

Universidad Nacional Autónoma de México

Facultad de Contaduría y Administración

LA CONTABILIDAD POR AREAS DE RESPONSABILIDAD

Seminario de Investigación Contable

Que en opción al grado de:

LICENCIADO EN CONTADURIA

P r e s e n t a n :

María del Rocío Lourdes Esperón Cortés

Rebeca Kassian Rank

Director del Seminario: Ma. Teresa Ayala Uribe

1 9 8 3



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.

INDICE

Página

CAPITULO I

Generalidades sobre la contabilidad por áreas de responsabilidad.

1.1	Generalidades	
1.11	El papel de la información contable	2
1.12	El papel de la contabilidad administrativa en el proceso administrativo	2
1.2	El avance de la contabilidad	5
1.3	Contabilidad financiera	6
1.4	Contabilidad administrativa	7
1.5	Diferencias entre la contabilidad financiera y la administrativa	8
1.6	Antecedentes históricos de la contabilidad por áreas de responsabilidad	13
1.7	Definición de la contabilidad por áreas de responsabilidad	16
1.8	Características de la contabilidad por áreas de responsabilidad	19
1.9	Importancia de la contabilidad por áreas de responsabilidad	22

CAPITULO II

Bases fundamentales para la implantación de un sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad.

- 2.1 Impacto que se origina dentro de la empresa al establecer un sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad. 27
- 2.2 Requisitos generales para establecer un sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad : 28
 - 2.21 Configurar una estructura organizacional -- adecuada 28
 - 2.22 Codificación de la información y preparación de un catálogo de cuentas por áreas de responsabilidad 35
 - 2.23 Establecimiento del sistema de control presupuestal y de los costos estándar 44
 - 2.24 Diseño de documentos informativos básicos 45

CAPITULO III

Presupuestos

- 3.1 Técnicas de comparación 54
- 3.2 Antecedentes históricos 54
- 3.3 Etimología 56
- 3.4 Definición de presupuesto y control presupuestal 56
- 3.5 Objetivos y limitaciones del control presupuestal 58

3.6	Requisitos básicos para el establecimiento y elaboración del control presupuestal:	60
3.61	En cuanto a la infraestructura que se debe establecer	60
3.62	En cuanto a la preparación y participación del control presupuestal	64
3.63	En cuanto a la elaboración del presupuesto	66
3.7	Secuencia cronológica de la mecánica para la preparación de los presupuestos	69
3.8	Clasificación de los presupuestos	72
3.9	Interrelación y secuencia de los presupuestos	75
3.10	La contabilidad por áreas de responsabilidad y el control presupuestal	75
3.11	Costos estándar :	76
a.	Origen	76
b.	Definición	77
c.	Diferencia entre costo estándar y costo estimado	78
d.	Tipos de costos estándar	78
e.	Costo de producción estándar	80
f.	Variaciones y evaluación de la actuación	82
g.	Responsabilidad en cuanto a las variaciones	83
h.	Causa de las variaciones	83

i. Los costos estándar y el presupuesto	83
---	----

CAPITULO IV

Reportes y análisis de variaciones

4.1 Planeación y control	90
4.11 Concepto e importancia de la planeación	90
4.12 Concepto e importancia del control	94
4.2 Informes de actuación	95
4.21 Objetivos	96
4.22 Características de la preparación del sistema de información	97
4.23 Cualidades inherentes de los informes	98
4.24 Flujos de comunicación	99
4.25 Gastos controlables y no controlables	99
4.3 Administración por Excepción	100
4.31 La delegación de autoridad	101
4.4 Análisis de variaciones	104

Conclusiones

Citas bibliográficas

Bibliografía

CAPITULO I

GENERALIDADES SOBRE LA CONTABILIDAD POR

AREAS DE RESPONSABILIDAD

1.1 Generalidades

1.11 El papel de la información contable

El concepto de la contabilidad, como técnica de información, ha logrado gran importancia, eliminando así la mía de verla únicamente como registro de hechos históricos, para llegar a colocarla en el sitio que le corresponde : " Herramienta de información por excelencia que facilita el proceso administrativo, como de la toma de decisiones internas y externas por parte de los diferentes usuarios " (1).

Debido a que la contabilidad informa a diversos usuarios, se han originado dos ramas de la contabilidad, integrantes del suprasistema de información :

1. Contabilidad financiera

Sistema de información orientado a proporcionar información a terceras personas relacionadas con la empresa, como : accionistas, instituciones de crédito, inversionistas, etc., a fin de facilitar sus decisiones.

2. Contabilidad administrativa

Sistema de información al servicio de las necesidades de la administración, orientada a facilitar las funciones de planeación, control y toma de decisiones.

1.12 El papel de la contabilidad administrativa en el proceso administrativo.

El ciclo del proceso administrativo incluye las funciones de planeación, organización, ejecución y evaluación;

mediante estas etapas se asegura que los recursos sean obtenidos y usados eficiente y efectivamente. La presencia de la contabilidad administrativa se hace necesaria para el proceso administrativo, ya que ésta cuenta con múltiples técnicas contables y administrativas modernas, que debe utilizarse en el mismo. - Algunas de estas técnicas son : punto de equilibrio, análisis de costo-volumen o utilidad, programación lineal, contabilidad por áreas de responsabilidad, presupuestos, administración por excepción, etc. Por lo tanto, para funcionar adecuadamente una entidad, deberá coordinar las actividades del proceso administrativo y las de la contabilidad administrativa.

