listo y habilidoso.

La planeación estratégica aplicada a la administración de empresas se caracteriza por los siguientes atributos:

- 1) Está dirigida para realizar objetivos definidos y específicos.
- 2) Examina caminos alternos para realizar un trabajo y proporcionará una estimación de los recursos que se requieren.
- 3) Proporcionará una vara para medir qué tanto se ha realizado.

Aún en este sentido, la planeación estratégica no es nueva en sí misma. César, Aníbal, Napoleón y otros grandes generales fueron soberbios estrategas. Carnegie y Ford diseñaron planes estratégicos muy efectivos para sus negocios, basados principalmente en intuiciones brillantes. El uso de los sistemas de planeación estratégica en los negocios, es un fenómeno

no relativamente reciente, ya que se ha desarrollado debido a un crecimiento complejo y rápido del medio ambiente el cuál - ha originado que las decisiones sean muy difíciles de tomar - solamente con elementos intuitivos.

Es importante notar que las estimaciones a largo plazo y la planeación estratégica no son sinónimos. Los pronósticos independientemente de que sean a largo ó corto plazo son un intento para predecir eventos y condiciones futuras. La planeación estratégica establece un grupo de acciones y programas que deben ser implementados de inmediato o cuando menos dentro del próximo año. (6)

El proceso de la planeación estratégica debe considerar los siguientes aspectos:

- 1) Aumentar la sensibilidad de la organización al medio social, económico, político, tecnológico y de competencia, factores externos que tienen influencia en el negocio.
- 2) Permitir la evaluación de mejores oportunidades de estrategia y facilitar estudios con respecto a la aplicación de recursos.

- 3) Enfatizar los riesgos en cada alternativa estratégica que se proponga.
- 4) Lograr un análisis más preciso y constructivo así como revisar los planes básicos estratégicos en todos los niveles.
- 5) Comunicar en una forma más específica a todos los miembros de la administración, la dirección hacia donde va la compañía para lograr una fuerza cohesiva dentro de la empresa.

El propósito de planear es seleccionar el mejor camino a seguir para llevar a una compañía a donde quiere estar y reducir los riesgos al tomar decisiones, para lo cual hay que mostrar la mayor información posible y considerar las siguientes condiciones como parte en sí del proceso de planeación:

- 1) Definición del problema, objetivos o tareas.- Este primer paso debe incluir los siguientes aspectos:
  - a) Definición específica del problema
  - b) Identificación de las razones que va a considerar el estudio.

- c) Definición del contenido o características que el plan debe contener.
- d) Consideraciones de caminos alternos para obtener una respuesta.
- e) Selección de los medios más prácticos para obtener una respuesta, considerando todos los factores.
- f) Listar los datos que se necesitan.
- g) Especificación de las acciones requeridas para asegurar la información solicitada.

## 2. Recopilación de información.

- a) Asegurar todos los hechos que se tienen a la mano
- b) Identificación de áreas que ya no son útiles o que están obsoletas.
- c) Desarrollar las alternativas más plausibles que se deban considerar.

## 3. Evaluación de varios caminos de acción.- Este incluye lo siguiente:

- a) Colocar en forma comparativa los distintos caminos.
- b) Establecer los criterios que deben ser usados al ha--

cer una selección.

c) Hacer comparaciones.

4. Decisión sobre el camino de acción recomendado.- Las razones en pro y en contra deben ser identificadas.

5. Convertir la decisión en acción. (7)

La planeación estratégica o a largo plazo es un proceso administrativo que afecta a los objetivos corporativos y los medios de alcanzarlos. Usualmente se refieren a un período de varios años, probablemente 5 ó 10 años. El soporte del plan a largo plazo es el presupuesto a corto plazo que usualmente abarca el siguiente año o los dos próximos. Es una planeación de utilidades que cubre el desarrollo de programas de operación que se realizan para asegurar la implementación de las metas de utilidad a largo plazo pero reconoce las limitaciones y ventajas de los recursos actuales y a corto plazo y el medio de la empresa.

En este proceso de planeación de utilidades se consideran los siguientes aspectos:

Ingresos, costos, niveles de operación, facilidades, recursos financieros y de personal y sus interrelaciones. Las técnicas que se incluyen en este proceso de utilidades deben proveer a la administración con:

- 1) Análisis cuantitativo de los probables efectos y los resultados de la operación.
- 2) La situación financiera en decisiones alternas
- 3) Usos alternativos de recursos para optimizar las utilidades para los accionistas.

De esta manera, planear utilidades es un proceso interactivo que ayuda a la administración para revisar y modificar planes hasta que obtiene uno aceptable.

La planeación de utilidades y su proceso de control puede resumizarse incluyendo los siguientes elementos:

- 1) Llegar a un plan o programa aceptable.
- 2) Medir la actuación actual contra el plan y contra otros -

estándares que se establezcan.

3) Decidir e implementar acciones correctivas.

Los beneficios de presupuestar descansan en tres campos primarios de la actividad de los negocios: 1° Directamente en la planeación, 2° En la fase de coordinación, 3° En el área de control.

Una forma concreta de delinear las razones para planear y controlar las utilidades son las siguientes:

1) Planeación

- a) Decidir la acción a través de la investigación, y estudio. La ventaja más importante de planear en forma sistemática es que ésta tiende a mostrar a los ejecutivos que deben realizar un estudio inicial antes de decidir qué acción tomar. Hacer un estudio previo es para muchos un trabajo engorroso, de mal sabor. La mayoría de nosotros preferimos posponer las decisiones difíciles hasta que la necesidad nos obliga a actuar. Los negocios como los individuos, tienden a -

ser oportunistas, ellos esperan hasta que una decisión debe ser tomada por necesidad y con frecuencia no tienen tiempo para estudiar los problemas y se toma la decisión más fácil y rápida para escapar a los problemas.

- b) Participación de la organización en su totalidad para determinar el camino más rentable. Debe hacerse participar a los asistentes de mayordomo, vendedores, gerentes, jefes de departamento y todos los oficiales de operación. En algunos casos las sugerencias y consejos de los distintos empleados son esenciales para el desarrollo de los mejores planes de operación.
- c) Declaración de políticas. La incertidumbre restringe el entusiasmo y la energía en la organización de una empresa. Las políticas básicas deberán ser guías para la empresa y la organización en sí deberá conocerlas para trabajar dentro de tales políticas.
- d) Definir objetivos. Los hombres seguirán a su líder cuando se den cuenta que éste tiene en su mente planes de acción y objetivos definidos.

- e) Estabilizar el empleo. Ningún patrón independiente-- mente de su filosofía social y económica puede olvi-- darse del bienestar de sus trabajadores. Un presu-- puesto inteligente del negocio, en lugar de recomen-- daciones y disposiciones gubernamentales ofrece la me-- jor esperanza para proporcionar estabilidad en el em-- pleo.
  
- f) Hacer un uso más efectivo del equipo. Durante el de-- sarrollo del presupuesto, deberá revisarse el costo - de aquellos equipos que no trabajan.

## 2. Coordinación

- a) Coordinar el esfuerzo humano con la estructura de la empresa. En algunos aspectos este es el propósito - más importante al presupuestar. En muchas negociaciones definitivamente hay falta de coordinación en el - esfuerzo.
  
- b) Relacionar las actividades del negocio con las tendencias generales que se esperan en el medio de activi-- dad del negocio.

c) Dirigir el capital y los esfuerzos a los canales de -  
más utilidad por medio de un programa balanceado y -  
unificado. Antes de gastar dinero, deberá realizarse  
un estudio para conocer la cantidad que deberá erogarse,  
de dónde viene, cómo deberá gastarse y qué resultados  
razonables deben esperarse. Sin tal planeación,  
los inventarios pueden conservarse fuera de proporción  
con las ventas y requerimientos de producción,  
los clientes pueden financiarse excesivamente y se  
mostrarán irregularidades en el uso de todos los equipos  
de la empresa.

d) Revelar debilidades en la organización. De acuerdo -  
como los planes se van realizando y las responsabilidades  
para su ejecución son delegadas, se revelarán -  
las debilidades en la organización.

### 3) Control

a) Control de erogaciones. Aunque el propósito primario  
de presupuestar es definir el camino que proporcione  
más utilidades al negocio y desarrollar un programa -  
para que la compañía logre esas utilidades, el presu-

puesto también proporciona una valiosa herramienta de control sobre ciertas operaciones del negocio y los gastos que hay que erogar para realizarlas.

- b) Prevenir desperdicios. Esto es propiamente un aspecto general de control. Al investigar cada gasto y las razones para realizarlos constituye un conocimiento de los desperdicios que pueden presentarse y por lo tanto se prevee que no se realicen.

No hay nada peor al presupuestar que establecer planes estáticos que originarían una estrategia inoperativa y consecuentemente no realizable. Un sistema de retroalimentación ayudaría a evitar esta situación.

Todos los procesos de presupuestos ya sean formales o informales se preparan bajo una serie de supuestos de acuerdo con factores internos y externos así como con los principales cambios que pudieran ocurrir.

Manteniendo la habilidad para modificar el plan en una forma más realista y de que los cambios sean consistentes con la estrategia, se obtienen elementos para manejar un negocio com-

plejo ante las incertidumbres que se presentan.

Si las cifras del presupuesto no están actualizadas pierden - credibilidad, y la administración de la empresa tenderá a no prestarles mucha atención. El desarrollar un sistema regular de reportes que compare los resultados actuales contra los - del presupuesto es muy conveniente. Si hay diferencias peque - ñas, puede requerir únicamente revisiones pequeñas del plan - de operación. Las diferencias fuertes deberán provocar el re - visar la situación actual y la posición de la empresa, lo - cual puede originar que ésta cambie su dirección y conceptos estratégicos. Si el presupuesto está preparado con un siste - ma de retroalimentación como un elemento integral, los cam - bios serán hechos más oportunamente y con menor resistencia.

(8)

Ya hemos indicado lo que es la planeación, los objetivos que se persiguen con ella, sus elementos y el proceso a seguir pa - ra planear, y ahora pasamos a comentar que el establecimiento y mantenimiento de un plan integrado de operación es una de - las principales funciones del Licenciado en Contaduría, la - cual realiza a través de una contraloría moderna. El actuará como coordinador en las varias etapas, pondrá las bases en -

términos monetarios y el plan completo en términos financieros finalmente expresados en un estado de resultados y en un estado de la situación financiera con los papeles de trabajo que los soporten.

Por ejemplo: el Licenciado en Contaduría como ejecutivo de la empresa, se cerciorará de lo siguiente:

- 1) La estimación de ventas estará de acuerdo con las políticas y objetivos de la empresa (tipos de producto, áreas de mercado, etc.).
- 2) Que el plan de ventas sea realístico.
- 3) Que el plan de producción esté de acuerdo con el programa de ventas.
- 4) Que el plan de ventas esté dentro de las capacidades de la empresa.
- 5) Que los costos y los niveles de gastos estén en relación con las operaciones de la empresa.

Cuando el plan exista ya integrado, el Licenciado en Contaduría debe apreciar si es adecuado, juzgarlo y dar su opinión a la administración general en los siguientes términos:

- 1) Es real el presupuesto con relación con las operaciones - anteriores?
- 2) Refleja las condiciones económicas que se espera prevalezcan en el período del plan?
- 3) En términos de la política de la alta administración, se han descontinuado las líneas de productos de líneas sobre bases prácticas tomando en cuenta la disposición de inventarios, etc.?
- 4) Las utilidades del presupuesto están de acuerdo con las - políticas generales?

El Licenciado en Contaduría es un consejero y coordinador del presupuesto. Avisa y sugiere a la administración.

La responsabilidad del presupuesto descansa en el administrador general y las responsabilidades de cada operación deben ser las que correspondan al jefe de dicha área. Así, por ejemplo, el gerente de ventas es responsable del programa de ventas.

El Licenciado en Contaduría es o debe ser, el analista con la habilidad necesaria para interpretar las cifras financieras. El está en una posición en la que puede observar las tendencias y las relaciones que impactan la sobrevivencia y el crecimiento de la empresa.

Consecuentemente, él está en una posición en la que puede - asistir a los otros ejecutivos para interpretar el significado de la posición financiera. La parte que juega el Licenciado en Contaduría, puede depender de las circunstancias dentro de la compañía y el tiempo de la planeación que se está desarrollando, ya sea estratégica ó a corto plazo.

Finalmente, el plan de utilidades es expresado en términos financieros. El plan se sumariza cuando menos en los siguientes estados presupuestados:

- 1) De resultados
- 2) De origen y aplicación de efectivo
- 3) De posición financiera (balance)

Los estados mencionados estarán soportados por los presupuestos detallados de las siguientes operaciones:

- 1) Ventas
- 2) Producción
- 3) Inventario de materiales
- 4) Compras
- 5) Mano de Obra
- 6) Gastos de manufactura
- 7) Costo de artículos vendidos
- 8) Gastos generales y de administración
- 9) Gastos de venta
- 10) Publicidad
- 11) Gastos de investigación y desarrollo
- 12) Otros gastos y productos
- 13) Inversiones de activo fijo. (9)

#### III.4. Presupuestos y Control

Actualmente todas las empresas necesitan utilizar los presupuestos para poder trabajar adecuadamente y con un rumbo fijo. Las técnicas modernas de presupuestos son parte de la contabilidad administrativa (contabilidad para la toma de decisiones) como medio fundamental para poder llevar a cabo las funciones de planeación y control. Los presupuestos aún en forma empírica se han venido utilizando desde mucho tiempo atrás; como

ejemplo tenemos los presupuestos domésticos que aún con ser antiquísimos, probablemente no han sufrido muchos cambios hasta hoy en día y no obstante su empirismo en las estimaciones de gastos, constituyen la base primaria de los presupuestos científicos.

Aplicando el presupuesto para los negocios, es claro que tenía que haberse creado alguna manera de estimar el futuro y más o menos con exactitud, pues era necesario elaborar con anticipación diversos programas de actuación. De esta manera, el presupuesto como plan de acción y expresado cuantitativamente se dió a conocer en 1912 a la luz del Taylorismo, y ya de una manera formal, en 1921 en Estados Unidos se estableció como instrumento de administración oficial bajo la Ley de Presupuesto Nacional.

En cuanto es conocida la mecánica del presupuesto en los gobiernos, inmediatamente se traspaasa a las empresas mercantiles para hacer su aplicación práctica, por lo que al quedar definidas todas esas asperezas, reglas, consejos y fórmulas que lo convierten en técnicas, se establece una máxima:

"La experiencia será por lo general factor determinante en la

formulación de presupuestos, en especial de gastos. Muchas -  
partidas no podrán ser establecidas por el método científico".

(10)

Se puede mencionar que en la mente de la humanidad siempre se ha tenido la idea de presupuestar, puesto que sabemos que los egipcios hacían estimaciones para pronosticar los resultados de sus cosechas de trigo, previniendo de esta manera los años de escasez, y también los romanos hacían estimaciones del pago que podían pedirles a los pueblos conquistados en forma de tributo. Sin embargo, no fué sino hasta finales del siglo - XVIII cuando el presupuesto se utilizó como ayuda en la Administración Pública al someter el Ministro de Finanzas de Inglaterra a la consideración del Parlamento, sus planes de gastos para el período fiscal inmediato siguiente, incluyendo un resumen de gastos del año anterior, y un programa de impues--tos y recomendaciones para su aplicación". (11)

"Se puede decir que Control Presupuestal es el conjunto de - presupuestos parciales, correspondientes a cada una de las diferentes actividades de una entidad". (12)

El Control Presupuestal puede ser considerado una parte impor

tante del ciclo administrativo de planeación, acción y control ó, más específicamente es una parte de un sistema administrativo total que incluye:

- 1) Formulación estratégica e implementación
- 2) Sistemas de planeación
- 3) Sistemas de presupuestos
- 4) Organización
- 5) Sistemas de producción y comercialización
- 6) Sistemas de reportes y control.

De acuerdo con lo anterior, el control presupuestal puede ser definido en forma general como la presentación ordenada de los resultados anticipados de un plan, proyecto o estrategia. Esta definición hace una distinción entre contabilidad convencional y presupuestal en el sentido de que ésta última está orientada hacia el futuro más bien que hacia el pasado.

La relación que existe entre planear y presupuestar es evidente, y es común encontrar términos tales como presupuestar, plan anual, plan de negocios anuales que se usan indistintamente. Aunque ninguna empresa pueda operar sin algo que pueda ser más o menos un presupuesto, la única posibilidad de

que surgiera sería un negocio que crece despacio en un medio benigno y sin competencia, lo cual es una situación muy improbable. (13)

"En términos generales, la palabra presupuesto adoptada por la Economía Industrial, es:

- 1) "La técnica de planeación y predeterminación de cifras sobre bases estadísticas y apreciaciones de hechos y fenómenos aleatorios.
- 2) "Refiriéndose al presupuesto como herramienta de la Administración, se le puede conceptuar, como:
  - a) "La estimación programada, en forma sistemática, de las condiciones de operación y de los resultados a obtener por un organismo, en un período determinado.
  - b) En suma, el presupuesto es un conjunto de pronósticos referentes a un período precisado". (14)

Presupuestar es el proceso de expresar cuantitativamente los planes de operación que se esperan de una empresa. El proce-

so de presupuestar convierte los planes en ventas e ingresos, costos y gastos, inversiones de capital, cambios en los niveles de caja, cuentas por cobrar, préstamos y otras cuentas de balance en un modelo financiero de la empresa que se integra con cifras mensuales. En su forma ideal, el presupuesto completo muestra las ventas y niveles de utilidad de cada línea de producto o centro de utilidades y los presupuestos de gastos de cada departamento y centros de costos, de acuerdo con la estructura de la organización. Dentro de cada departamento y centro de costos, los gastos deberán ser presupuestados por cada tipo de erogación tales como sueldos, prestaciones, gastos de viaje, de entretenimiento, y todos los demás gastos que deberán ser registrados como "actuales" durante el año.

(15)

El presupuesto sirve como base de comparación con los resultados actuales conforme se van originando y registrando a través del año.

Normalmente se considera, que en tanto los ingresos, gastos y niveles de cuentas de balance están cerca de las cifras de presupuesto, se dice que el negocio trabaja de acuerdo con lo planeado. Las variaciones del presupuesto implican una va

riación del plan y de las áreas importantes que deben recibir investigación adicional. Cuando se formulan comparaciones mensuales contra el presupuesto, las distintas áreas de operación pueden tener una base para conocer como están trabajando. Cuando los reportes se entregan oportunamente les dan la oportunidad de realizar ajustes oportunamente. (16)

En forma ideal, la administración desea que la función de control presupuestal le proporcione :

- 1) Una herramienta analítica, exacta y oportuna
- 2) La habilidad para predecir las actuaciones
- 3) Asistencia en utilización de los recursos
- 4) La habilidad para controlar las actividades normales
- 5) Avisos oportunos de los pronósticos
- 6) Señale convenientemente las oportunidades que se puedan presentar
- 7) Capacidad para utilizar las actuaciones pasadas como una guía
- 8) Formatos entendibles, que sean un soporte para el presupuesto anual. (17)

Para poder proporcionar los aspectos mencionados, el presu-

puesto debe seguir el siguiente proceso:

El proceso para preparar el presupuesto anual incluye:

- 1) Análisis de los recursos disponibles
- 2) Estimación de los impactos del medio ambiente
- 3) Desarrollo de estrategias
- 4) Desarrollo de planes específicos
- 5) Revisión a nivel corporativo y aprobación inicial
- 6) Preparación del presupuesto

Aunque las compañías puedan no seguir estos pasos exactamente, en una forma y otra pasan a través de ellos. El proceso es recurrente y continuo, con un ciclo dirigiendo al que le sigue. En una situación ideal, existen interacciones constantes de planes y presupuestos. (18)

Por otra parte, también existe una relación muy estrecha entre control presupuestal y el proceso de planeación estratégica. Existen dos formatos comunes de esta relación, en el primero, el presupuesto o plan anual de utilidades es usado como el primer año del plan; en el otro, el plan se convierte en el presupuesto para el segundo año.

Cuando el presupuesto es usado como primer año de un plan de tres a cinco años, en alguna forma es más sencillo observar la certeza del presupuesto en aspectos más cualitativos o partes del plan. El segundo requiere que el plan esté bien formulado y suficientemente relacionado con los rubros que la transición sea efectiva.

Desde el punto de vista de control, la función administrativa es la medida y corrección de una actuación, de tal manera que los objetivos y planes de un negocio sean cumplidos. El Licenciado en Contaduría no ejecuta el control excepto en su propio departamento, pero proporciona información que los ejecutivos esperan para poder realizar sus actividades.

La función de control no es propiamente reportar las actuaciones, más bien, la función de control deberá tomar en cuenta las siguientes consideraciones:

- 1) Establecerá estándares para controlar
- 2) Evaluará estándares incluyendo los análisis relativos
- 3) Reportará las actuaciones de corto plazo y sus estándares
- 4) Desarrollará tendencias y relaciones para asistir a los ejecutivos de operación

- 5) Se cerciorará de que los sistemas y procedimientos, a través de revisiones constantes, estén proporcionando los datos más útiles requeridos y sobre bases prácticas y económicas. (19)

Como parte de la administración interna, la función de preparar reportes está fuertemente relacionado tanto con la función de planeación como la de control. Formular reportes es esencial para que la planeación y control sean efectivos. La función de preparar reportes no es únicamente una presentación de tabulaciones y tampoco una rutina; más aún la administración que toma decisiones no puede estar suficientemente informada únicamente por reportes periódicos independientemente que estén bien diseñados. La función de preparar reportes incluye la interpretación de las cifras, y la labor del Licenciado en Contaduría se cumple hasta que la administración entienda los hechos. La función de preparar reportes con el requisito de la interpretación, es una oportunidad de traer vida y significado a los datos. (20)

De cualquier manera una vez que el presupuesto es aprobado el negocio entra en una nueva fase. El presupuesto debe ser administrado, el barco debe conservarse en su curso. Por lo

tanto el presupuesto se convierte en una herramienta de control. Para este propósito los resultados actuales de operación de un día, semana o mes son comparados con el presupuesto, las variaciones son analizadas y se toma una acción correctiva donde sea necesario. Con cierta frecuencia, fuertes vientos forzan al barco a salirse de su curso, de modo que un nuevo curso debe ser trazado; el presupuesto debe ser también revisado. (21)

Aquí encontramos una vez más que el Licenciado en Contaduría participa fuertemente en la preparación del presupuesto, detallando enseguida sus obligaciones:

- 1) Estudiar el programa financiero del negocio y preparar el manual de instrucciones para el Presupuesto por Areas de Responsabilidad.
- 2) Vigilar la formulación de los presupuestos, en función de responsabilidades individuales y con intervención de los responsables.
- 3) Promover la colaboración espontánea de todos los empleados, es decir, motivar y ver que se motive.

- 4) Diseñar las formas para el control de los presupuestos, -  
y elaborar el modelo de Informe de Responsabilidad por -  
utilizar.
- 5) Presentar el presupuesto a la Dirección, para su aproba--  
ción.
- 6) Emitir el presupuesto aprobado, distribuyéndolo a todos -  
los jefes de áreas de responsabilidad.
- 7) Formular las proyecciones y las cédulas y estados presu--  
puestados necesarios.
- 8) Analizar productivamente los Informes de Responsabilidad,  
y conferenciar con los jefes de áreas respecto de las deg  
viaciones presupuestarias ocurridas.
- 9) Ser portavoz, muy especialmente, del sentir de la empresa  
en el aspecto de la importancia que todos y cada uno de -  
los responsables tienen, tanto en el logro de los objeti-  
vos generales de ahorro de la compañía como en el plan -  
funcionamiento de una mecánica presupuestal". (22)

Como el plan anual es detallado por naturaleza, y expresado -

en términos financieros a diversos niveles de la empresa, y - como los resultados actuales serán medidos contra el presupuesto, el Contralor (Lic. en Contaduría) y su personal, participan en forma muy importante apoyando a la administración. La función del contralor en las fases del desarrollo del plan, deberá incluir las siguientes:

- 1) Proporcionar las guías básicas financieras con las cuáles el plan debe formularse usando principios de contabilidad generalmente aceptados.
- 2) Proporcionar los formatos para todos los estados financieros que se requieran, incluyendo los detalles de soporte tales como ventas por áreas, utilidad por productos, composición de los indirectos, etc., de modo que los análisis apropiados pueden formularse. Esto es necesario para permitir el análisis de datos y la consolidación de los estados financieros.
- 3) Analizar el plan en forma segmentada ya sea por división, línea de productos, etc., para que la información sea razonable.

- 4) Analizar áreas que aparezcan cuestionables en un sentido financiero, para buscar sugerencias y mejorar la utilidad.
- 5) Consolidar los estados financieros para conocer la postura total de la empresa. Debe ser reiterado que la planeación financiera se extienda desde las utilidades, recursos y excesos de efectivo hasta la posición financiera.
- 6) Evaluación del plan completo contra metas, métodos financieros, etc. y recomendar cambios cuando sea apropiado.
- 7) Sumarizar en forma aceptable todos los aspectos importantes del plan para presentarlo a aprobación de la alta administración. (23)

En este capítulo hemos venido marcando y llamando la atención ante la conveniencia de utilizar el control presupuestal para planear y controlar las utilidades en una empresa, ya que este comprende el proceso completo de planear, preparar, controlar, reportar y utilizar todos los procedimientos relacionados con el mismo.

Al desarrollar este trabajo, hemos considerado que control -

presupuestal es un sinónimo de planeación y control de utilidades por lo que al mencionar indistintamente cualquiera de las dos expresiones estaremos hablando de lo mismo. El control presupuestal debe mirarse como parte del proceso administrativo.

La palabra presupuesto ha sido utilizada por nosotros para referirnos a dos conceptos; por una parte para hacer mención al plan anual o plan general de operaciones y por la otra para aludir a un presupuesto parcial como puede ser el de ventas, compras, etc. lo cual se entiende por el sentido de la frase.

"Combinando estos dos conceptos, se diría que el control presupuestal es la técnica auxiliar de la administración, que a través de presupuestos, pronósticos y planes de acción interviene directamente en la planeación, coordinación y control de las transacciones que tienen efectos económicos para la entidad, con objeto de establecer responsabilidades". (24)

## REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- ( 1) WILLIAM James D., CAMPBELL John B.- Controllershship the Work of the Managerial Accountant.- John Wiley and Sons, U.S.A. 1981. (3 rd. Edition) p. 3 y siguientes.
- ( 2) SWEENEY Allen H. W., ROCHLIN Robert.- Handbook of Budgeting.- John Wiley and Sons.- U.S.A., 1981.- p. 135 y siguientes.
- ( 3) WILLIAN y CAMPBELL.- op. cit. p. 5 y siguientes.
- ( 4) WELSCH Glenn B.- Budgeting Profit Planning and Control. Prentice Hall.- U.S.A. 1976.- (Fourth Edition) p. 29 y siguientes.
- ( 5) WILLIAM y CAMPBELL.- op. cit. p. 157 y siguientes
- ( 6) SWEENEY y ROCHLIN.- op. cit. p. 22 y siguientes
- ( 7) WILLIAM y CAMPBELL.- op. cit. p. 163 y siguientes
- ( 8) WILLIAM y CAMPBELL.- op. cit. p. 182 y siguientes

- ( 9) WILLIAM y CAMPBELL.- op. cit. p. 15 y 189 y siguientes
- (10) PEREA Francisco.- La Contabilidad por Areas de Responsabilidad.- Ecasa.- México 1978.- (Tercera Edición). p. 73 y siguientes.
- (11) DEL RIO González Cristóbal.- Técnica Presupuestal.- - Ecasa.- México 1980.- (Novena Edición) p. 1-4 y siguientes.
- (12) DEL RIO Cristóbal.- op. cit. p. 11-3 y siguientes
- (13) SWEENEY y ROCHLIN.- op. cit. p. 2 y siguientes.
- (14) DEL RIO Cristóbal.- op. cit. p. 1-7
- (15) SWEENEY y ROCHLIN.- op. cit. p. 98 y siguientes
- (16) SWEENEY y ROCHLIN.- op. cit. p. 100 y siguientes
- (17) SWEENEY y ROCHLIN.- op. cit. p. 3 y siguientes
- (18) SWEENEY y ROCHLIN.- op. cit. p. 6 y siguientes

- (19) WILLIAM y CAMPBELL.- op. cit. p. 17 y siguientes
- (20) WILLIAM y CAMPBELL.- op. cit. p. 190 y siguientes
- (21) WILLIAM y CAMPBELL.- op. cit. p. 199 y siguientes
- (22) PEREA Francisco .- op. cit. p. 85 y siguientes
- (23) WILLIAM y CAMPBELL.- op. cit. p. 200 y siguientes
- (24) PANIAGUA B. Víctor.- Sistema de Control Presupuestal.-  
Ediciones Contables Administrativas.- México 1976.-  
(Primera Reimpresión) 1979.- p.14.

## CAPITULO IV

FORMULACION DE PRESUPUESTOS Y REPORTES, ANALISIS DE SUS VARIACIONES

## IV.1. Formulación de Presupuestos

El objetivo de este capítulo es el de explicar cómo se formula un presupuesto, la manera de preparar reportes con las cifras reales y las presupuestadas así como el mostrar las variaciones para tomar medidas correctivas respecto a ellas.

No pretendemos en este seminario de investigación explicar detalladamente la preparación del presupuesto y sus distintas técnicas ya que consideramos que estas actividades son materia de otro trabajo. Solamente vamos a describir los pasos necesarios para la preparación de los distintos presupuestos y la integración de los mismos para obtener de esta manera el presupuesto total de una organización, ya que el propósito de este trabajo es señalar la importancia y necesidad de los presupuestos para planear y controlar las utilidades.

La formulación de los presupuestos para determinar hacia dónde se dirige una empresa de acuerdo con los planes trazados -

por la administración de la misma pueden realizarla varias - clases de profesionistas, pero consideramos que el más capaci- tado para este trabajo es el Licenciado en Contaduría quien - está preparado académicamente para realizarlo y al mismo tiem- po es el funcionario que mejor conoce y aprecia las operacio- nes generales de aquella organización en la que presta sus - servicios.

La responsabilidad de la elaboración y control del presupues- to se delega en una persona que habrá de fungir como director del mismo. El director del presupuesto debe ser un funciona- rio que posea amplios conocimientos y experiencia sobre la em- presa, además de estar compenetrado del sistema contable de - la entidad, su organización, operaciones que practique, pro- blemas administrativos, etc.

Es necesario aclarar, que aunque el director del presupuesto tiene la responsabilidad de la elaboración del mismo, para - cumplir con su encargo necesita la colaboración de todo el - personal de la empresa, para lo cual es muy conveniente crear un Comité de Presupuestos el cuál estará formado por ejecuti- vos que tengan bajo su responsabilidad las siguientes activi- dades:

Director General.- Establecer las políticas generales relacionadas con cambio de diseños y productos, mercados, tendencias administrativas, así como proyecciones a futuro.

Director de Finanzas.- Supervisar los aspectos financieros y de control, estadística, etc.

Director de Ventas.- Realizar las ventas, publicidad, expansión del mercado, colocación de nuevos productos, etc.

Director de Producción.- Controlar los almacenes de materias primas y materiales de producción, mantenimiento, etc.

Estos funcionarios no se han mencionado con el carácter de limitativos sino enunciativos por lo que el Comité de Presupuestos en un momento dado puede incluir a otros funcionarios tales como al encargado de las Relaciones con el Personal así como al de las Adquisiciones. (1)

Tipos de Presupuestos.- Enseguida enumeramos, definimos y damos un ejemplo de los diferentes presupuestos que deben prepararse en una industria:

- 1) De ventas
- 2) De producción
- 3) De compras
- 4) De mano de obra directa
- 5) De gastos de manufactura
- 6) De inventarios
- 7) De gastos de operación
- 8) De gastos de capital
- 9) De costo de lo vendido
- 10) De resultados
- 11) De ingresos y egresos (caja)
- 12) De situación financiera

De Ventas.- Este presupuesto corresponde a la estimación de las ventas de las unidades que se puedan realizar y de acuerdo con los precios esperados. Usualmente este presupuesto es el punto de partida de la preparación de los presupuestos en general. Estamos dando un ejemplo en el cuadro núm. IV-1.

Página 101.

De Producción.- Una vez que se ha aprobado la estimación de las ventas, el siguiente paso es determinar las unidades de productos terminados que deben ser elaborados para poder rea-

lizar estas ventas así como para conservar el nivel de inventarios adecuado, es decir, elaborar el presupuesto de producción donde se hace el cálculo de las unidades que deben producirse (ver cuadro IV-2) Página 102.