En el cuadro # 1 se muestra el ciclo de la contabilidad administrativa y las etapas del proceso administrativo, en donde cada una de las partes del ciclo de contabilidad administrativa, habrá de sobreponerse al ciclo administrativo, para poder ilustrar la gran interacción existente entre la contabilidad y la administración.

El ciclo de contabilidad administrativa está estructurado para satisfacer las múltiples necesidades de información de la administración, y consta de las siguientes funciones : (1) Simulación de las actividades planeadas anticipadamente. La elaboración del presupuesto general constituye un tipo de simulación. La utilidad neta pronosticada y la posición financiera general de la empresa podrá entonces compararse con los resultados, antes de decidir sobre el futuro curso de acción. Otras --

técnicas administrativas que requiere la planeación para su desarrollo serían : análisis de punto de equilibrio, métodos de programación lineal, análisis de costo-volumen-utilidad, análisis probabilísticos, etc.; (2) Comunicación de los planes al personal clave. La contabilidad por áreas de responsabilidad es la clave de un sistema de comunicaciones que opera con fluidez. Si los administradores conocen cuál es su responsabilidad, podrán planear y administrar sus áreas de una manera más eficiente. Las directrices de comunicación, tales como presupuestos, costos estándar, manuales operativos y los procesos estándar de operación, constituyen en conjunto la red de comunicaciones de una empresa. La contabilidad administrativa se engrana en cada una de estas directrices de comunicación. A través de estas directrices, el contador comunica los planes generales de la administración, las metas y los procedimientos operativos a los jefes de área. (3) Acumulación de información de operación real. A medida que la administración lleva a cabo sus planes, la información es generada de una manera continua, la cual deberá ser clasificada y recopilada para controlar las actividades de rutina, para lo cual el contador administrativo utiliza diversos procedimientos como controles internos, registros mayores, auxiliares, etc., que hasta cierto punto, garantizan información adecuada. (4) Medición y evaluación de los resultados obtenidos. Después de la acumulación de datos, se toman las medidas necesarias para analizar la información relevante, y dar a con-

cer lo que en realidad ha sucedido en la empresa durante un período específico a través de los estados financieros, pero también para fines internos se deberá efectuar una medición de actuación, a través de revisar y evaluar el grado en que los planes se han logrado obtener, y tener variaciones de importancia entre lo real y lo planeado y diagnosticar las áreas problema, y dar a conocer las medidas correctivas o sugerencias para la siguiente planeación. Las herramientas utilizadas para evaluar la actuación administrativa incluyen : el análisis de variaciones con respecto a lo presupuestado, el análisis de variaciones -- respecto a los costos estándar, el análisis de causas, etc.

En el cuadro # 1, se puede observar que el procesamiento de datos constituye la central información de todas las funciones. Los datos provenientes de todas las fuentes tanto internas como externas son almacenadas para tenerlas disponibles -- cuando se requieran, como por ejemplo, información relacionada con actividades de simulación, elaboración y presupuestos, comunicación, análisis de la actuación y evaluación, etc.

1.2 El avance de la contabilidad

La contabilidad desde tiempos remotos a desempeñado -- una guía eficaz para controlar las actividades económicas de -- los hombres. Que ha ido evolucionando acorde a las necesidades -- que se han requerido. Lo que lógicamente a originado que actual -- mente se cuenten con modernas técnicas contables orientadas a -- obtener información oportuna y suficiente para la toma de deci-

siones.

Todo este avance alcanzado ha traído la existencia de dos ramas de la contabilidad, que integran un sistema completo de información tanto para fines internos como externos, éstas son :

I. La contabilidad financiera (Operacional).

II. La contabilidad administrativa (Decisional).

Estas dos ramas de la contabilidad, nos indican que actualmente las empresas, ya no sólo registran, clasifican y resumen la información financiera para fines informativos (financiera), sino que para lograr su supervivencia en un país con crisis económica y un mercado de libre competencia, se dedican a planear su futuro (administrativa), para conocer las posibilidades de las metas a alcanzar y los resultados que con ello se pueden lograr, analizan las desviaciones por las cuales no se llegó al objetivo previamente establecido a través de los informes de actuación que nos proporciona la contabilidad por áreas de responsabilidad, y en base a estas directrices tomar decisiones a corto y a largo plazo.

En base a lo mencionado anteriormente, es necesario definir y diferenciar, estas dos ramas de la contabilidad.

1.3 Contabilidad financiera

" La contabilidad financiera es una técnica que se utiliza para producir sistemáticamente y estructuradamente información cuantitativa, expresada en unidades monetarias de las

transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos -- eventos económicos identificables que la afectan, con el objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisión en relación con dicha entidad económica " (2).

" En esencia la contabilidad financiera trata del registro, clasificación y resumen de los efectos que los eventos-- internos y las transacciones externas ejercen sobre el balance-- general y el estado de resultados. Se refiere, principalmente,-- a la organización y preparación de informes respecto al activo, pasivo, capital y utilidad neta de las empresas " (3).

Como puede apreciarse en las definiciones anteriores, la contabilidad financiera, nos proporciona en forma clara y -- precisa los registros de todas las operaciones efectuadas por -- la entidad. Gracias a ella, pueden los directores tener un cuadro de actividades esenciales de la entidad, sin abandonar o -- descuidar sus propias tareas, permitiendo corroborar que sus -- juicios en el pasado fueron correctos y presentando las opera-- ciones mercantiles debidamente clasificadas, permitiendo obser-- varlas en su conjunto y en sus pormenores; son sostén de deci-- siones venideras, aun que no penetran en el futuro.

1.4 Contabilidad administrativa

" La contabilidad administrativa trata primordialmen-- te de las operaciones internas de planeación y control, la de-- terminación de los costos de producción y elaboración de infor-- mación relevante y oportuna para la administración efecto de to

das las decisiones " (4).

" La contabilidad administrativa es la rama de la contabilidad cuyo objeto consiste en generar información que facilite a la administración de una empresa, llevar a cabo en forma eficiente el proceso administrativo y la toma de decisiones " - (5).

" La contabilidad administrativa se ocupa de identificar, evaluar y comunicar información a la administración interna, para propósitos de planeación, procesamiento de información, control y toma de decisiones " (6).

Como se puede observar en las definiciones anteriores, el objetivo general de la contabilidad administrativa, es proporcionar información para uso interno, con el fin de ayudar a la administración a establecer planes para el logro de los objetivos, así como para la toma de decisiones racionales hacia el logro de estos objetivos. Incluye métodos y conceptos necesarios para la planeación efectiva, la opción entre cursos de acción alternativos y el control a través de la evaluación e interpretación de la actuación.

1.5 Diferencias entre la contabilidad financiera y la contabilidad administrativa.

Al realizar el análisis comparativo entre la contabilidad financiera y administrativa, se obtienen las siguientes diferencias fundamentales:

1. Principales usuarios de la información

Contabilidad Financiera

Los usuarios de los estados financieros contables tradicionales son externos a la entidad que informa : futuros accionistas, acreedores, bolsa de valores, gobierno, etc. Debido a -- que la información que genera es de tipo histórico y su presentación es condensada, resulta de muy poca utilidad para el análisis interno y para la toma de decisiones.

Contabilidad Administrativa

Los informes y los análisis generados son utilizados -- por todos los miembros de la administración interna, ya que nos proporciona información detallada, tanto de utilización cotidiana como de proyección al futuro, comparando además la actuación con las alternativas no tomadas originando que su información -- sea configurada con toda suerte de situaciones subjetivas, no sólo con los sucesos monetarios históricos. Algunas de las técnicas que utiliza para proporcionar información para fines internos : (1) Los presupuestos para planear operaciones futuras; (2) Análisis del costo unitario para fines de costeo de productos; -- (3) Reportes de control por áreas de responsabilidad. Para medir la actuación y estimular la productividad individual; (4) Análisis e interpretación de estados financieros; (5) Investigación de operaciones para planear y controlar las diferentes alternativas de acción; (6) Y otras técnicas como : modelos matemáticos -- para la solución de problemas de los negocios, vía simulación, -- técnicas estándares de probabilidad, camino crítico, programación

lineal y dinámica, y modelos sofisticados de control de inventarios. Uno de sus refinamientos es la motivación humana, que conduce a la satisfacción de la participación individual.

2. Guías de restricción

Contabilidad financiera

Opera dentro de fronteras definidas, ya que la información que genera deberá adherirse a los principios de contabilidad generalmente aceptados, que gobiernan el registro, medición y presentación de la información financiera. Estos principios -- promueven la confianza entre los usuarios de los estados financieros que son principalmente externos a la entidad.

Contabilidad Administrativa

Opera bajo una sola restricción : los informes y análisis deben ser útiles y relevantes para las necesidades administrativas específicas. En parte esta flexibilidad se deriva de la demanda excesiva que existe de información y de los diferentes - análisis de los costos, ingresos y recursos que los contadores - administrativos deben generar.

3. Punto central de análisis

Contabilidad financiera

La información que proporcionan los estados financieros con respecto a la empresa, es general, sin especificación de departamentos.

Contabilidad administrativa

La información generalmente está enfocada a diversos -

segmentos (centros de costos, centros de utilidades, departamentos, divisiones) de una empresa o algunos aspectos específicos de sus operaciones.

4. Frecuencia de la información y obligatoriedad.

Contabilidad financiera

Es periódica sobre una base regular. "El principio de contabilidad del período contable señala : la entidad necesita conocer los resultados de operación y la situación financiera de una entidad, que tiene una existencia continua, lo que obliga a dividir su vida en períodos convencionales. Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican en el período que ocurren; por tanto, cualquier información contable debe indicar claramente el período a que se refiere" (7). La información que genera es indispensable y hasta obligatoria para fines fiscales.

Contabilidad administrativa

Descansa en la premisa de que los informes se preparan cada vez que se necesitan. La frecuencia en la elaboración de la información es determinada por las necesidades específicas de planeación y control. Para fines de información interna, se considera más importante la relevancia y la oportunidad de la información, que su periodicidad. La información que genera puede llevarse o no según las metas trazadas por la compañía.