De Compras.- Este presupuesto consiste en obtener el total - de unidades de materias primas necesarias para la fabricación de productos terminados debiendo considerar también los inventarios iniciales y el nivel de inventario final que se desee conservar. El valor de los costos unitarios deberá ser proporcionado por el departamento de adquisiciones para estar en condiciones de obtener los valores totales. En el cuadro núm. IV-3 mostramos un ejemplo del presupuesto de compras. Página 102.

De Mano de Obra Directa.- Este presupuesto se refiere a los gastos de mano de obra que se identifican con los productos que se fabrican. El ejemplo aparece en el cuadro núm. IV-4. Página 103.

De Gastos de Manufactura.- Este presupuesto que comprende a los gastos de manufactura, también llamados gastos de fábrica, gastos de la planta ó gastos indirectos, son aquellos gastos

que aún cuando están relacionados con la producción no pueden aplicarse directamente a un producto determinado. En el cuadro IV-5 presentamos el ejemplo de los supuestos gastos de manufactura. Página 104.

De Inventarios.- Este presupuesto corresponde a la estima- - ción de los distintos inventarios finales que tendrá la empresa en base a sus operaciones. En el cuadro IV-6 damos un - ejemplo de presupuesto de inventarios de productos terminados y en el cuadro IV-7 mostramos el presupuesto de todos los renglones de inventarios. Página 105.

De Gastos de Operación.- En nuestro ejemplo, incluimos en este presupuesto los gastos de venta, los de administración y los financieros que corresponden a aquellos gastos que no tienen nada que ver con la producción. Ver cuadro IV-8. Página 106.

De Gastos de Capital.- El presupuesto de estos gastos cubre aquellas erogaciones que deben aplicarse a cuentas de activo y que no afectan en forma directa a la producción. General- - mente se les conoce como inversiones en activo fijo. El cuadro IV-9 muestra un ejemplo del presupuesto de gastos de capi

tal. Página 107.

De Costo de lo Vendido.- Este presupuesto corresponde a la estimación del costo de los productos que se van a vender en el período presupuestado, cuyos valores se están mostrando en el cuadro IV-10. Página. 108.

De Resultados.- El presupuesto de este estado mostrará el resultado de la operación del período considerando las cifras desde las ventas hasta la utilidad pasando por los costos y gastos de operación correspondiente. El cuadro IV-11 muestra las cifras de nuestro ejemplo. Página 109.

De Ingresos y Egresos (Caja).- Este presupuesto muestra la estimación de los distintos conceptos de ingresos y egresos que realiza una empresa en un período determinado. En nuestro ejemplo las operaciones de caja aparecen en el cuadro IV-12. Página 110.

De Situación Financiera.- Este estado refleja el resultado de las cifras estimadas que se utilizaron en la planeación y el presupuesto, el cual usualmente se presenta en forma comparativa con las cifras reales que se tienen al principio del -

período presupuestado. El ejemplo de este estado se presenta en los cuadros IV-13A y IV-13B. Páginas 111 y 112.

Enseguida se presentan los cuadros correspondientes a los presupuestos antes mencionados. (2)

CUADRO IV-1

COMPañIA, S. A.

Presupuesto de Ventas por el año que termina en Diciembre 31 de 19\_\_

Producto	Nº de Unidades	Precio por Unidad	Total Ventas
R	20,000	\$ 20.00	\$ 400,000
S	30,000	30.00	900,000
T	50,000	15.00	750,000
U	5,000	50.00	250,000
	<u>          </u>		<u>          </u>
TOTAL	105,000		\$ 2,300,000
	<u>          </u>		<u>          </u>

## CUADRO IV-2

## COMPAÑIA, S.A.

Presupuesto de Producción por el año que  
termina en diciembre 31, de 19\_\_

CONCEPTO	P R O D U C T O S			
	R	S	T	U
Costo de Ventas	20,000	20,000	50,000	5,000
Inventario Final	<u>5,000</u>	<u>5,000</u>	<u>10,000</u>	<u>500</u>
Requerimiento Total	25,000	35,000	60,000	5,500
Menos:				
Inventario inicial	<u>3,000</u>	<u>2,000</u>	<u>8,000</u>	<u>1,000</u>
Producción	<u>22,000</u>	<u>33,000</u>	<u>52,000</u>	<u>4,500</u>

## CUADRO IV-3

## COMPAÑIA, S. A.

Presupuesto de compras por el año que ter  
mina en diciembre 31, de 19\_\_

Mat. Prim.	Requerimientos			Inven tario Inicial	Compras	Precio	Valor	
	Produc ción	Inven tario Final	Total			Unita rio \$		
AA	53,000	2,000	55,000	3,000	52,000	4.00	208,000	
BB	83,000	5,000	88,000	10,000	78,000	2.00	156,000	
CC	185,500	20,000	205,000	20,000	185,500	1.00	<u>185,500</u>	
TOTAL							\$	<u>549,500</u>

CUADRO IV-4

## COMPANÍA, S.A.

Presupuesto de mano de obra por el año  
que termina en diciembre 31, de 19\_\_

Producto	Cantidad	Horas Estandar Por Uni- dad	Total Horas Estandar	Presupuesto Mano de Obra (A \$ 2.00 x Hora Estandar)
R	22,000	1.0	22,000	\$ 44,000
S	33,000	2.5	82,500	165,000
T	32,000	.5	26,000	52,000
U	4,500	2.5	11,250	22,500
			141,750	\$ 283,500
TOTAL				283,500

CUADRO IV-5

## COMPAÑIA, S. A.

Presupuesto de Gastos de Manufactura por  
el año que termina en diciembre 31, de 19\_\_

C o n c e p t o	V a l o r
Mano de Obra Indirecta	\$ 50,000
Impuestos y Seguros	26,400
Vacaciones	60,000
Fuerza Motriz	37,500
Abastecimientos	19,800
Mantenimiento	43,500
Depreciación	39,300
Impuestos Prediales	4,000
Seguros de Edificio	3,000
TOTAL	\$ 283,500

CUADRO IV-6

COMPAÑIA, S. A.

Presupuesto de Inventarios de Productos  
Terminados por el año que termina en di-  
ciembre 31, de 19\_\_

Producto	Cantidad	Precio Unitario	Valor
R	5,000	\$ 8.50	\$ 42,500
S	5,000	16.00	80,000
T	10,000	6.00	60,000
U	500	23.00	<u>11,500</u>
TOTAL			\$ <u>194,500</u>

CUADRO IV-7

COMPAÑIA, S. A.

Presupuesto de Inventarios por el año que  
termina en diciembre 31, de 19\_\_

	Valor
Materias Primas	\$ 38,000
Materiales	4,000
Productos en Proceso	60,000
Productos Terminados	<u>194,000</u>
TOTAL	\$ <u>296,000</u>

CUADRO IV-8

COMPAÑIA, S. A.

Presupuesto de Gastos de Operación por el  
año que termina en diciembre 31, de 19\_\_

	Gastos de Venta	Gastos de Admón.	Gastos Financieros
Sueldos	\$ 24,000	\$ 30,000	\$
Salarios	145,000		
Comisiones	17,500		
Publicidad	20,000		
Cuentas Malas		10,000	
Gastos de Viaje	120,000	2,500	
Renta	12,000	3,000	
Materiales	4,000	7,000	
Intereses			1,900
Desctos. s/ventas			<u>18,000</u>
TOTAL	\$ 342,500	\$ 52,500	\$ 19,900

CUADRO IV-9

## COMPAÑIA, S. A.

Presupuesto de Gastos de Capital por el año  
que termina en diciembre 31, de 19\_\_

---

Edificio	\$ 20,000
Maquinaria y Equipo	32,500
	<hr/>
TOTAL	\$ 52,500
	<hr/> <hr/>

CUADRO IV-10

COMPAÑIA, S. A.

Estimación del Costo de lo Vendido por el  
año que termina en diciembre 31, de 19\_\_

	V a l o r
Materias Primas	
Inventario Inicial	52,000
Compras (cuadro IV-3)	<u>549,500</u>
Total Disponible	601,500
Inventario Final	<u>38,000</u>
Traspaso a Productos en Proceso	563,500
Mano de Obra Directa (cuadro IV-4)	283,500
Gastos de Manufactura (cuadro IV-5)	<u>283,500</u>
Total Cargos Costos de Producción	1,130,500
Productos en Proceso, Saldo Inicial	<u>60,000</u>
Total	1,190,500
Productos en Proceso, Inventario Final	<u>60,000</u>
Transferencia a Productos Terminados	1,130,500
Inventario Inicial, Productos Terminados	<u>128,500</u>
Total	1,259,000
Productos Terminados, Inventario Final-	
(cuadro IV-6)	<u>194,000</u>
Estimación del Costo de lo Vendido	\$ <u><u>1,065,000</u></u>

CUADRO IV-11

COMPAÑIA, S. A.

Estado de Resultados Presupuestado del 1°  
de enero al 31 de diciembre de 19\_\_

	V a l o r	% Ventas Netas
Ventas Netas	\$ 2,300,000	100.00
Costo de Ventas (cuadro IV-10)	<u>1,065,000</u>	<u>46.30</u>
Utilidad Bruta	<u>1,235,000</u>	<u>53.70</u>
Gastos de Operación:		
De Ventas (cuadro IV-8)	342,500	14.89
De Administración (cuadro IV-8)	<u>52,500</u>	<u>2.28</u>
Total Gastos de Operación	<u>395,000</u>	<u>17.17</u>
Utilidad de Operación	840,000	36.53
Otros Ingresos-Desctos Sobre Compra	<u>5,000</u>	<u>.21</u>
	<u>845,000</u>	<u>36.74</u>
Otros Gastos:		
Intereses (cuadro IV-8)	1,900	.09
Descuentos s/ventas (cuadro IV-8)	<u>18,000</u>	<u>.78</u>
	<u>19,900</u>	<u>.87</u>
Utilidad antes de ISR	825,100	35.87
ISR y RUT	<u>412,550</u>	<u>17.94</u>
Utilidad Neta	\$ <u>412,550</u>	<u>17.93</u>

CUADRO IV-12

COMPAÑIA, S. A.

Presupuesto de Ingresos y Egresos de Caja  
por el año que termina el 31 de diciembre  
de 19\_\_

Saldo de caja al 1° de enero		\$ 460,000
Ingresos estimados:		
Cobro de cuentas por cobrar	\$ 2,110,000	
Venta de acciones	500,000	
Documentos por pagar	<u>50,000</u>	
Total de estimación de ingresos		<u>2,660,000</u>
Total de caja disponible		3,120,000
Egresos estimados:		
Cuentas por pagar -materiales- y abastecimientos	575,300	
Cuentas por pagar -otros	267,500	
Documentos por pagar	300,000	
Sueldos y salarios	592,500	
Impuestos sobre la renta	370,000	
Impuestos -otros	28,000	
Intereses	1,900	
Dividendos	150,000	
Inversiones de capital	<u>52,500</u>	
Total de estimación de egresos		<u>2,338,100</u>
Estimación de saldo de caja diciembre-		
31 de 19__		\$ <u><u>781,900</u></u>

COMPañIA, S. A.  
 ESTADO DE SITUACION FINANCIERA COMPARATIVA  
 Diciembre 31, 19\_\_

CUADRO IV-13a

	A C T I V O		Aumento (Disminución)
	Actual Enero 1° de 19__	Estimado Diciembre 31, 19__	
<b>CIRCULANTE:</b>			
Caja		460,000	781,900
Cuentas por cobrar	250,000		417,000
Menos: Reservas para cuentas malas	<u>15,000</u>	235,000	<u>20,000</u>
			397,000
Inventarios:			
Materias Primas	52,000		38,000
Materiales	4,000		4,000
Producción en proceso	60,000		60,000
Productos terminados	<u>128,500</u>	244,500	<u>194,000</u>
			296,000
Pagos por anticipado		<u>3,000</u>	<u>3,000</u>
Total Activo Circulante:		942,500	1,477,900
			535,400
<b>ACTIVO FIJO:</b>			
Terrenos y mejoras	25,000		25,000
Edificios	375,000		395,000
Maquinaria y equipo	<u>625,000</u>		<u>657,500</u>
Total	1,025,000		1,077,500
Menos: Reserva para depreciación	210,000	<u>815,000</u>	249,300
Total Activo:		<u>1,757,500</u>	<u>2,306,100</u>
			<u>548,600</u>

P A S I V O	Actual Enero 1° de 19	Estimado Diciembre 31, 19	Aumento (Dismi- nución)
<b>CIRCULANTE:</b>			
Impuesto sobre la renta	\$ 370,400	\$ 412,550	\$ 42,150
Cuentas por pagar	60,000	53,900	( 6,100)
Documentos por pagar	300,000	50,000	(250,000)
Sueldos y salarios devengados	30,000	30,000	-
Impuestos devengados -otros	<u>28,000</u>	<u>28,000</u>	
<b>Total Pasivo Circulante:</b>	<b>\$ <u>788,400</u></b>	<b>\$ <u>574,450</u></b>	<b>(213,950)</b>
 <b>CAPITAL CONTABLE:</b>			
Capital social	\$ 250,000	\$ 350,000	\$ 100,000
Superávit	500,000	900,000	400,000
Utilidades retenidas	<u>219,100</u>	<u>481,650</u>	<u>262,550</u>
<b>Total de Capital Contable</b>	<b>\$ <u>969,100</u></b>	<b>\$ <u>1,731,650</u></b>	<b>\$ <u>762,550</u></b>
<b>Total Pasivo y Capital Contable:</b>	<b>\$ <u>1,757,500</u></b>	<b>\$ <u>2,306,100</u></b>	<b>\$ <u>548,600</u></b>

Después de que cada uno de los presupuestos detallados han sido presentados, se comparan las cifras obtenidas con las del ejercicio anterior y aquellas diferencias de consideración se investigan para saber si son correctas o en su caso se modifican si así correspondiera. Los presupuestos detallados se revisan y se discuten con los jefes de departamento para aclarar conceptos y corregirlos si así procede, hasta que finalmente se llegue a un acuerdo aprobándolos.

El presupuesto total se presenta al Comité de Presupuestos y al director de la empresa para su análisis y revisión hasta que estén de acuerdo con el mismo. Luego se somete el presupuesto a la autorización del Consejo de Administración y una vez que es aceptado y aprobado terminan las actividades de planeación y valorización del presupuesto.

Es en este momento cuando la entidad a la cual se le ha autorizado su presupuesto entra a una nueva fase consistente en que sus actividades deban apegarse a las cifras presupuestadas, convirtiéndose el presupuesto en una herramienta de control, el cual debe ejercerse comparando los resultados de operación diarios, semanales, mensuales, etc. con las cifras presupuestadas, procediendo finalmente a analizar las varia--

ciones para tomar las medidas correctivas que sean necesarias.

Por razón de que el presupuesto es un objetivo susceptible de lograr por medio de un plan de acción que debe seguirse mediante una serie de actividades, es muy conveniente auxiliarse del método del camino crítico (Critical Path Method) como forma óptima de planear actividades, sobre todo en aquéllas que convergen ó que son simultáneas.

Para que funcione el método del camino crítico, consideramos que es necesario que el personal de cierto nivel de la organización lo conozca y sepa las bondades que le otorga, de tal manera que exista conciencia de su aplicación y de sus consecuencias en caso de anomalías.

Es muy conveniente contar con un manual de procedimientos completo y actualizado de los pasos a seguir, el cual debe haberse comunicado amplia y oportunamente dentro de la empresa. - Este trabajo específico trae como consecuencia las ventajas - de establecer tiempos en la preparación y ejercicio del presupuesto, realizando un análisis de su preparación previa con el consecuente ahorro de costos administrativos.

#### IV.2. Reportes de Actuación para el Control Administrativo

En el punto anterior quedó explicado cómo se prepara un presupuesto siendo el paso siguiente el control. Para lograr éste, deben establecerse reportes periódicos por las operaciones de ventas, producción, costos, gastos, utilidades, etc. operaciones que deben corresponder a las mismas que fueron presupuestadas para poder mostrar las comparaciones entre los datos reales y los estimados. Los reportes de actuación para uso interno de la administración, constituyen una parte muy importante del sistema integrado que se tenga para planear y controlar las utilidades, ya que los reportes deberán proporcionar la información necesaria a través de todos los canales de comunicación.

Los reportes son un elemento muy importante para poder delegar la autoridad, ya que a través de ellos los subordinados pueden actuar de acuerdo con los deberes y autoridad que se les tenga concedidas permitiéndoles evaluar y controlar las operaciones de sus subordinados. Sin la formulación de los reportes, la administración puede fallar para tomar acciones correctivas oportunamente ó tendrá que basar sus decisiones en corazonadas ó ignorando ciertos elementos, por lo que que-

remos dejar establecido que los reportes son esenciales para una efectiva administración en cualquier organización. (3)

En virtud de que las organizaciones necesitan preparar un número considerable de reportes para comunicar los resultados de operación obtenidos, enseguida mostramos la clasificación de los mismos:

- 1) Al exterior
- 2) Para los accionistas
- 3) Internos

Al exterior.- Son aquéllos que deben prepararse para dependencias gubernamentales, para acreedores, bolsas de valores y otras actividades que necesitan conocer en operaciones de la empresa.

Estos reportes son normalmente largos y detallados porque se refieren en general a todas las actividades siendo consecuentemente costosos.

Para los accionistas.- Se refieren normalmente a los informes anuales para los dueños ó accionistas, para el Consejo de

Administración y reportes especiales para los mismos de algunos aspectos de interés. Estos reportes son largos y están preparados bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados y normalmente dictaminados por un Licenciado en Contaduría (Contador Público) independiente.

Internos.- Estos reportes se preparan para fines internos únicamente y son considerados como confidenciales. Estos reportes se subdividen a su vez en tres diferentes clasificaciones como sigue:

- 1) Estadísticos.- Son informes contables que muestran la historia estadística de todas las fases de la operación y que incluyen todos los detalles que sean necesarios.
- 2) Especiales.- Corresponden a datos internos preparados en forma no periódica y que se refieren a aspectos administrativos específicos.
- 3) De Actuación para Conocer el Cumplimiento Operativo.- Generalmente se preparan mensualmente de acuerdo con formatos estandarizados, están diseñados para facilitar el control interno de la administración y reportan resultados -

actuales en forma comparativa con las cifras presupuestadas. (4)

En este capítulo nos referimos precisamente a este último tipo de reportes ya que son los que se utilizan para la administración de la empresa para el control de sus actividades y utilidades.

Principios y Guías Aplicables a Reportes.- Queremos comentar enseguida de manera breve los principios y guías que deben aplicarse para lograr implantar un sistema efectivo de reportes:

- 1) Propósito.- Los reportes deben tener un propósito útil y bien definido para que los usuarios puedan leerlos y utilizarlos, es decir, un reporte no debe existir nada más por que sí.
- 2) Relevancia.- Los reportes deben contener datos que sean de relevancia tanto para la persona que los va a utilizar como para el propósito para el cual fueron creados.
- 3) Importancia.- Los datos en los reportes no solamente de-

ben ser relevantes, sino deben tener una importancia tal que sea significativo al darlos a conocer.

- 4) Reportes por Excepción.- Siempre que sea apropiado, el principio de reportar por excepción debe ser establecido buscando que las excepciones tengan carácter informativo, es decir que proporcionen elementos y no únicamente datos sin ninguna significación.
  
- 5) Reportes por Niveles de Responsabilidad.- Para la contabilidad por áreas de responsabilidad, los costos deberán ser reportados por niveles de responsabilidad apegándose a la estructura de la organización. En otras palabras, - la estructura del sistema de información deberá ser paralela a la estructura del organigrama de la entidad.
  
- 6) Oportunidad.- Los reportes deberán ser proporcionados - oportunamente para que puedan ser de utilidad. Las si- - guientes sugerencias prácticas harán que los reportes - sean más oportunos:
  - a) Es preferible la rapidez, con una ligera falta de - exactitud, a la precisión con demora.

- b) Los resultados importantes pueden ser reportados oralmente y después confirmarse por escrito.
  - c) Los reportes urgentes pueden ser enviados directamente a las personas que deban tenerlos y no al través de los canales establecidos.
  - d) Los reportes que estén terminados deben enviarse y no esperar a tener todo un grupo de ellos para entregarlos de manera conjunta.
- 7) Exactitud.- Los reportes deben ser exactos y con cifras correctas para no dar mala información a la administración. Los reportes siempre deberán revisarse antes de enviarlos.
- 8) Claridad.- Los reportes deben ser claros, fáciles de leer, simples y entendibles. Para lograr esto último deben agruparse de una manera lógica por productos, departamentos, divisiones, etc. partir de resúmenes a cifras detalladas y no al revés; los números muy grandes deberán ser redondeados a miles ó millones y las variaciones deberán reportarse en orden de magnitud.
- 9) Orientados al Usuario.- Los reportes deberán ser formula

dos a la medida para cada centro de costos y con el fin - de orientar a la persona que los va a utilizar.

- 10) Costo -Beneficio- .- Debe observarse la regla de que no - vaya a resultar más costoso el producir un reporte que el beneficio que le va a proporcionar al usuario.
  
- 11) Conservarlos al corriente.- Es muy importante que periódicamente se revise el total de los informes que se producen para eliminar aquéllos que no son necesarios, modificar los que procedan y obtener información actualizada de acuerdo con las necesidades de la administración. (5)

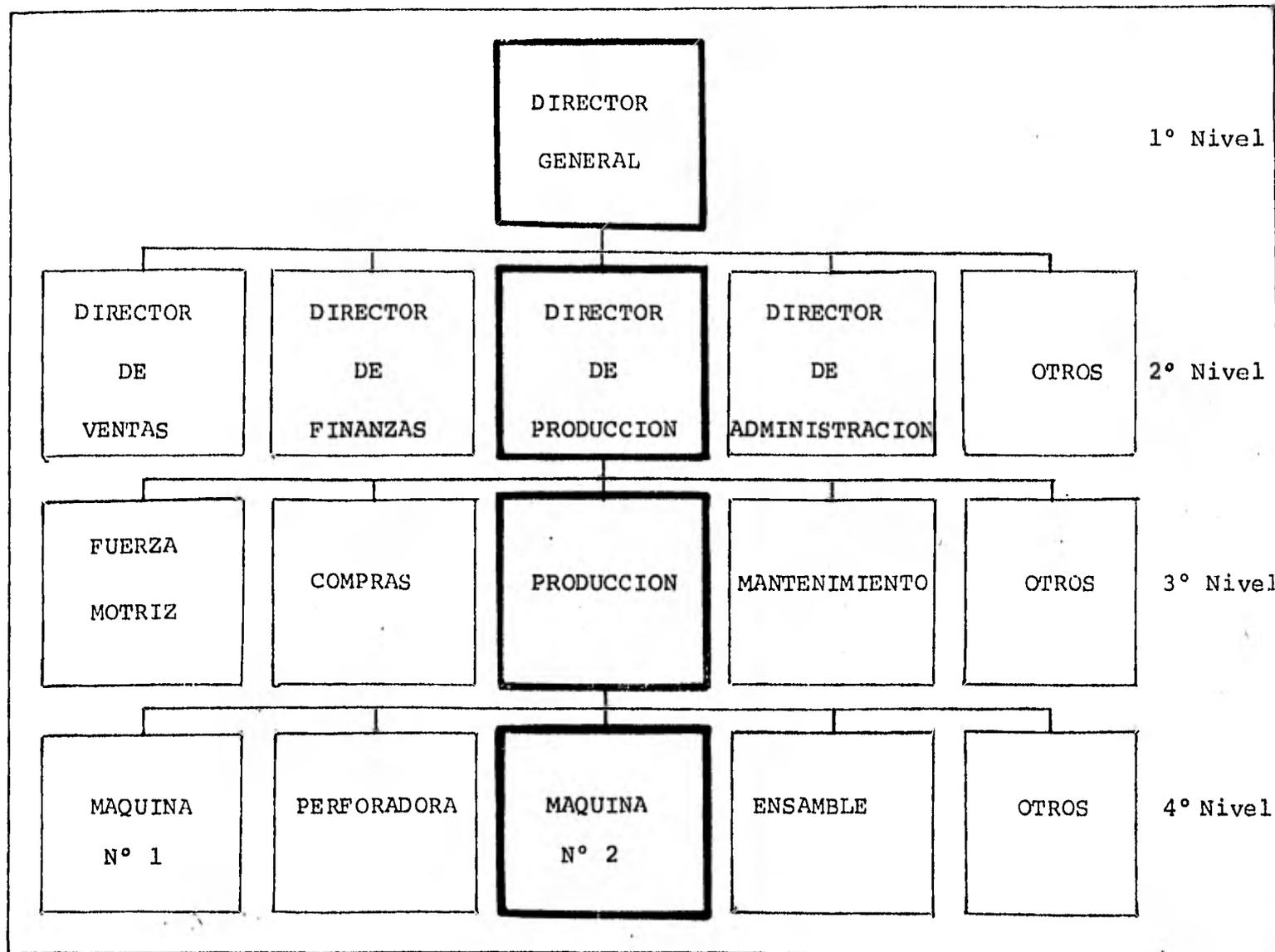
Con base en el organigrama que mostramos en el cuadro núm. - IV-14. Página 123 nos permitimos mostrar un ejemplo de reportes por niveles y áreas de responsabilidad en cuatro informes que hemos agrupado en los cuadros IV-15 a y b. Páginas 124 y 125.

Como se puede observar, los informes muestran variaciones favorables y desfavorables en relación con el presupuesto, variaciones que deberán investigarse además de implementar el - seguimiento de las mismas para que se tomen las acciones co--

rrectivas que proceden logrando así un control efectivo. Este seguimiento debe iniciarse desde los niveles administrativos más altos hasta llegar a los centros de costos afectados para conocer los resultados tanto de las variaciones a favor ó en contra en relación con las cifras originalmente presupuestadas. (6)

Para llevar un buen control del sistema de información implantado es muy conveniente conocer todos los reportes que se formulan periódicamente, para lo cual el departamento de contabilidad debe preparar una lista que contenga: el número de reporte, el nombre, el departamento al que corresponden, el nombre del jefe o supervisor del departamento y el orden en que se prepara cada uno. De esta manera mensualmente se puede verificar que los reportes han sido preparados, verificados y enviados oportunamente a sus usuarios.

La oportunidad es muy importante, ya que entre más pronto reciba el usuario su reporte de actuación esto le permite reducir el tiempo para actuar y tomar decisiones cumpliéndose así el objetivo del sistema de información.



CUADRO IV-14 ORGANIGRAMA

## COMPANÍA, S. A.

## Resumen de Costos Divisionales

	A c t u a l		(Arriba) ó Abajo de Presupuesto	
	Este	A la	Este	A la
	Mes	Fecha	Mes	Fecha
<b>Costos Controlables:</b>				
Ventas	\$ 32,900	\$ 65,200	\$(1,720)	\$ (3,280)
Finanzas	3,150	5,990	420	760
Producción	21,800	44,740	( 200)	( 510) (1)
Administración	17,700	35,300	760	980
Otros	8,500	15,900	( 200)	100
T o t a l	\$ <u>84,050</u>	\$ <u>167,130</u>	\$ <u>( 940)</u>	\$ <u>(1,950)</u>

## COMPANÍA, S. A.

## Resumen de Costos de Producción

	A c t u a l		(Arriba) ó Abajo de Presupuesto	
	Este	A la	Este	A la
	Mes	Fecha	Mes	Fecha
<b>Costos Controlables:</b>				
Fuerza Motriz	\$ 3,200	\$ 6,650	\$ 210	\$ 350
Compras	1,120	2,590	120	170
Producción	13,600	27,760	( 90)	(310) (2)
Mantenimiento	2,950	5,850	(360)	(750)
Otros	930	1,890	( 80)	30
T o t a l	\$ <u>21,800</u>	\$ <u>44,740</u>	\$ <u>(200)</u>	\$ <u>(510) (3)</u>

(1) Se analiza por (3)

(2) Se analiza en página (2)

## COMPAÑIA, S. A.

		A c t u a l		(Arriba) ó Abajo de Presupuesto	
		Este	A la	Este	A la
		Mes	Fecha	Mes	Fecha

## Costos Contables:

Maquina N° 1	\$ 3,400	\$ 7,000	\$ 120	\$ 80
Perforadora	1,850	3,600	80	150
Maquina N° 2	4,200	8,600	(90)	(130) (1)
Ensambladora	2,950	6,100	(250)	(450)
Otros	<u>1,200</u>	<u>2,460</u>	<u>50</u>	<u>40</u>
T o t a l	\$ <u>13,600</u>	\$ <u>27,760</u>	\$ ( <u>90</u> )	\$ ( <u>310</u> ) (2)

## COMPAÑIA, S. A.

		A c t u a l		(Arriba) ó Abajo de Presupuesto	
		Este	A la	Este	A la
		Mes	Fecha	Mes	Fecha

## Costos Contables:

Mano de obra directa	2,150	4,400	(70)	(150)
Material directo	1,200	2,500	10	30
Supervisión	400	800	-	-
Empaque	150	310	(10)	( 30)
Reparación	140	260	(20)	10
Materiales	60	140	-	( 10)
Otros	<u>100</u>	<u>190</u>	<u>-</u>	<u>20</u>
T o t a l	\$ <u>4,200</u>	\$ <u>9,600</u>	\$ ( <u>90</u> )	\$ ( <u>130</u> ) (3)

(1) Se analiza por (3)

(2) Corresponde a cifra global (2) de página

#### IV.3. Análisis de las Variaciones entre las Cifras Reales y las del Presupuesto

En la formulación de los reportes de actuación que se comentaron en el punto anterior, cabe hacer notar que se distingue - en dichos reportes el mostrar las variaciones entre las cifras actuales y aquellas presupuestadas. Por otra parte también mencionamos que si las variaciones eran significativas - se debía realizar una investigación minuciosa para determinar las causas que las originaron.

Al evaluar e investigar las variaciones para determinar sus - causas, deben considerarse los siguientes aspectos:

- 1) Si la variación carece de importancia
- 2) Si la variación se debió a errores
- 3) Si la variación se debió a decisiones específicas de la - administración para mejorar la eficiencia ó para cumplir con ciertos requisitos
- 4) Si las variaciones se deben a causas de fuerza mayor
- 5) Aquellas variaciones de las que no se conoce su causa deberán ser investigadas en primer lugar; se debe dar atención especial a las variaciones que necesitan explicación,

ya que son excepciones que requieren medidas correctivas.

Hay diferentes caminos para investigar las variaciones, siendo los principales los siguientes:

- 1) Pláticas con supervisores, mayordomos ó jefes de centros de costos.
- 2) Análisis de la situación de trabajo en las que se pueden incluir la fluidez del trabajo, coordinación de actividades, efectividad de la supervisión, etc.
- 3) Observación directa
- 4) Investigaciones en el lugar de trabajo
- 5) Investigación por grupos corporativos (de staff)
- 6) Revisiones por auditoría interna
- 7) Estudios especiales
- 8) Análisis de las variaciones.

El análisis de las variaciones es propiamente emplear las matemáticas con dos juegos de cifras para localizar las causas de las variaciones; una de las cantidades se toma como base ó punto de referencia y se aplica en las siguientes situaciones:

- 1) En la investigación de las variaciones entre los resulta-

dos actuales del período que está transcurriendo con los resultados actuales del período anterior, se consideran - como base estas últimas.

- 2) En las variaciones entre resultados actuales y costos estándar, se consideran a éstos últimos como cifras base.
- 3) En las variaciones entre resultados actuales y los presupuestos, se consideran a éstos últimos como base.

Para hacer más objetivo el análisis de las variaciones que comentamos, nos permitimos incluir como ejemplo análisis de las variaciones contra presupuesto en las ventas, consumo de materia prima y aplicación de mano de obra directa. (7) Que aparecen en los cuadros IV-16, IV-17, IV-18, IV-19, IV-20 y IV-21; Páginas 129, 130, 133, 134, 135 y 136.

CUADRO IV-16

## Análisis de Variaciones en Ventas

COMPAÑIA, S. A.