5. Grado de confiabilidad

Contabilidad financiera

La información que genera es histórica, es decir presenta el resultado o fruto de las operaciones ya realizadas, por lo que la determinación de los resultados de operación son precisos.

Contabilidad administrativa.

Es altamente subjetiva para efectos de planeación, ya que en muchos casos, son aproximaciones o estimaciones que se efectúan para predecir el futuro. Los datos objetivos son utilizados siempre y cuando sean relevantes.

6. Unidad de medición

Contabilidad financiera

Toda la información que genera posee carácter monetario. Para ser más específicos, podemos decir que es la unidad monetaria "histórica", la unidad de medición comúnmente utilizada en la contabilidad financiera, puesto que ya se han realizado las transacciones y por lo tanto, sus efectos financieros pueden ser medidos de una manera objetiva.

Contabilidad administrativa

Se puede utilizar cualquier unidad de medida, que se considere adecuada para una situación específica. Como horas-hombre, horas-máquina, unidades de producción, etc. Si se utiliza la unidad monetaria representa tanto unidades monetarias pasadas como futuras (pronósticos y proyecciones de los datos de operación).

Cabe aclarar que las cifras históricas y el grado de-

confianza que se puede tener sobre las transacciones ya realizadas son básicas para la contabilidad financiera, pero pueden considerarse como secundario en la contabilidad administrativa.

Podemos concluir que la contabilidad financiera y administrativa, no son dos contabilidades independientes la una de la otra, no pudiendo la segunda hacer abstracción de la primera, más bien las dos forman un sistema de información completo para la gerencia de las empresas.

1.6 Antecedentes históricos de la contabilidad por áreas de responsabilidad.

La contabilidad por áreas de responsabilidad tuvo su origen en los Estados Unidos, en el ámbito de las empresas de servicio público proveedoras de energía eléctrica, cuyos sistemas contables y aún el de informes y estados financieros se encontraba reglamentado por la Federal Power Commission, a fin de recibir datos comparables y estados financieros con presentación uniforme para todas las empresas. Esto dio como resultado que los estados financieros fueran útiles para la Federal Power Commission, pero no se satisfacían las necesidades de información de la empresa.

Las empresas de servicio público resolvieron crear un conjunto de informes internos, además de los informes para la Federal Power Commission. Dichos informes internos se diseñaron especialmente para controlar los gastos de operación de cada departamento, los informes se distribuían a los jefes de cada de--

partamento, con información sobre los gastos que se habían realizado en cada departamento.

Los informes internos presentaban los distintos renglones de gastos relativos a cada departamento pero además, se vio la necesidad de que se compararan los gastos reales del periodo con un índice de comparación. Por lo tanto se decidió incorporar el presupuesto de gastos al sistema.

En un principio los informes se dirigían a cada jefe de departamento; sin embargo, muchas veces éstos no eran responsables de ciertos gastos que habían sido incluidos en su informe, ya que correspondían a un encargado de sección de su departamento. En otras ocasiones, un jefe tenía la responsabilidad de supervisar varios de los departamentos. Es por eso que fue necesario introducir el concepto de responsabilidad al sistema, dirigiendo los informes a las personas responsables de los gastos. Los departamentos, secciones que supervisaba cada responsable, recibieron el nombre de área de responsabilidad.

Surgió otro problema, cuando los informes se dirigieron a personas que entendían muy poco de contabilidad. Se observó que los que menos comprendían los informes pertenecían a la planta y a la cuadrilla de servicios (4º nivel), por lo que se resolvió crear un lenguaje que pudiera ser fácilmente comprendido por este personal. A este nuevo enfoque se le denominó funciones, porque describen los tipos de trabajo o funciones realizadas. Por medio de un cuadro de codificación se pudo transferir-

fácilmente los gastos acumulados por funciones, a las cuentas - y subcuentas de gastos a los cuales correspondía dentro del catálogo de cuentas.

Se adoptó también el término de niveles de responsabilidad, para asignar jerarquias dentro del cuadro de organización de la empresa, por ejemplo la gerencia general, ocupa el primer nivel de responsabilidad, mientras que los departamentos productivos corresponden al cuarto nivel. Los informes se elaboran en forma distinta para un nivel que para otro.

Un nuevo problema surgió, cuando dichos informes contenían gastos tales como depreciación, amortizaciones, impuestos, etc. Estos gastos son de carácter no controlable para el responsable del área, dichos gastos se eliminaron de los informes internos, para efectos de control de gastos sólo interesaban los gastos controlables.

Con la creación de las áreas de responsabilidad dentro de su nivel correspondiente se integró en forma simultánea un cuerpo o equipo administrativo. La red de comunicación establecida entre dichas personas lo constituyen los informes internos de gastos. Por vez primera podía medirse el índice de eficiencia de cada jefe en la administración de su área, adquiriendo éstos una mayor conciencia del costo y sobre todo saben que están vigilados paso a paso en sus decisiones por el siguiente nivel de supervisión del cual dependen.

Así nació la contabilidad por áreas de responsabilidad, apareciendo los primeros artículos sobre este tema en 1946, a -- partir de este momento se adoptó en diversas empresas en Estados Unidos, tales como las manufactureras, comerciales, petroleras, -- de construcción, etc. Su aplicación se ha extendido a empresas -- grandes y chicas, dado que se pueden crear desde sistemas muy -- sencillos hasta los más complejos.