Resumen Comparativo Ventas contra Presupuesto por el  
mes de enero, 19\_\_

Districtos	Resultados Actuales	Presupuesto	Variación (Desfavorable)
1	\$ 481,500	\$ 500,000	\$ (18,500)
2	198,800	200,000	( 1,200)
3	<u>402,100</u>	<u>400,000</u>	<u>2,100</u>
Total	\$ <u>1,082,400</u>	\$ <u>1,100,000</u>	\$ <u>(17,600)</u>

Del cuadro anterior se desprende que la administración observará por excepción la partida más importante la cual corresponde a los \$ 17,600 de variación total en las ventas para en seguida observar los \$ 18,500 de variación desfavorable que muestra al Distrito núm. 1. Como las causas de las cifras desfavorables no se aprecian con este reporte, la administración solicita información adicional en la cual se detallan las variaciones de los \$ 18,500 como sigue:

## CUADRO IV-17

## COMPAÑIA, S. A.

## Comparación Ventas Contra Presupuesto

## Distrito N° 1

Por el mes de enero de 19\_\_

Pro duc to.	Resultado Actual		Presupuesto		Variación (Desfavorable)	
	Unidad	Valor	Unidad	Valor	Unidad	Valor
M	35,000	182,000	40,000	200,000	(5,000)	(18,000)
N	49,900	<u>299,500</u>	50,000	<u>300,000</u>	( 100)	( <u>500</u> )
Total		\$ <u>481,500</u>		\$ <u>500,000</u>		\$ ( <u>18,500</u> )

Nuevamente un renglón muestra variaciones muy fuertes el cual se refiere al producto M en el Distrito N° 1 y se hace necesario un análisis adicional como sigue:

$\$ 182,000 \div 35,000 = \$ 5.20$  Promedio actual de precio de venta.

$\$ 200,000 \div 40,000 = \$ 5.00$  Promedio presupuestado de precio de Ventas.

De lo anterior se puede observar que la cantidad vendida estuvo abajo de la meta del presupuesto y que el precio de ventas resultó superior a lo planeado. Los factores de cantidad y precio convertidos a pesos nos dan los siguientes resultados:

	Favorable (Desfavorable)	
Ventas - Variación en Cantidad.		
El precio de venta es una constante		
Ventas actuales a precios de presupuesto (35,000 x \$ 5)	175,000	
Ventas presupuestadas a precio de presupuesto (40,000 x \$ 5)	<u>200,000</u>	(25,000)
Las cifras pueden simplificarse		
$(40,000 - 35,000) \times \$ 5.00 = (25,000)$		
Ventas - Variación en Precio		
La cantidad vendida es una constante		
Ventas actuales a precios actuales (35,000 x \$ 5.20)	182,000	
Ventas actuales a precios de presupuesto (35,000 x \$ 5)	<u>175,000</u>	<u>7,000</u>
Las cifras pueden simplificarse		
$35,000 \times (5.20 - 5.00) = 7,000$		
Total Variación en las Ventas		\$ <u>(18,000)</u>

La interpretación del análisis que se ha obtenido se puede explicar como sigue:

Hay una variación desfavorable de \$ 18,000 para el producto M en el Distrito núm. 1 cuando las ventas actuales se comparan con la meta establecida.

El análisis de esta variación indica que el número de unidades vendidas fué de 5,000 abajo del presupuesto y cuando estas se valúan al precio de venta del presupuesto se obtiene una variación desfavorable de \$ 25,000 como resultado de haber vendido menos unidades. Esta variación desfavorable se compensa en parte con la variación favorable en el precio de ventas de \$ 0.20 por unidad sobre las 35,000 unidades que se vendieron y el neto representa \$ 7,000.

#### Análisis de Variación en Materias Primas.

Las variaciones en materias primas pueden ser mostradas en dos reportes de actuación, uno que se refiera a la actividad que corresponde al gerente de compras y otro que se refiera a la actuación del gerente que utiliza los materiales. Como sabemos, el gerente de compras es el responsable de controlar -

el precio de los materiales y la cantidad y tiempo de las compras de materias primas. El reporte de la función de compras mostrará una comparación de las compras actuales con las planeadas y la variación resultante se analizará de una manera similar a la que indicamos para las ventas, ya que existen - dos factores de operación que son cantidad y precio.

Tomemos el siguiente ejemplo:

CUADRO IV-18                      COMPAÑIA, S. A.  
Comparación Compras Contra Presupuesto Por  
el mes de enero de 19\_\_

	Actual	Presupuesto	Variación (Desfavorable)
Compra material A:			
Unidades	210,000	200,000	
Precio promedio	\$ .224	\$ .200	
Costo Total	47,040	40,000	(\$ 7,040)

La variación total de \$ 7,040 está formada por las siguientes partidas:

Análisis de variación -material A:

Variación en precio de compra	$(\$ .224 - \$ .200) \times 210,000$	\$ (5,040)
Variación en unidades	$(210,000 - 200,000) \times \$ .20$	(2,000)
Total variación en compras		\$ (7,040)

Analícemos ahora el reporte de actuación del departamento que utiliza las materias primas, cuyo gerente es responsable de la cantidad de materia prima utilizada para producir determinadas unidades de producto terminado y desde luego esta gerencia no tiene responsabilidad del costo de dicho material. Ilustramos un ejemplo de la utilización de materia prima con las unidades reales utilizadas a precios predeterminados según aparece en el presupuesto:

CUADRO IV-19.

	Actual	Presu puesto	Variación (Desfavora ble)
	_____	_____	_____
Unidades de Prod. Terminado	87,500	100,000	
Materias primas A:			
Unidades	176,000	175,000	
Promedio Costo Unitario			
(\$ 0.20 de presupuesto) \$	.20	.20	
Costo	35,200	35,000	\$ (200)

La variación desfavorable de \$ 200 representa la variación en el material usado por lo que no es necesario que se haga análisis complementario. La variación del consumo puede ser verificada como sigue:  $(176,000 - 175,000) \times \$ 0.20 = \$ (200)$ . En suma, el empleado de compras es el responsable de las variaciones en cantidad y precio de aquello que se adquiere, mientras que el gerente que usa los materiales es responsable únicamente del material utilizado.

#### Análisis de Mano de Obra Directa.

Lo mismo que en el caso de las ventas y materiales directos la variación refleja los efectos de dos factores, la cantidad de horas de mano de obra y el precio promedio de la mano de obra: Para ilustrar lo que mencionamos presentamos el siguiente cuadro:

CUADRO IV-20	<u>Actual</u>	<u>Presu-</u> <u>puesto</u>	<u>Varia</u> <u>ción</u>
Unidades de Prod. Terminado	87,500	100,000	
Mano de obra directa:			
Horas de mano de obra	35,357	35,000	
Promedio Salarios	\$ 1.96	2.00	
Costo	69,300	70,000	\$ 700

Los análisis para explicar las dos variaciones se muestran en un reporte de actuación con los siguientes datos:

CUADRO IV-21	(Desfavo rable).
Análisis de la variación-mano de obra directa	
Variación en eficiencia (35357 - 35,000) x	
\$ 2.00 =	\$ ( 714)
Variación en cuota salarios (\$ 200 \$ 1.96) x	
35357	<u>1,414</u>
Total variación	\$ <u>    700</u>

Los resultados del análisis por variación se explican como si que: el reporte mensual muestra una variación favorable de - mano de obra de \$ 700. Esta variación se obtiene al comparar los costos de mano de obra actuales incurridos al producir - 87,500 unidades que se planearon. Aunque la variación total es favorable el análisis de esta cifra nos indica una utilización de mano de obra desfavorable de \$ 714. Esta variación - desfavorable se debió a que el departamento usó 357 horas adicionales de mano de obra de las que mostraba el presupuesto. Por otra parte hubo una variación favorable en la cuota de salarios de \$ 1,714 dado que el promedio de cuota por hora en - el departamento fué de \$ 0.04 abajo del estandar. Es posible

que el supervisor del departamento haya mantenido una proporción mayor de empleados con bajos sueldos lo cual es deseable siempre que la calidad del producto y las relaciones laborales no se afecten adversamente. Este último factor puede haber sido la causa del exceso de las horas utilizadas. (8)

Como un último aspecto queremos hacer las siguientes recomendaciones al analista para poder hacer uso de los análisis a las variaciones:

- 1) Deben mencionarse los aspectos relevantes, presentándolos en forma clara y concisa para que sean entendibles.
- 2) Los resultados de los análisis pueden reportarse en forma especial que se refiera a problemas específicos, ó
- 3) Pueden hacerse dentro de un reporte mensual de actuación en el que aparecen todas las variaciones importantes del período.

Para presentar los resultados de los análisis de las variaciones se pueden seguir dos caminos:

- 1) Los resultados de los análisis pueden ser reportados en un reporte especial que se refiera a problemas específicos, y
- 2) Los resultados pueden ser incluidos dentro del reporte mensual de actuación real en el que aparecen todas las variaciones importantes del período analizado.

Los ejemplos anotados son breves, ya que nuestro objetivo en este capítulo no es presentar cuadros con grandes cifras sino dar ejemplos y marcar que la información de las variaciones es la médula de la planeación y control de utilidades, pues mientras no se reporten las variaciones y sus análisis no habrá control, no se pueden tomar acciones correctivas y consecuentemente el sistema informativo establecido no cumple su propósito de proporcionar elementos de trabajo a la administración.

En la época actual de frecuentes cambios tecnológicos y de una inflación galopante se hace necesario actualizar las cifras del presupuesto. Este aspecto es un reto para el Licenciado en Contaduría, pues debe rodearse de elementos y equipo que lo ayuden a actualizar rápidamente las cifras y puedan

utilizarse para tomar acciones.

Creemos que el camino a seguir es el de utilizar equipo de cómputo y mecanizar la estructuración y formulación de los presupuestos. Actualmente existen en el mercado paquetes de sistemas para obtener los reportes que se necesitan. Uno de ellos es el de Sistema Interactivo de Planeación Financiera (IFPS) que por medio de un lenguaje sencillo de instrucciones se pueden obtener los estados financieros presupuestados para lo cual se proporcionan los distintos elementos del presupuesto, desde precios y unidades por vender hasta % de utilidades o rendimientos que se deseen controlar y obtener.

No debe perderse de vista que las cifras reales deben compararse con las de los presupuestos, y éstas deben reflejar números realistas: de no lograrse, el sistema fracasará.

## REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

## CAPITULO IV

- ( 1) DEL RIO González Cristóbal.- Técnica Presupuestal.- Ediciones Contables Administrativas,- México 1980, (Tercera Edición) p. II-3 y siguientes.
- ( 2) WILLIAM James D., CAMPBELL John B.- Controllership the Work of the Mangerial Accountant.- John Wiley and Sons, U.S.A. 1981, (3rd. edition) p. 191 y siguientes.
- ( 3) SHAH Pravin P.- Cost Control and Information Systems.- Mc. Graw-Hill.- U.S.A. 1981.- p. 202.
- ( 4) WELSCH Glenn A.- Budgeting, profit planning and Control. Prentice-Hall, U.S.A. 1976, p. 487 y siguientes.
- ( 5) SHAH.- op. cit. p. 406 y siguientes
- ( 6) WELSCH.- op. cit. p. 492 y siguientes
- ( 7) WELSCH.- op. cit. p. 513 y siguientes

( 8) WELSCH.- op. cit. p. 521 y siguientes.

## CAPITULO V

## PRESUPUESTO POR PROGRAMAS Y PRESUPUESTO BASE CERO

El propósito que persigue este capítulo es demostrar que dentro de la técnica presupuestal existen otros presupuestos que son: presupuesto por programas y presupuesto base cero, además del presupuesto tradicional, que es el que se ha manejado en los capítulos anteriores.

## V.1. Presupuesto por Programas

A fin de que los presupuestos reflejen los programas que ejecuta el Gobierno Federal, los diversos sectores económicos o bien un Organismo en especial, se han desarrollado sistemas ó técnicas apropiadas que procuran mostrar los diversos programas de la organización y sus costos así como las actividades programadas. Este sistema es el que se conoce como Presupuesto por Programas.

Examinemos algunas de las definiciones que se dan sobre presupuesto por programas, para poder normar nuestro criterio.

La División Fiscal de las Naciones Unidas ha sugerido que un

presupuesto por programas y actividades es: "Un sistema en - que se presta particular atención a las cosas que un gobierno realiza más bien que a las cosas que adquiere ... tales como servicios personales, provisiones, equipos, medios de trans-- porte, etc., no son, naturalmente, sino medio que emplea para el cumplimiento de sus funciones ... pueden ser carreteras, escuelas, tierras bonificadas, casos tramitados ... o cual- - quiera de las innumerables cosas que se pueden definir. Lo que no queda claro en los sistemas presupuestarios tradiciona- les en esta relación entre cosas que el gobierno adquiere y - las cosas que realiza". (1)

El manual de presupuesto por programas y actividades en forma complementaria señala que el "Presupuesto por programas y ac- tividades se desarrolla y se presenta a base del trabajo que debe ejecutarse atendiendo a objetivos específicos y de los - costos de ejecución de dicho trabajo. Por otra parte, el tra- bajo propuesto, su objetivo y costos conexos se elaboran en función de metas a largo plazo, como son las consignadas en - los planes de desarrollo económico". (2)

Samuel Chi Riubi. Define al presupuesto por programa como: - "El proceso a través del que se elabora, expresa, aprueba, -

ejecuta y evalúa el nivel de cumplimiento de la casi totalidad del programa de gobierno, de un organismo autónomo o descentralizado, o de una empresa pública para cada período presupuestal. Es un instrumento de gobierno, de administración y de concreción y ejecución de los planes generales de desarrollo socioeconómico. Es un documento o conjunto integrado de documentos, que en forma adecuada expresa el contenido del indicado programa y es un acto legislativo directo o delegado". (3)

De las definiciones anteriores, se deduce que el presupuesto por programas es una técnica administrativa-financiera que permite, eficazmente desarrollada, asignar recursos financieros en función de objetivos y propósitos previamente fijados, conocer los costos de las acciones y realizar una racional utilización de los recursos.

Es un cálculo anticipado de ingresos y gastos en función de programas y acciones que se van a desarrollar, existiendo una estrecha relación entre las cosas que se adquieren y las cosas que se hacen, por lo que encontramos al presupuesto por programas como un sistema revolucionario de planificación, programación y presupuestación permitiendo identificar los ob

jetivos con precisión y escoger los más urgentes así como seleccionar los medios para alcanzar dichos objetivos, y medir los resultados de los programas.

## V.2. Objetivos del Presupuesto por Programas

Al aplicar la técnica presupuestaria por programas, resaltan los siguientes objetivos:

- 1) Que se convierta el presupuesto en una herramienta de la administración que facilite el control de los programas durante su ejecución mediante reportes periódicos de los avances y obstáculos que se han presentado.
- 2) Que facilite la implantación de un sistema de evaluación de resultados, a través de mecanismos e indicadores que permitan la observación y corrección de los avances o desviaciones de la meta de cada programa.
- 3) Conduce a una racional utilización de los recursos por requerir de una relación estrecha entre las acciones programadas y el costo de las mismas. Obliga a puntualizar las necesidades a satisfacer con los recursos disponibles, je

rarquizando las acciones a realizar según prioridades, detecta funciones duplicadas y localiza incompatibilidad de acciones.

- 4) Se obtienen los costos de cada programa y cada actividad además del gasto total de la institución.
- 5) Permite la incorporación de los elementos necesarios (informaciones contables y estadísticas) para medir los resultados, saber cuánto y qué se hizo.

### V.3. Proceso Presupuestario.

En realidad, las etapas del presupuesto por programas no difieren fundamentalmente de las que se utilizan para los presupuestos tradicionales, es decir que todos ellos se inician con la formulación de cuatro etapas principales que son:

- 1) Formulación
- 2) Discusión y aprobación
- 3) Ejecución
- 4) Control y evaluación.

Formulación.- Como primer paso deberá estudiarse la magnitud

de la necesidad que trate de satisfacer el programa y el déficit real que existe en el campo específico que se aborda. Conocida la magnitud aproximada del déficit real, se requiere considerar las metas fijadas para la absorción de dicho déficit, sean de largo o mediano plazo. En función de ellas se preparan las pertinentes al próximo año, las que se intentarán cumplir a través del programa de acción de que se trate.

Luego es fundamental la determinación y apertura de programas. Dependiendo de las condiciones, es necesario considerar que la apertura de los programas se haga de la manera más simple posible. Conforme se adquiriera experiencia en el manejo del tipo de presupuesto, deben afinarse los programas para responder a las necesidades previstas en el futuro.

Es obvio que para la apertura de programas se tome en cuenta los criterios de política existentes y los objetivos, el criterio de factibilidad y la capacidad operativa de la administración.

El próximo paso es la determinación de los subprogramas dentro de los cuales será conveniente segregar los productos finales fijados como objetivos.

En algunos casos será necesario también concretar las tareas a realizar dentro de cada actividad, se calcula el volumen de los insumos que se requieren para producir dichas actividades y tareas.

Seguidamente, es importante indicar con claridad la entidad o unidad ejecutora del programa, subprograma y de las actividades, a fin de ubicar la responsabilidad en el cumplimiento de las metas del programa y de la organización de los recursos.

La determinación de las unidades de asignación presupuestaria, deberá hacerse tendiendo a lograr la mayor descentralización administrativa posible, compatible por supuesto, con las normas legales existentes, con la capacidad operativa de la administración y con las posibilidades de la delegación de autoridad.

Teniendo en cuenta que los elementos programáticos son básicos para la formulación del presupuesto -programa, es recomendable que ésta se haga de la manera más racional, a cuyo objeto es recomendable que dichos elementos programáticos sean determinados dentro de un proceso de planificación.

Pero como ello no siempre es posible, habrá que hacer en mu--

chos casos, el mejor uso de la información estadística acerca de actividades y servicios y analizarla detenidamente para incorporarla en el esquema. La información financiera igual - que la programática, es imprescindible para la formulación - del presupuesto, referida esencialmente a los costos de las - actividades.

Discusión y Aprobación.- Por las características anteriormente examinadas en la formulación de un presupuesto y su programa, su presentación a niveles de aprobación es más completa, eficaz y convincente que los presupuestos tradicionales, los niveles de aprobación pueden con sencillez identificar y discutir los programas y los proyectos, objetivos, metas y actividades y el costo de las realizaciones en cada caso. Ello - posibilita a una mejor comprensión en la necesidad de atender la demanda y establecer las prioridades dentro de los fondos disponibles. En otros términos, existe la información, con - este sistema, sobre lo que realmente se hace y lo que obtiene a cambio del dinero gastado, dentro de la política y los planes que sustenta.

Por último, en el caso de limitación de recursos, se disponen de todos los elementos de juicio para suprimir o reducir pro-

gramas y actividades que no se consideran de alta prioridad, sin reducciones porcentuales que perjudican a todos los programas en general sin atención de sus prioridades.

Ejecución.- La etapa de ejecución del presupuesto por programas es la que en verdad le da sentido. Un presupuesto bien formulado y que no tiene aplicación práctica ni ejecución adecuada se convierte en un simple ejercicio que no cumple con su finalidad ni sus objetivos.

Sin embargo, aunque la utilidad de este sistema presupuestario, basado en las técnicas por programas, es evidente, su implantación en la práctica debe abordarse con cuidado por el hecho de que su aplicación total supone la existencia de ciertos factores o servicios.

Es indispensable para la ejecución y control del presupuesto por programas, que el sistema de información y contable sea adecuado. Por ello, al momento de la formulación, deberá examinarse con cuidado la posibilidad y factibilidad de adecuar los sistemas de contabilidad e información al detalle y profundidad de la formulación. De otro modo, se llegará al hecho inadmisibile que una excelente formulación no pueda llevar

se al terreno de la ejecución por falta de previsión en el ordenamiento a nivel operacional para la realización de las acciones de acuerdo a las características de cada organismo y a las exigencias del presupuesto por programas en su formulación.

Para una ejecución de este tipo de presupuesto es necesaria - la adecuación de la organización administrativa, el mejoramiento de la política de suministros, la provisión oportuna de fondos y, en general, el manejo eficiente de las técnicas administrativas entre los cuales, los servicios de apoyo de contabilidad y estadística para información de las actividades técnicas como administrativas, adquieren relieve.

**Control y Evaluación.**- Para lograr los objetivos señalados en el presupuesto por programas, es necesario el control en su ejecución, dentro de una actitud constructiva y no meramente fiscalizadora, los niveles de control deben definirse de acuerdo con las particularidades de cada ente, concordando con las unidades de asignación presupuestaria, con las categorías programáticas de la formulación y con la legislación financiera y presupuestaria vigente.

El control de presupuesto ayuda a:

- 1) Proporcionar un punto de vista general de la administración para visualizar todas las diversas actividades de la entidad trabajando armoniosamente unidas.
- 2) Lograr en cada unidad de la organización lo que posiblemente sea mejor para todas las unidades implicadas.
- 3) Que la atención sea enfocada sobre los asuntos que se desvían de sus normas; la localización fácil y oportuna de los casos importantes y los esfuerzos administrativos que se pueden concentrar en ellos así como la aplicación de las medidas o remedios necesarios para aminorar las diferencias.
- 4) Fijar responsabilidades, y esta es su contribución principal. Por medio de un adecuado control se revela claramente quien es el funcionario responsable de obtener determinados resultados de acuerdo con estadísticas definidas.

El buen uso del control de presupuesto por programas, proporciona los siguientes beneficios:

- 1) Las metas se dan a conocer a quienes tienen la obligación de lograrlas.
- 2) Se ayuda a tomar decisiones adecuadas por medio de hechos concretos y registros de resultados.
- 3) Las acciones son objeto de cuidadoso estudio y reflexión; se atenúa las decisiones irreflexivas y los juicios apresurados.

Se ponen de manifiesto los puntos débiles que pueda haber en la organización, administración y en el personal, se ofrecen los medios posibles para mejorar y corregir deficiencias.

Se descubre operaciones que resulten económicas y se ponen de relieve los resultados de un trabajo más eficiente.

Se promueve la reducción de desperdicios y los gastos innecesarios pueden ser minimizados.

Evaluación.- La evaluación de la ejecución del presupuesto - programa constituye un elemento fundamental para la dirección y administración de los programas. Debe ser un proceso dinámico.

mico, continuo y básico para reorientar la política y reajustar los planes y programas.

Debe ser programático y financiero, tanto en sus aspectos - cuantitativos como cualitativos. Su campo de acción debe estar estrechamente ligado a los niveles de programación, ejecución y control del presupuesto -programa.

Por las características de este tipo de presupuesto, cualquiera sea el nivel que realice la evaluación, ésta debe ser de - tipo multi-disciplinario, siendo indispensable la participación de los diferentes técnicos involucrados en la prestación de los servicios.

Por último, la evaluación debe ser entendida como una responsabilidad de fundamental importancia de todos los ejecutivos a cualquier nivel de la organización. Debe considerarse básica para todo el proceso de planificación y para cada unidad - operativa de los programas.

#### V.4. Estructura del presupuesto por programas

"Un sistema de presupuesto por programas, está formado por un

conjunto de categorías, en virtud de las cuales, se distribuyen o clasifican los fondos para hacer lo programado, esto debera precisarse e integrarse en una nomenclatura uniforme en la que se apoye técnicamente la programación del presupuesto.

"Dentro del presupuesto por Programas, existen las siguientes categorías: Función, Sub-función, Programa, Sub-programa, Actividad, Proyecto, Tarea, Obra y Trabajo". (4)

Función.- Es el conjunto de gastos presupuestales, cuya finalidad inmediata o a corto plazo, es la de proporcionar un servicio público determinado, puede referirse a la educación, la salud pública, la defensa nacional, etc.

Programa.- Se entenderá por programa un instrumento destinado a cumplir las funciones de la entidad de que se trate por el cual se establecen objetivos o metas cuantificables en función de productos finales, que se cumplirán a través de la integración de un conjunto de esfuerzos con recursos humanos, - materiales y financieros a él asignados, con un costo global y unitario determinado, y cuya ejecución queda a cargo de una unidad administrativa de alto nivel.

Por ejemplo, la función educación superior etc, Cada uno de

los programas podría dividirse, según el caso, en distintos subprogramas.

Subprograma.- Se denomina subprograma a una división de ciertos programas complejos destinada a facilitar la ejecución en un campo específico, en virtud del cual se fijan metas parciales y cuantificables que se cumplirán mediante acciones concretas que realizan unidades de operación determinadas, con los recursos humanos, materiales y financieros asignados, y con un determinado costo global.

Actividad.- El cumplimiento de una meta establecida en función del producto final dentro de un programa, o en función de productos finales parciales dentro de un subprograma, se realiza a través de ciertas actividades. Se entenderá por actividad una división más reducida de cada una de las acciones desarrolladas para cumplir las metas de un programa o subprograma de operación, que consiste en la ejecución de ciertos procesos o trabajos (mediante la utilización de los recursos humanos, materiales y financieros asignados, a la actividad, con un costo global y unitario determinado), y que queda a cargo de una entidad administrativa de nivel intermedio o bajo, como por ejemplo una sección.

Es así como, dentro del programa de enseñanza comercial, se pueden establecer las actividades de instrucción, medidas por el número de horas de clase dictadas, de publicación de material didáctico, de investigación, etc.

Tareas.- Se entenderá por tarea una operación específica, que forma parte de un proceso destinado a producir. Por ejemplo, dentro del programa de educación media se pueden establecer los subprogramas de enseñanza agropecuaria, enseñanza vocacional, etc., todos los cuales son ejecutados por unidades de operación bien definidas; los colegios o escuelas.

Proyecto.- El término proyecto incluye a un conjunto de obras requeridas para el logro de un fin, el que una vez puesta en operación, adiciona capacidad de producir al Estado. Normalmente incrementa la infraestructura básica de una nación. Un ejemplo es el proyecto termoeléctrico de Tula.

Obra.- Es cada una de las partes o etapas de la ejecución de un proyecto. Ejemplo: cimientos, estructura, etc.

Trabajo.- Será cada una de las acciones específicas para el logro de una obra ejemplo; excavación, remoción de materiales,

etc., en una obra de cimientos.

Uno de los aspectos más importantes a considerar para el establecimiento de una estructura de programas, es el determinar a qué nivel será conveniente establecer su apertura, al respecto en algunos países, se formula la estructura de acuerdo a sectores o ramas de actividad económica, o a nivel micro se puede establecer niveles operativos de dirección o de departamento. Lo que implica que pueden ser consolidadas normalmente de magnitudes de acción específica a magnitudes globales.

Por lo anterior la estructura del presupuesto debe ajustarse a los principios de planificación señalados a continuación:

- 1) Programación.- Este principio establece que el presupuesto debe adquirir la forma y el fondo de la programación, contener su orientación y fijar los detalles de ingreso y gastos con la coherencia necesaria para configurar los programas. El presupuesto, al observar este principio, pasa a ser instrumento fundamental de operación de la planificación.
- 2) Universalidad.- "En virtud de este principio, la progra-

mación debe abarcar las diferentes fases o etapas del proceso económico social y administrativo y preveer las consecuencias que producirá su aplicación". (5)

En un sentido racional, lo que interesa es que el presupuesto comprenda todas las operaciones en un marco de compatibilidad.

- 3) Exclusividad.- "Se refiere a la exclusión del presupuesto de toda materia no financiera o programática. Ello implica la necesidad de excluir del proyecto de presupuesto todo dispositivo ajeno a su naturaleza". (6)
- 4) Unidad.- Postula la inclusión, en un solo fondo de todos los ingresos y gastos, evitando la existencia de varios presupuestos separados, a fin de evitar la existencia de fondos especiales, que significa diluir el control contable y complicar la administración presupuestaria.
- 5) Continuidad.- Entre la planificación y la formulación del presupuesto hay una estrecha relación y coordinación, por lo que ambos adoptan el principio de continuidad para que su proceso sea de duración ilimitada, lo que signifi-

ca que si el presupuesto es formulado para un período determinado, éste no influye para la ejecución de planes o programas de mediano o largo plazo que son contemplados en su formulación.

- 6) Periodicidad.- "Esta regla se conocía hasta hace poco tiempo bajo el nombre de regla de la anualidad. El cambio obedece a una tendencia contemporánea que consiste en no fijar límites de tiempo a los presupuestos, por cuanto las necesidades de la programación, sobre todo en el caso de obras de gran envergadura, hacen indispensable el asegurar la provisión de fondos para períodos superiores a un año". (7)
  
- 7) Flexibilidad.- Este principio está relacionado con la etapa de ejecución del presupuesto y consiste, fundamentalmente, en ir ajustando su ejecución a las modalidades que se vayan presentando, que no fueron programadas o, si lo fueron, han variado de la forma concebida, esta flexibilidad permite cumplir en mayor medida con los objetivos y metas programadas. Esto significa que debe tener cierta elasticidad cuando se formulan y ejecutan los programas, de tal manera, que se puedan corregir las desviacio

nes o alteraciones que sufran los programas para adecuarlos a la realidad cambiante y a los fenómenos coyunturales de la economía.

- 8) Especificación.- Se refiere al aspecto financiero del presupuesto, tanto en materia de recursos (ingresos) como en erogaciones (gastos) debiendo especificar el concepto que origina a los bienes o servicios que se deben adquirir para la materialización del presupuesto. No es recomendable una minuciosidad excesiva en la presentación de ellos, pues se perjudica la visión del conjunto, por lo que es necesario lograr un punto intermedio entre ambos, y buscar una relación entre el detalle de información y las necesidades de presentación de los programas.
- 9) Precisión.- Este principio postula que el presupuesto debe prepararse con el mayor grado de exactitud y sinceridad, evitar estimaciones optimistas o pesimistas, con el objeto de que los resultados a los que se llegue tanto en sus efectos como en la evaluación sean un reflejo fiel de la realidad de lo que se ha programado.
- 10) Claridad.- El presupuesto debe ser presentado en térmi--

nos que no dejen margen alguno para dudas o interpretaciones subjetivas, es fundamental que el presupuesto resulte inteligible para cualquier ciudadano.

- 11) Equilibrio.- Este principio se refiere principalmente al aspecto financiero del presupuesto, anteriormente el presupuesto tradicional se consideraba imprescindible la igualdad entre ingresos y gastos y cuando se estableció la separación del presupuesto en corriente y en capital esta igualdad se debía lograr en cada uno de ellos por separado.

En el presupuesto por programas debe haber equilibrio entre los objetivos y las metas programadas, entre el conjunto de programas y la política presupuestaria establecida y fundamentalmente entre la disponibilidad de recursos y los programas globales.

#### V.5. Componentes del Presupuesto por Programas

Básicamente se sustenta en dos partes íntimamente inter-relacionadas: la programática y la financiera. La inter-relación se produce a través de las unidades de medida que permi-

ten la determinación de costos y la medición de los resultados.

Gráficamente, los componentes de este tipo de presupuesto pueden objetivarse en el siguiente cuadro:

- 1) Parte Programática (\*)
    - a)\* Objetivos
    - b) Determinación de categorías funcionales (funciones, - programas, sub-programas, actividad y tareas).
    - c) Metas
    - d) Acciones de las categorías funcionales
    - e) Unidades directivas y ejecutoras
    - f) Recursos con que se cuenta
    - g) Obtención de ingresos por categorías funcionales (financiamiento).
  
  - 2) Parte Financiera (\*)
    - a) Determinación de costos unitarios de acciones
    - b) Determinación de costos de insumos
    - c) Asignación de recursos y su expresión monetaria por - categorías funcionales.
- (\*) Unidades de medida que relacionan los grandes componentes.

Conviene señalar que generalmente la parte programática emerge del contenido de un plan por lo tanto son los planificadores y ejecutivos los que mayor ingerencia tienen en su formulación. De ella se deriva la parte financiera cuya elaboración generalmente está a cargo de las unidades contables y financieras.

El primer elemento de la parte programática es la definición de las funciones en base a las políticas existentes y la determinación de los objetivos.

Luego de establecerse la clasificación de los programas y actividades a nivel de las unidades administrativas y ejecutivas, profundizando en forma detallada, cada una de las operaciones que deben hacerse para ejecutar las funciones. Atiende a los programas y resultados que deben producirse para hacer posible la ejecución de las funciones.

Se sigue con la fijación cuantificada de metas de acciones a desarrollarse por categorías programáticas y la determinación de recursos, así como la elección de unidades de medida en cada categoría programática.

Determinados y clasificados los programas y actividades, se -

procede a valorizarlos para precisar la cuantía de recursos - financieros necesarios para su desarrollo. Implica la determinación de costos unitarios y las unidades de medida que permitan una fácil asignación de recursos por programas y actividades y un efectivo control contable y estadístico.

Elementos que une y relaciona a los dos componentes antes mencionados, su determinación es esencial en toda la estructura y mecánica operativa del presupuesto por programas. Toda función debe ser factible de medición y para ello, debe seleccionarse unidades significativas que permitan un fácil asignación de recursos y un sencillo control contable y estadístico que posibilite la medición de los resultados.