En México, dos de los primeros estudiosos sobre la con- tabilidad por áreas de responsabilidad, fueron el C.P. Baltazar- Cruz Lechuga, con su tesis " Desarrollo de la contabilidad por - áreas de responsabilidad ", en 1962, y el C.P. Luis Correa Quin- tero, con su tesis " Contabilidad por áreas de responsabilidad ", en 1963, estos dos contadores, sentaron las bases de las poste- -- riores investigaciones realizadas en México sobre esta técnica.

Podemos notar que en los Estados Unidos la contabili - dad por áreas de responsabilidad, surgió en 1946, mientras que - los dos autores citados, elaboraron sus trabajos en 1962/63, -- existiendo un atraso de 16 años aproximadamente, que serían más, de no haber existido las tesis profesionales de estos dos conta- dores, pero cabe aclarar, que esta cifra de atraso de ninguna ma - nera permite generalizaciones : el atraso contable total del -- país es notoriamente menor al del país del norte. Actualmente en México constituye una técnica contable moderna, adoptada cada -- vez por más empresas.

1.7 Definición de la Contabilidad por áreas de respon-

sabilidad.

Para comprender más claramente el concepto de contabilidad por áreas de responsabilidad, es necesario definir en primer lugar, lo que se entiende por " Área de responsabilidad ".

Una área de responsabilidad es una unidad organizacional dentro de la estructura de la empresa, a cargo de una persona, en quien se ha delegado autoridad para tomar decisiones relativas a su operación, y quien es responsable de los resultados que en su área se produzcan. Así, por área de responsabilidad se entiende una oficina, una sección, o un departamento productivo (dentro del cuarto nivel), un departamento (dentro del tercer nivel), una gerencia (dentro del segundo nivel), o una gerencia general (primer nivel). El conjunto de varias áreas integra un nivel, aunque hay una excepción, que confirma la regla : la gerencia general es, a un tiempo, área y todo un nivel.

De todas las definiciones que hay sobre la contabilidad por áreas de responsabilidad, es conveniente mencionar, alguna de ellas.

" Es un sistema que identifica a los responsables en los informes de control, acumulando datos e informando acerca de los costos e ingresos, de conformidad con las áreas de responsabilidad establecidas dentro de la compañía. El procedimiento básico de control consiste en incluir dentro de los informes de evaluación de actuación solamente aquellos costos e ingresos que una persona determinada controla. Estos informes proporcio-

nan información de retroalimentación a la dirección, facilitando que cada una de las personas cumpla mejor con sus funciones asignadas y que se responsabilice de los resultados de sus actos y decisiones personales. La contabilidad por áreas de responsabilidad se aplica tanto al control de los ingresos como al control de los costos y gastos, incluye un conjunto jerarquizado de informes de evaluación de actuación debidamente coordinado " (8).

" Es un sistema de información específico para realizar el control administrativo " (9).

" Es una técnica de la contabilidad administrativa -- creada para controlar y reducir los costos y los gastos mediante la estimulación de la productividad individual en los ámbitos todos del negocio. Alcanza tales metas ejerciendo un control positivo sobre las personas : identificando las erogaciones con quienes las han originado, utilizando presupuestos como medida de eficiencia e informando a los integrantes de la organización de los resultados habidos; ello, mientras esgrime una poderosa arma administrativa : la motivación humana, única capaz de conducir a la satisfacción en la participación individual " (10).

Así puede decirse que en las anteriores definiciones se específica, en esencia, la parte medular de esta técnica, en resumen : es una técnica de información y control diseñada para adaptar la estructura contable a la estructura de la organización; en la cual, el ingreso, costo y gasto, sobre los cuales -

cada área es responsable y tiene control, se acumulan, para posteriormente, utilizando medidas de comparación, poder comparar los resultados obtenidos, de tal forma que las medidas de ejecución puedan recopilarse e informarse por niveles individuales de responsabilidad para que dicha información sea utilizada para una planeación y control más efectivo en todos los niveles de la organización.

1.8 Características de la contabilidad por áreas de responsabilidad

Mencionaremos las características generales de la contabilidad por áreas de responsabilidad para apreciar la importancia que tiene ésta dentro de la planeación y control de las empresas :

- Es una técnica contable moderna, que forma parte de la contabilidad administrativa, que logra integrar armónicamente la estructura contable con la estructura de la organización, para obtener información de los costos y gastos incurridos en cada una de las áreas de responsabilidad de la empresa.

- Subsana anomalías organizacionales, al asignar responsabilidades en las unidades de la organización, denominadas " áreas ", evitando con esto, que existan responsabilidades ocultas, ya que el establecimiento de la contabilidad por áreas de responsabilidad, presupone una estructura clara y precisa -- (ver inciso 2.21) , en donde estén perfectamente definidas las responsabilidades, así como la autoridad correspondiente, de los miembros del negocio.