Son unidades de medida los indicadores considerados de la manera más amplia posible sin cuya determinación el sistema se convertirá en inoperante. Sirven tanto para programar como para controlar las acciones ejecutadas.

Hay varios tipos de unidades de medida de los que se pueden citar:

1) Las unidades destinadas a medir el volumen de trabajo, -

ejemplo número de atenciones a enfermos.

- 2) Unidades destinadas a medir el producto final, el número de tuberculosos sanos.
- 3) Unidades que permitan medir realizaciones, grado en que la enfermedad disminuyó. Las que puedan medir realmente tendrán las características de: homogéneas, cuantitativas y significativas.

#### V.6. Diferencias entre el Presupuesto por Programas y el Presupuesto Tradicional.

En el concepto tradicional, al presupuesto se le toma como un simple registro de ingresos y gastos, (cuánto se gastó es el resultado más importante), mientras que en el presupuesto por programas lo importante es el cómo y cuándo se hizo, lo que significa una diferencia sustancial entre ambos.

A continuación presentaremos un cuadro que explica claramente la diferencia que existe entre el presupuesto tradicional y por programas. (8)

DIFERENCIAS DEL PRESUPUESTO TRADICIONAL Y EL PRESUPUESTO POR PROGRAMAS.

Características	P r e s u p u e s t o	
	Tradicional	Por Programas
1) Contenido	Contable	Administrativo Económico
2) Información	Por Objetivos	Por actividades y propósitos
3) Tipo de Medición	Detallada	Detallada y Analítica
4) Papel de la Oficina	Fiduciario	Administrativo y Político
5) Flujo de Decisión	Agregativo y Ascendente	Desagregativo y Descendente
6) Tipo de Decisión	Incremental	Proyectivas
7) Responsabilidad:		
a) Por Planeación	Dispersa	Central
b) Por Administración	Dispersa	Operativa
c) Por Control	Central	Operativa
8) Clasificaciones	Fiscales	Fiscales y Analíticas

## V.7. Ventajas en el Presupuesto por Programas

El presupuesto por programas responde a un tipo de clasificación en el que se pone énfasis en las acciones que se realizarán, agrupadas de acuerdo a criterios de funcionalidad en distintas categorías (programas, sub-programas, actividades, etc) y de acuerdo con los volúmenes de acciones que se proyectan - realizar, se determinan las necesidades de recursos, tanto hu- manos como materiales, expresados en términos monetarios, a continuación sintetizamos las ventajas del presupuesto por - programas, en relación al presupuesto tradicional.

### Ventajas del Presupuesto por Programas

Presupuesto por Programas	Presupuesto Tradicional
1) Relación entre lo que se com- pra y lo que se hace	Registro de lo que se com- pra y gasta
2) Incorporación de la parte - programática	Sin énfasis y disminuida - la programación
3) Relación entre costos y ac- ción programada con precisión	Falta de racionalidad en - esta relación
4) Manejo de recursos en fun- - ción de metas por unidades - ejecutoras claramente deter-	No hay precisión de metas ni otra responsabilidad - del gasto que no sea en -

- |  |  |
|--|--|
| minadas  | términos contables   |
| 5) Contenido comprensivo para -<br>la utilización de recursos  | Lista ordenada de gastos -<br>sin especificación de ac--<br>ciones   |
| 6) Concepto de la previsión en<br>las estimaciones   | Improvisación en las esti-<br>maciones   |
| 7) Información contable, esta--<br>dística y de realizaciones  | Información meramente con-<br>table  |
| 8) Adecuada cuantificación de -<br>los requerimientos de recur-<br>sos   | Difícil determinación de -<br>estos requerimientos   |
| 9) Utilización de métodos de -<br>planificación y programación,<br>revisión y ajustes en cada<br>ciclo presupuestario. | Enfoque centralizado en el<br>el gasto, frecuentemente -<br>similar o con ligeros cam-<br>bios del ciclo anterior. |
| 10) Posibilita una evaluación -<br>técnica de rendimiento y rea-<br>lizaciones   | Posibilita apreciar solo -<br>el gasto por rubros de cla-<br>sificación presupuestaria.                            |

#### V.8. Presupuesto Base Cero

En la búsqueda de nuevas técnicas que ayuden a resolver la -  
problemática económica-financiera en las empresas ha apareci-

do un método presupuestal dado a conocer por Peter A Pyhrr; el Presupuesto Base Cero del cual trataremos de dar una idea general, con las siguientes definiciones:

- 1) Peter A. Pyhrr. "El presupuesto por programas es el instrumento macroeconómico para la toma de decisiones centralizada sobre asuntos importantes de políticas y asignaciones básicas de fondos y el presupuesto base cero es el instrumento microeconómico para transformar estos objetivos en un plan de operaciones y presupuestos eficaces y permite a los gerentes evaluar el efecto de los diversos niveles de financiamiento en los programas y elementos del programa a fin de asignar más eficazmente los recursos limitados". (9)

De acuerdo a esta definición Peter A. Pyhrr, habla de que es difícil evaluar la efectividad y la eficiencia de los presupuestos por programas y que con el presupuesto base cero se aprovechan los conocimientos relativos al programa y puede coordinarse con el presupuesto por programas para evaluar simultáneamente la efectividad y eficacia.

- 2) Para Logan M. Cheek Presupuesto Base Cero es: "Un proceso

operativo de planificación y presupuestos que requiere cada gerente para justificar su demanda de un presupuesto, completo en detalle a partir de cero (de ahí la base cero), y que transfiere la carga de la prueba a cada gerente para justificar por qué tiene que gastar cualquier cantidad de dinero. Este enfoque requiere que se identifiquen todas las actividades en "paquetes de decisiones" que se evaluarán mediante un análisis sistemático y se clasificarán por orden de importancia". (10)

Este autor nos habla de las actividades que se identifican en los paquetes de decisiones que son formados a nivel básico por los gerentes departamentales.

- 3) Cristóbal del Río señala que: "El presupuesto base cero es una metodología de planeación y presupuesto que trata de reevaluar cada año todos los programas y gastos de una entidad organizacional, de ahí su denominación". (11).

Este autor nos habla de planeación porque en su elaboración se establecen programas, se fijan objetivos y se toman decisiones relativas a las políticas básicas de la organización y se analizan en detalle las distintas actividades que se deben llevar a cabo para implantar un programa.

El proceso base cero proporciona información detallada a la alta gerencia sobre el dinero que se necesita para lograr los resultados deseados, además de destacar la dupli- cación de esfuerzos de los departamentos, enfoca la atención hacia el capital necesario para los programas en lugar de enfocarse hacia el porcentaje de aumento (o reducción) del año anterior.

#### V.9. Objetivos del Presupuesto Base Cero

Al estructurar un sistema de presupuesto base cero, el primer paso es fijar los objetivos de la tarea, lo cual se hace a través de una breve junta informal entre los que van a administrarlo y los que van hacer uso del producto terminado. Los participantes incluyen generalmente al contralor y su personal de presupuestos, al ejecutivo de planificación y su personal y ejecutivos de línea básicos, incluyendo al ejecutivo en jefe, el objeto será obtener previamente un acuerdo de lo que se va a intentar. He aquí algunas de las aplicaciones que podrían darse a los presupuestos base cero:

- 1) Desarrollar un plan y un presupuesto operativo para el año siguiente.

- 2) Dirigir una tarea de reducción de costos en los gastos generales de personal.
- 3) Diagnosticar lo que realmente está ocurriendo en las em--presas para perfeccionar la política o fijar objetivos de largo alcance.
- 4) Cargar los gastos generales del personal a las líneas de productos o a los centros de utilidades sobre una base - más justa.
- 5) Revisar la eficacia de los programas de apoyo
- 6) Suministrar una base de datos para reestructurar toda la organización.

#### V.10. Pasos básicos de la elaboración de Presupuesto Base Cero

La elaboración de presupuestos base cero consta de dos pasos básicos:

- 1) Preparación de paquetes de decisión. "Este paso implica el análisis y la descripción de todas las actividades, - existentes o nuevas que se incluyan en cada paquete de decisión.

- 2) "Clasificación de los paquetes de decisión. Se hace un análisis de costos y beneficios o una evaluación subjetiva a fin de evaluar y clasificar los paquetes según su orden de importancia". (12)

Preparados y clasificados los paquetes de decisión, la gerencia asigna recursos de acuerdo con las decisiones que se toman, para financiar las actividades más importantes ya sean nuevas o existentes. Para el presupuesto final se toman los paquetes aprobados para su financiamiento, se clasifican de acuerdo con las unidades presupuestarias correspondientes y, al sumar los costos específicos en cada paquete, se obtienen un presupuesto para cada unidad.

El paquete de decisión "Es el documento que identifica y describe una actividad específica de tal manera que la administración pueda: Evaluarla y jerarquizarla con relación a otras actividades que compiten por los mismos o similares recursos limitados y decidir si la aprobará o desaprobará". (13)

Los paquetes de decisión se pueden clasificar en dos grupos:

- 1) De eliminación mutua, son aquellos que presentan diversas

alternativas para realizar la misma actividad y se elige la mejor.

- 2) De incremento, los que presentan diferentes niveles de actividad o costo.

Integración de los paquetes de decisión.- Son formados a nivel básico por los gerentes departamentales ya que están en contacto directo con las actividades y es formulado de las actividades vigentes de su área calculando costos, absteniéndose de involucrar alternativas o incrementos, siendo ellos los responsables del presupuesto aprobado. Para el año siguiente formulan una lista preliminar de paquetes de decisión incluyendo la serie formal de suposiciones relativas a las operaciones.

El paquete de decisión requiere de un estudio tal, que se identifica perfectamente con nombre base cero, pero no todo el presupuesto se puede elaborar por medio de este tipo de paquetes, porque además de costoso, en muchos casos no es aplicable.

Jerarquización de los paquetes de decisión.- Es la técnica mediante la cual se pueden asignar los recursos limitados de

la entidad, lo que permite al gerente departamental pensar en cuánto y dónde se debe gastar, la jerarquización inicial debe hacerse a nivel básico o de centro de costos, donde se integran los paquetes con objeto de que cada gerente departamental pueda evaluar la importancia relativa de sus propias actividades y categorizar sus paquetes.

Posteriormente, el administrador del siguiente nivel junto con los gerentes departamentales revisan y estudian esas jerarquizaciones y las utilizan como guía para elaborar una sola consolidada de todos los paquetes que presentan los niveles inferiores.

La mejor manera para lograr esa jerarquización sería constituyendo un comité formado por gerentes departamentales y un administrador del nivel inmediato superior que hiciera las veces de presidente.

La amplitud y profundidad organizacional de tales grupos se determina conforme a tres factores:

- 1) Número de paquetes involucrados, tiempo y esfuerzo requerido para revisarlos y jerarquizarlos.

- 2) Capacidad y disposición de los gerentes departamentales - para categorizar actividades con los que no están familiarizados.
- 3) Necesidad de revisar ampliamente, atravesando límites organizativos, para determinar cambios compensatorios de niveles de gastos.

Problemas para el proceso de jerarquización:

- 1) Número excesivo de paquetes de decisión a evaluar y categorizar.
- 2) Dificultades para jerarquizar los paquetes
- 3) Insuficiencia de capacidad para juzgar la relativa importancia de actividades diferentes que requieren evaluación cualitativa.

De estos tres problemas el primero requiere reducir el número de paquetes a revisar, por lo que se recomienda trazar una línea divisoria de gastos en cada nivel organizativo para que la alta gerencia verifique de acuerdo a la importancia los que resulten arriba de la línea divisoria son los que se estudiarán detalladamente.

Campo de acción del sistema base cero.- Puede aplicarse a to

da actividad, función u operación donde sea posible determinar esa relación, de costo beneficio

V.11. Diferencia entre el presupuesto por programas y el presupuesto base cero.

El presupuesto base cero refuerza los esfuerzos en el presupuesto por programas ya que dá una base sólida de información respecto a funciones y operaciones. Dichas bases pueden reforzar y mejorar los esfuerzos hechos en el presupuesto por programas de diversas formas.

Estructura del programa.- La evaluación de las operaciones debe identificar claramente las interacciones entre las operaciones y proporcionar así una base informativa sólida y lista para desarrollar o modificar la estructura del programa.

Análisis especial.- El conjunto de informaciones y análisis que proporciona el presupuesto base cero constituye una fuente de datos inmediata para el análisis de programas.

Planes financieros y de programas.- Las proyecciones, información financiera y medidas de los programas deben mejorar -

con el análisis detallado de todas las actividades, mediante una evaluación completamente detallada de las cuestiones de políticas y alternativas dentro de cada operación.

El presupuesto base cero proporciona información detallada a la alta gerencia sobre el dinero que se necesita para lograr los resultados deseados, además de destacar la duplicidad de esfuerzos de los departamentos, enfoca la atención hacia el capital necesario para los programas en lugar de enfocarse hacia el porcentaje de aumento o reducción del año anterior. El método base cero especifica los aspectos de mayor prioridad existentes en los departamentos y permite hacer comparaciones entre unos y otros con respecto a las actividades financieras y hace posible una auditoría de los resultados para determinar si cada actividad de operación rindió lo esperado.

Con el presupuesto base cero, se aprovecha una basta reserva de conocimientos relativos al programa y de recursos analíticos que se ignoran en el presupuesto por programa, o sea, los gerentes de operaciones de jerarquía en los organismos. La efectividad de estos gerentes logra o malogra cualquier programa en la industria o el gobierno y los beneficios que la gerencia adquiere con el presupuesto base cero pueden alcan--

zarse en el gobierno dirigiendo efectivamente los recursos de fuerza de trabajo de que se dispone.

## REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

## CAPITULO V

- ( 1) MARTNER Gonzalo: Planificación y Presupuesto por Programas, Ed. Universitaria, S. A., Santiago de Chile 1974.  
(5a. Edición) p.195
- ( 2) MARTNER Gonzalo: op. cit. p. 195
- ( 3) CHI Riubi Samuel: El Presupuesto por Programas, Facultad de Contaduría y Administración, UNAM. México 1976.  
p. 24
- ( 4) DEL RIO González Cristóbal: Técnica Presupuestal, Ed. Ediciones Contables y Administrativas, S. A., México - 1980. (9a. Edición) p. V-2
- ( 5) MARTNER Gonzalo: op. cit. p. 46
- ( 6) CHI Riubi Samuel: op. cit. p. 25
- ( 7) CHI Riubi Samuel: op. cit. p. 26

- ( 8) CHI Riubi Samuel: op. cit. p. 32
- ( 9) PYHRR Peter; Presupuesto Base Cero, Ed. Limusa. México 1977, p. 188.
- (10) M. CHEEK Logan: Presupuesto Base Cero, La Técnica Presupuestaria del Futuro, Ed. Técnica, S. A. México 1979. (1a. Edición) p. 29
- (11) DEL RIO Cristóbal: op. cit. p. V-2
- (12) A PYHRR Peter: op. cit. p. 6
- (13) DEL RIO Cristóbal: op. cit. V-11

## CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Después de haber realizado la presente investigación documental llegamos a las siguientes conclusiones:

- 1) El haber podido estudiar la materia metodología de la investigación, hizo posible desarrollar este seminario con la técnica apropiada.
- 2) La investigación documental permite desarrollar un tema para investigar de acuerdo con el tiempo de que pueda disponer el investigador, y sólo se necesita tener a mano - las distintas fuentes como libros, revistas, publicaciones, etc.
- 3) El Control Presupuestal puede aplicarse a empresas comerciales e industriales con o sin utilidad y también en - aquellas organizaciones que no persiguen fines de lucro.

El Control Presupuestal es un medio de control, es una herramienta o elemento que puede aplicarse en cualquier entidad ya que permite medir todas las operaciones en general.

- 4) El Control Presupuestal al permitir planear y controlar en forma integral las operaciones y utilidades de una empresa, se convierte en parte de la administración.

Es una parte de la administración, porque se integra a ésta para planear, organizar, dirigir y controlar.

Con este punto comprobamos nuestra hipótesis "el control presupuestal como herramienta es parte de la administración".

- 5) El Control Presupuestal puede agilizar su mecánica operativa utilizando equipos de computación.
- 6) El Licenciado en Contaduría está preparado académicamente para intervenir en la planeación y formular los presupuestos aprovechando el conocimiento general que tiene de las actividades y operaciones de la organización donde presta sus servicios.

El Licenciado en Contaduría puede llegar a ser el funcionario de segundo nivel en la organización donde labora - por razón de su participación general en la planeación y

control de las utilidades.

De esta manera se comprueba nuestra hipótesis "el Licenciado en Contaduría es el mejor preparado para formular los presupuestos".

- 7) Con este trabajo se demuestra nuestra hipótesis de que "la investigación documental es un medio para conocer quienes aplican el control presupuestal como técnica para planear y controlar las utilidades en las empresas".
- 8) La administración se ha aplicado desde que se inició la civilización y por la historia conocemos que se estableció en funciones gubernamentales, del ejército y de autoridad.

La administración es desde luego fundamental para llevar a cabo la coordinación de actividades y debe aplicarse para obtener éxito.

- 9) El presupuesto, originalmente aplicado para el control exclusivo de los gastos, se ha desarrollado a tal grado que con su técnica permite controlar las operaciones y ac

tividades de cualquier entidad.

Se ha perfeccionado a tal grado su aplicación que el presupuesto se ha convertido en parte de la administración.

Comprobamos así nuestra hipótesis "la administración debe planear y controlar las operaciones utilizando la técnica presupuestal".

- 10) Entre las funciones básicas de la administración está el obtener utilidades bajo el punto de vista de una empresa privada. Para que el administrador pueda obtener el máximo de utilidades necesita acudir a la contabilidad moderna dentro de la cual se encuentra el control presupuestal y así determinar el método más eficiente de erogar gastos y costos.

Se menciona la contabilidad moderna, pero aplicamos el concepto para decir que ésta es la contabilidad administrativa con aplicación para la toma de decisiones.

- 11) El Licenciado en Contaduría dentro de la empresa ayuda a la administración proporcionándole información para la to

ma de decisiones; es como el navegante de la nave. La información periódica servirá para verificar el curso, y - cambiarlo si así procediera.

- 12) Los fundamentos de la planeación y control de utilidades representan las orientaciones, participación y actividades de la administración para poder desarrollar el sistema de control presupuestal. Los más importantes son: - participación de la administración, contabilidad por áreas de responsabilidad, comunicación; oportunidad, aplicación flexible y seguimiento.

De estos fundamentos cabe aún destacar básicamente la participación de la administración; se necesita la aprobación y el apoyo total de ella, pues de otra manera no habrá éxito al establecer el control presupuestal.

- 13) La planeación al ser integral, comprende todas las actividades y la relación que existe entre ellas. Debe haber - una estrategia por realizar ciertos objetivos definidos, tomar en cuenta caminos alternos y proporcionar una vara para medir qué tanto se ha realizado.

La planeación así realizada proporciona los elementos necesarios para seleccionar el mejor camino a seguir y reducir riesgos al tomar decisiones.

- 14) Los beneficios de presupuestar se apoyan en las siguientes actividades de los negocios; en la planeación, en la fase de coordinación y en el área de control.
- 15) Cuando el plan ya exista, el Licenciado en Contaduría debe analizarlo, juzgarlo y dar su opinión a la administración. El Licenciado en Contaduría es un consejero y coordinador del presupuesto. Es el analista con la habilidad suficiente para interpretar las cifras financieras.

Nuevamente se observa por sus características y funciones dentro de la empresa que es el Licenciado en Contaduría - el funcionario más abocado para realizar las labores de planear y controlar las utilidades.

- 16) Control Presupuestal es parte de un sistema administrativo total que incluye:
  - a) Formulación estratégica e implementación

- b) Sistema de planeación
- c) Sistema de presupuestos
- d) Organización
- e) Sistemas de producción y comercialización
- f) Sistemas de reportes y control

Se puede decir que la contabilidad presupuestada está - orientada hacia el futuro más bien que hacia el pasado.

- 17) La función de control no es únicamente reportar actuaciones debe tomar en cuenta las siguientes consideraciones:
- a) Establecerá estándares para controlar
  - b) Evaluará estándares incluyendo los análisis relativos
  - c) Reportará las actuaciones de corto plazo y sus estándares.
  - d) Desarrollará tendencias y relaciones para asistir a los ejecutivos de operación
  - e) Se cerciorará de que los sistemas y procedimientos, a través de revisiones constantes, estén proporcionando los datos más útiles requeridos y sobre bases prácticas y económicas.

- 18) La función de preparar reportes es esencial para que la - planeación y control sean efectivos. Formular reportes no es presentar tabulaciones ni tampoco una rutina. Preparar reportes incluye la interpretación de las cifras, y el Licenciado en Contaduría cumple su labor hasta en tanto la administración entienda los hechos que se le están informando.

Esta es una labor muy importante para el Licenciado en - Contaduría; nada se obtiene con entregar un reporte inclusive a tiempo y con cifras exactas sino se puede entender y utilizar para tomar decisiones.

- 19) Control Presupuestal es sinónimo de planeación y control de utilidades. Es parte del proceso administrativo.

Se puede decir que control presupuestal abarca desde planear, presupuestar, registrar contablemente las operaciones, reportar y tomar decisiones; es un proceso integral.

- 20) La elaboración y control del presupuesto se realiza por un Director del mismo. Este será un funcionario con conocimientos y experiencias en la empresa, debe conocer el -

sistema contable, la organización de la entidad, las operaciones y los problemas administrativos.

- 21) El control del presupuesto se logra por medio de los reportes informativos de las operaciones comparando las cifras obtenidas con las presupuestadas.

Si no existen reportes se dificultará la planeación y control de utilidades, ya que no se conocerá que está sucediendo y la administración puede fallar al tomar decisiones.

- 22) Los reportes deben servir a los usuarios, su información debe ser importante, deben invitar a ser leídos, deben prepararse bajo el principio de excepción, ser oportunos, exactos, claros y formularse por áreas de responsabilidad.

- 23) Las variaciones deben investigarse con los supervisores, en las áreas de trabajo y por medio de estudios especiales para obtener un análisis que las aclare.

Es de mucha importancia conocer las causas de las diferencias para tomar acción correctiva, mientras no se conoz-

can, las decisiones que se tomen pueden ser equivocadas.

- 24) Para obtener los presupuestos, además del sistema tradicional se dispone de las técnicas de Presupuestos por Programa y Base Cero.
- 25) El Presupuesto por Programa se ha venido aplicando generalmente en las dependencias gubernamentales, ya que se ha observado que es más conveniente para estas organizaciones mostrar en dónde se van a erogar los gastos en lugar de cuánto se va a gastar.
- 26) Nos hemos venido refiriendo a las utilidades de una organización; sin embargo, para llegar a ellas fué necesario pasar por todo un proceso operativo el cual puede controlarse hasta el nivel de detalle que se desee por medio del control presupuestal, tal es la utilización de un equipo bajo ciertos estándares o parámetros, el rendimiento o aplicación de la mano de obra, etc. es decir, queremos enfatizar que con el control presupuestal se pueden mejorar los rendimientos de trabajo.

De que manera? estableciendo parámetros y comparando los

resultados contra ellos. Si así se procediera, podían disminuirse los costos de producción o de servicios de una empresa para ser más competitivos o para ofrecer mayores utilidades dependiendo de la situación del mercado. Creemos que esta herramienta debe aplicarse en cualquier entidad por pequeña que sea; al dominar la técnica se obtendrán innumerables beneficios.

Adicionalmente a las conclusiones descritas en párrafos anteriores, queremos hacer las siguientes recomendaciones:

- 1) El estudiante de contaduría y administración debe dominar la metodología de la investigación para realizar los seminarios de investigación con la debida propiedad.
- 2) El control presupuestal debe ser ágil y flexible, es necesario que se busque ayuda por parte de la computación para poder obtener resultados con rapidéz y por razón del mundo inflacionario que vivimos los cambios deben poder hacerse con agilidad, de otra manera no será de utilidad para la toma de decisiones.
- 3) Al Licenciado en Contaduría deben asignarle las funciones

de intervenir en la planeación y formulación de los presu  
puestos, pues consideramos es el profesionalista que reúne  
las cualidades académicas y el conocimiento general de -  
las actividades y operaciones de la organización donde -  
presta sus servicios.

- 4) El Licenciado en Contaduría debe sentir y apreciar la im-  
portancia y significado de proporcionar información finan-  
ciera para la toma de decisiones, ya que esto le permite  
integrarse a la administración de la empresa.
- 5) El Licenciado en Contaduría debe obtener de la alta direc-  
ción el apoyo total para operar el sistema de control pre-  
supuestal.

Debe verderle en su caso la idea, ya que de otra manera -  
no se tendrá éxito.

- 6) La planeación debe comprender todas las actividades de -  
una empresa. Si se establece de manera parcial faltarán  
elementos para decidir que camino tomar.
- 7) Los reportes de actuación deben establecerse para obtener:

cifras exactas, que se reciban en tiempo y sobre todo que al leerse se entienda su contenido para poder tomar decisiones.

Esta labor es muy importante, ya que refleja la efectividad del personal dedicado a ella, es su producto terminado hablando en términos industriales.

- 8) El director del presupuesto en una entidad, debe tener experiencia técnica, académica y como aspecto fundamental - un conocimiento muy amplio en las operaciones y adminis--tración de la empresa. Sin estos últimos tendrá dificultad para apreciar si el presupuesto ha sido formulado sobre bases realistas.
  
- 9) Los presupuestos deben estar aceptados por los jefes de - departamento, por el director del presupuesto y aproba--dos por el director de la empresa y el Consejo de Administración.

Esta aprobación dará la fuerza necesaria para que la orga--nización total respete y cumpla con los presupuestos.

- 10) Para controlar la formulación de los presupuestos es muy conveniente aplicar el método del camino crítico y contar con un manual de procedimientos que se haya dado a conocer a todos los niveles dentro de la organización.

Tanto el manual de procedimientos como la aplicación del camino crítico permitirán establecer tiempos en la formulación del presupuesto con el consecuente ahorro de costos administrativos.

- 11) En la época actual que vivimos de cambios frecuentes en precios de insumos y de la oferta y demanda de productos, el control presupuestal debe utilizarse en cualquier organización. Sin este no se puede conocer que rumbo lleva la empresa. Consideramos que es una obligación establecerlo, es la herramienta que puede utilizar la administración para saber hacia donde se dirige y para tomar decisiones correctas.

- 12) Las organizaciones deben celebrar juntas mensuales en las cuáles se comenten con las áreas de trabajo involucradas, los análisis de las diferencias entre cifras reales y presupuestadas que fueron informadas en los reportes de ac--

tuación. Del comentario de los análisis sin duda se tomarán decisiones que mejoren las operaciones de la organización. El Licenciado en Contaduría debe sugerir y lograr que las juntas se lleven a cabo. Así se obtendrá un control efectivo.

- 13) Queremos hacer una sugerencia especial para que la materia Metodología de la Investigación se incluya en el primer semestre de las carreras de Licenciado en Contaduría y Administración.

Nos atrevemos a proponer lo anterior porque consideramos que al alumno:

- a) Le permitirá desde un principio formular fichas bibliográficas de trabajo.
- b) Aprenderá a formular fichas de conceptos como: qué es la contabilidad, definición de impuestos, etc. y de todos aquellos conceptos que considere de importancia.
- c) Ordenará al alumno en sus labores, ya que se verá

obligado a archivar información sobre sus estudios.

- d) Archivará sus resúmenes de estudio que son indispensables en el sistema de Universidad Abierta y preparados con la técnica adecuada, lo que le permitirá localizarlos en cuanto sea necesario.
- e) Se irá dando cuenta poco a poco de lo valioso del material que ha estado recopilando por lo que buscará aumentarlo.
- f) Dominará la técnica, puesto que la aplicará diariamente en sus estudios convirtiéndolo en un investigador en ciernes.

## BIBLIOGRAFIA GENERAL

ALATRISTE, Sealtiel.- Técnica de los Costos.- Editorial Finanzas. (2a. Edición) México 1945.

AROESTE Mayo, Alberto.- Consideraciones sobre Presupuestos y su Aplicación a la Industria Siderúrgica. Tesis para obtener el Título de Contador Público y Auditor.- Escuela Superior de Comercio y Administración I.P.N.- México 1959.

CASTENHOLZ, William.- Business Management. Manuals 74 y 75.- Management and the Income Statement Control Thru Budgeting.- Lasalle Extension University, (Fourth Ed.) U.S.A. 1950

CATENHOLZ, William.- Business Management.- Manuals 76, 77 and 78.- Statistics and Quotas. Lasalle Extension University.- (Sixth Ed.) U.S.A. 1949.

CASTENHOLZ, William.- Business Management.- Manuals 72 and 73. Executives Uses of Accounting.- Lasalle -

Extensión University.- (Seventh Ed.) - -  
U.S.A. 1949.

DEL RIO González, Cristóbal.- Técnica Presupuestal.- ECASA.-  
(9a. Edición) México. 1980.

ELIZONDO López, Arturo.- La Investigación Contable.- Signifi-  
cación y Metodología.- ECASA.- México.-  
1980.

ESPARZA Aranda, Antonio.- El Presupuesto de Efectivo.- Tesis  
profesional en opción al título de Conta-  
dor Público. Escuela de Comercio y Admón.  
U.A. S.L.P. México.- 1966.

GOMEZ Padilla, Julio.- De la Economía a la Administración.-  
Un Enfoque Sociológico.- Costa-Amic Edi--  
tor.- México 1976.

GUZMAN Valdivia, Isaac.- Problemas de la Administración de Em-  
presas. Limusa Wiley.- México.- 1966.

HUMBLE, John.- Management By Objectives.- In Action.- Mc Graw

Hill.- Great Britain.- 1970.

LANG, Theodore.- Cost Accountants' Handbook.- Ronald Press.-  
U.S.A. 1952.

LAROUSSE.- Pequeño Larousse Ilustrado. Ediciones Larousse.-  
México.- 1978.

LOEW, Ernest R.- Planeamiento Financiero para Empresas Indus-  
triales. Manual para Empresarios, Aseso-  
res e Instructores.- Herrero Hnos.- Méxi-  
co.- 1971.

LLAMAS Meade, J. Guillermo.- Planeación Financiera.- Tesis pa-  
ra exámen profesional de Contador Público.  
Universidad Lasalle.- México.- 1969.

NATIONAL Association of Accountants, Capítulo México, A. C. -  
Presupuesto Flexible. ECASA. 1979.

NEUNER, John y FRUMER, Samuel.- Cost Accounting.- Principles  
and Practice.- Richard D. Irwin, Inc. -  
(Seventh Edition) U.S.A.- 1967.

- PANIAGUA, B. Victor M.- Sistema de Control Presupuestal.- -  
ECASA.- Primera reimpresión.- México.-  
1979.
- PEREA, Francisco.- La Contabilidad por Areas de Responsabili-  
dad.- Significación Contemporánea y huma-  
nística.- ECASA.- (Tercera Edición).- Méxi-  
co.- 1978.-
- PYHRR, Peter A.- Prespuestado Base Cero.- Editorial Limusa.- -  
México.- 1977.
- SANCHEZ, G. Francisco.- Administración del Presupuesto por -  
Programas.- ECASA.- (Tercera Edición).
- SOPENA.- Diccionario de Sinónimos y Antónimos.- Editorial Ra-  
món Sopena.- Barcelona.- 1975.
- SPRIEGEL, William.- Organización de Empresas Industriales.-  
Editorial Continental.- (2a. Impresión)  
México.- 1966.
- SUAREZ, Sergio y Otros.- Costos Estandard. Revistas Finanzas

y Contabilidad.- Editorial Finanzas N° 1  
Enero de 1964.- pp. 1 a 49.

TAYLOR, Frederick y FAYOL, Henry.- Principios de la Adminis--  
tración Científica.- Herrero Hnos.- Méxi-  
co.- 1961.

TRAVERS, Jerome William III.- Executive Control.- The Cata- -  
lyst.- John Wiley and Sons. U.S.A.- 1961.

TUCKER, Spencer.- El Sistema del Equilibrio.- Instrumento pa-  
ra la Planificación de Utilidades.- Herre-  
ro Hnos.- México.- 1966.

VAZQUEZ Arroyo, Francisco.- Presupuestos por Programas para -  
el Sector Público de México.- U.N.A.M.-  
México.- 1979.

WELSCH, Glenn A.- Budgeting.- Profit, Planning and Control.-  
Prentice Hall.- (Second Edition). U.S.A.  
1964.