—En cuanto a su fuente de datos, la contabilidad por áreas de responsabilidad, la contabilidad general y la contabilidad de costos tienen las mismas fuentes, pero con un enfoque diferente (ver cuadro # 2); la contabilidad general clasifica los gastos de acuerdo a su naturaleza (depreciación, sueldos, etc.); la contabilidad de costos utiliza centros o departamentos que le sirven como puntos convenientes para acumular erogaciones y provisiones como paso previo para aplicarlas al costo de los productos; la información de ambas contabilidades se turnan al director de la empresa y a otros altos ejecutivos; mientras que la contabilidad por áreas de responsabilidad clasifica la información contable por áreas de responsabilidad, identificando las erogaciones con los ejecutivos o empleados responsables de las mismas. La información debidamente seleccionada se lleva a todas las áreas involucradas y para los cuales se han establecido responsabilidad de supervisión, transformándose en un plan de administración que se sale del campo tradicional del director de finanzas.

En el capítulo II, inciso 2.22 , se señalan los cambios que debe hacerse al catálogo de cuentas tradicional, para que nos proporcione información tanto para la contabilidad general, contabilidad de costos y la contabilidad por áreas de responsabilidad; ya que la implantación de ésta última, no representa la doble contabilidad, solamente se adapta la información que se venía obteniendo a los requerimientos de esta técnica.

- Es una técnica reductora de costos y gastos; sin embargo es evidente que el control de ingresos también por áreas de responsabilidad, es un aspecto importante.

La dirección general puede exigir responsabilidades, a cada uno de los responsables, por variaciones que afectan no sólo las utilidades o pérdidas derivadas de las operaciones normales, sino también de los bienes y derechos de la empresa, sus obligaciones y en consecuencia, su capital contable.

- La contabilidad por áreas de responsabilidad, además de identificar las erogaciones con los empleados ejecutivos responsables de las mismas, utiliza medidas de comparación, generalmente presupuestos y costos estándar, para medir los resultados obtenidos con los planeados.

- Los que han de respetar el presupuesto, han de ser los mismos que :

a. Han intervenido en su formulación, y aprobado -- expresamente sus detalles.

b. Debe responder por los costos, gastos e ingresos, los cuales vía presupuestos, se comprometió a realizar como máximo para la ejecución de actividades y por sus variaciones entre lo planeado y lo real.

- Facilita la aplicación de la administración por excepción. Permite a cada ejecutivo comparar las variaciones significativas entre el presupuesto y lo realmente obtenido, investigando las causas que la motivaron, conociendo éstas, ayudarán

a determinar las acciones correctivas; éstas son más efectivas, - pues no sólo se conoce el concepto de la variación, sino una explicación de las causas, localización y responsable dentro de la misma.

- Estimula la productividad individual al ejercer control positivo sobre las personas y al mantener entre éstas una estrecha comunicación, logrando medir el índice de eficiencia de cada jefe en la administración de una área; logrando una mayor conciencia de la labor de contabilidad por parte de los responsables.

- " Motiva a utilizar la administración por objetivos o por resultados, ya que separa el objetivo principal de la empresa en subobjetivos destinados a cada área, señalando a cada ejecutivo las pautas para lograrlo. Por ejemplo, indica el centro de costos, los estándares por cumplir, la producción a alcanzar; al centro de ingresos, su cuota a lograr y composición de áreas a vender, etc. " (11)

1.9 Importancia de la contabilidad por áreas de responsabilidad.

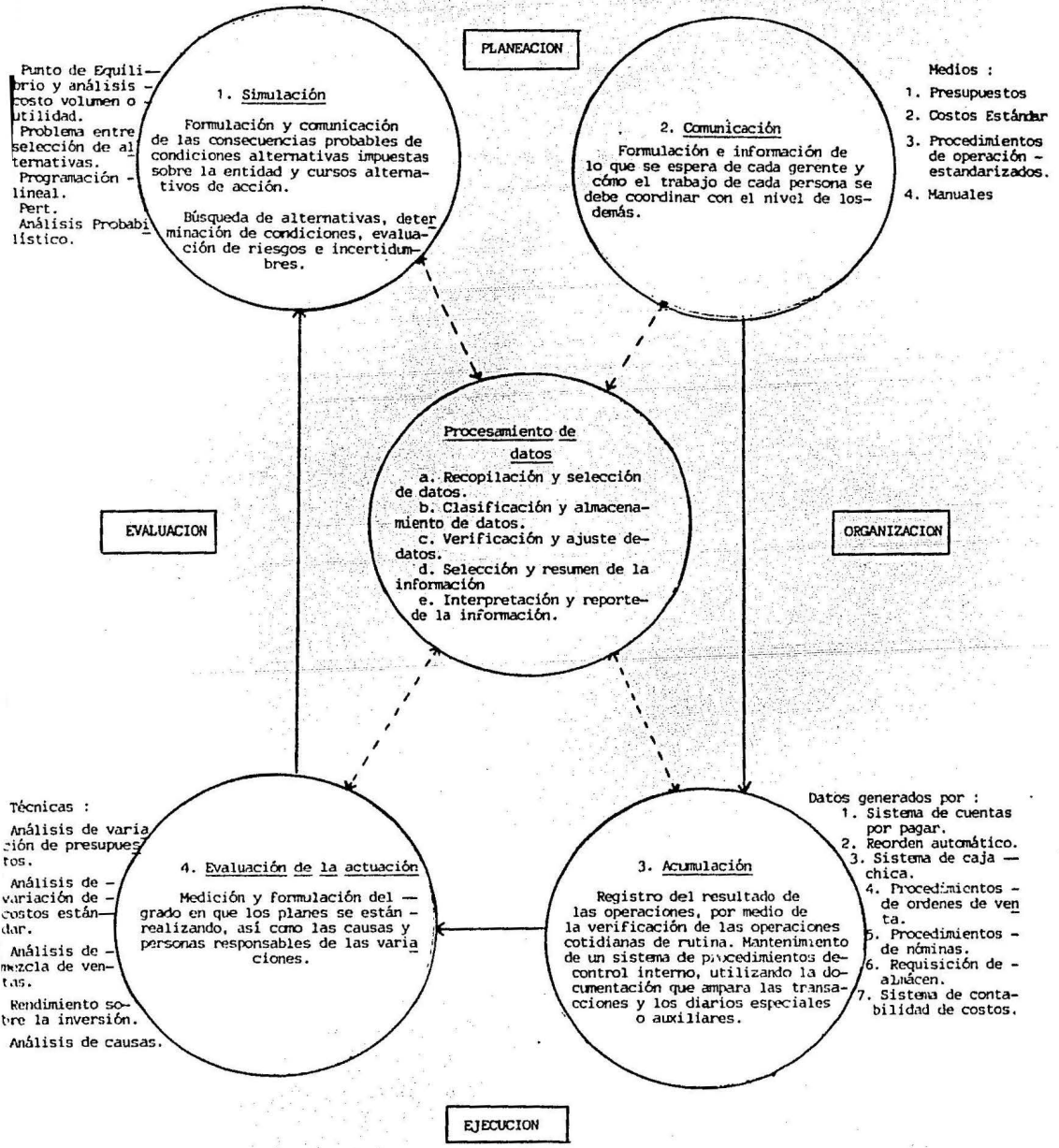
La contabilidad por áreas de responsabilidad es una herramienta importante de información contable para uso exclusivo de la administración de la empresa, ya que proporciona a través de los informes de actuación los resultados de operación de cada una de las áreas o centros de responsabilidad, los cuales para fines de control, se comparan con lo planeado, esto permite de -

tectar síntomas graves en las desviaciones y conduce a la administración por excepción por parte de la alta gerencia, de tal modo que al ponerse de manifiesto alguna variación, se puedan realizar las acciones correctivas consideradas prudentes para lograr efectividad y eficiencia en el empleo de los recursos con que cuenta la organización.

La contabilidad por áreas de responsabilidad coadyuva a lograr el proceso administrativo, el cual se define como el proceso mediante el cual la administración se asegura de que los recursos son obtenidos y usados eficientemente y efectivamente, en función a los objetivos planeados por la organización.

LA CONTABILIDAD ADMINISTRATIVA Y LOS CICLOS DEL PROCESO

ADMINISTRATIVO.



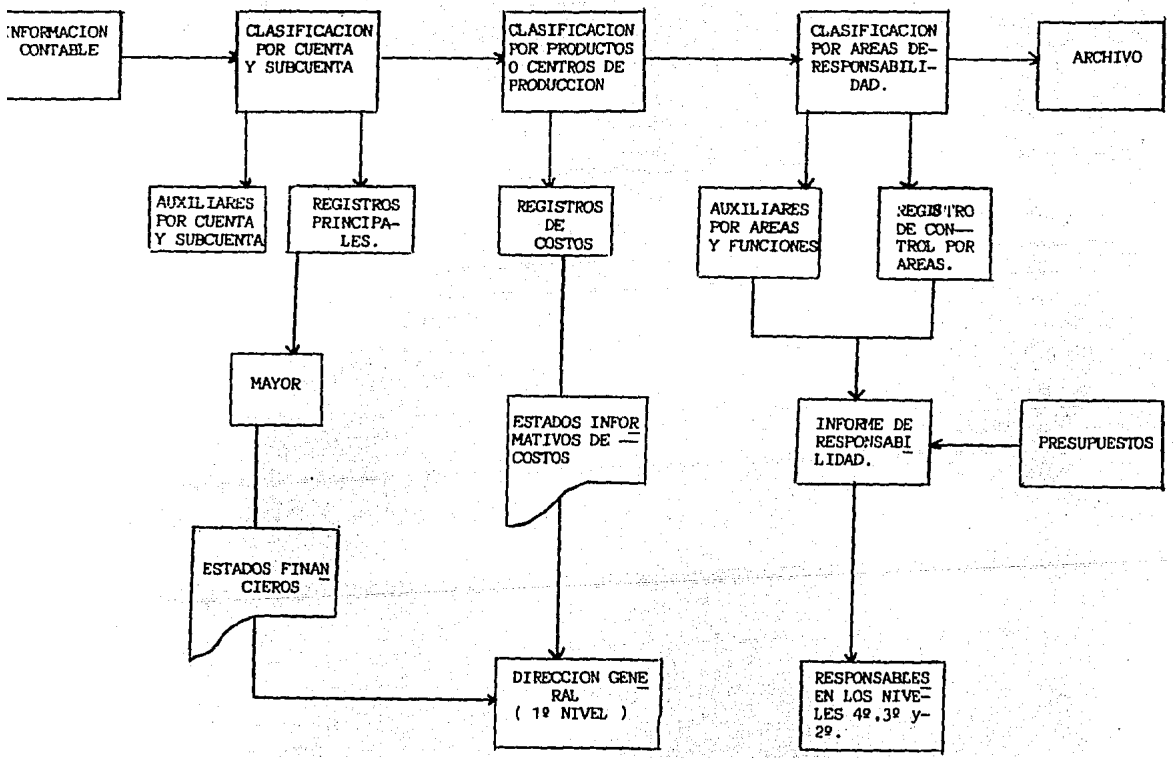
GRAFICA DE FLUJO DE LA INFORMACION CONTABLE

CUADRO # 2

CONTABILIDAD GENERAL

CONTABILIDAD DE COSTOS

CONTABILIDAD POR AREAS DE RESPONSABILIDAD



CAPITULO II

BASES FUNDAMENTALES PARA LA IMPLANTACION

DE UN SISTEMA DE CONTABILIDAD POR

AREAS DE RESPONSABILIDAD

2.1 Impacto que se origina dentro de la empresa al establecer un sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad.

La implantación del sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad puede producir un impacto de consideración dentro de la empresa, debido a que todos los cambios en una organización traen aparejada la resistencia de las personas que se ven afectadas por dicho cambio por lo que el coordinador del sistema debe tener amplio dominio y estar totalmente convencido de los beneficios del sistema, para que con ayuda de la dirección demuestre la necesidad de llevar dicho cambio y puedan convencer a los que no están de acuerdo, que les harán contestar preguntas o frases como :

¿ Para qué el cambio ?

Es un cambio demasiado radical

¿ Por qué se considera necesario si el sistema actual opera bien ?

Esto sólo sirve para empresas de gran tamaño, etc.

Otras consecuencias

En muchos casos implica prácticamente una reorganización de la empresa desde sus cimientos más profundos.

Los modos de persuasión

- Demostrar las ventajas del cambio
- Dar ejemplo de otros resultados
- Petición de consejos
- Participación en el desarrollo del sistema por par-

te de sus miembros.

Su éxito implicará no solamente lograr los objetivos del sistema en sí, sino proporcionará el mejoramiento de la organización.

2.2 Requisitos generales para establecer un sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad.

2.21 Configurar una estructura organizacional adecuada.

2.22 Codificación de la información y preparación de un catálogo de cuentas por áreas de responsabilidad.

2.23 Establecimiento del sistema de control presupuestal y de los costos estándar.

2.24 Diseño de documentos informativos básicos.

2.21 Configurar una estructura organizacional adecuada.

El establecimiento de una organización clara y precisa involucra una estructura en donde estén claramente definidas las divisiones de funciones, los niveles jerárquicos, las líneas de autoridad y responsabilidad, los canales formales de comunicación, de cada uno de sus miembros, para que coordinados sus esfuerzos individuales alcancen en forma armoniosa los objetivos predeterminados, para lo cual el coordinador del sistema por áreas de responsabilidad, antes de iniciar su trabajo de organización, debe tener presentes los siguientes principios de organización : Koontz y O'Donnell resumieron estos principios -

en cinco partes :

1. Propósito de la organización

a. Principio del Objetivo

La organización, considerada en conjunto y en cada una de sus partes, debe contribuir a la consecución de los objetivos de la entidad.

b. Principio de la eficiencia

Una organización debe alcanzar sus objetivos con un mínimo de consecuencia o costos no previstos.

2. Causa de la organización

a. Principio de alcance de la dirección

Determinar en cada caso, y en forma técnica, de -- cuántos individuos es capaz el ejecutivo de supervisar, dadas las características especiales de cada labor.

3. Estructura de la organización. Autoridad.

a. Principio escolar

En toda entidad la autoridad final debe estar en al gún sitio, y debe existir una línea bien clara desde ese punto a todos los cargos subordinados de la organización.

b. Principio de responsabilidad

La delegación de autoridad impone al subordinado en te su superior una responsabilidad absoluta, y ningún superior - puede esquivar la responsabilidad por las actividades autoriza-- das a sus subordinados.

c. Principio de paridad de autoridad y responsabilidad

dad.

La responsabilidad exigida por acciones efectuadas de acuerdo con la autoridad delegada no puede ser mayor ni tampoco menor, que la autoridad delegada. Debe precisarse el grado de responsabilidad que corresponde al jefe de cada nivel jerárquico, estableciéndose al mismo tiempo la autoridad correspondiente a aquélla. La autoridad se ejerce de arriba hacia abajo; la responsabilidad va en la misma línea, pero de abajo hacia arriba.

d. Principio de la unidad de mando

Puesto que la responsabilidad es una cuestión personal y también lo es de modo eminente la relación entre superior y subordinado, cada subordinado, debe tener sólo un superior.

e. Principio del nivel de autoridad

En cualquier nivel de una organización existe autoridad para tomar una decisión dentro de la competencia de la entidad y sólo aquellas decisiones que no pueden ser tomadas en un nivel determinado, deben ser tomadas hacia arriba de la organización.

4. Estructura de la organización

Actividades divididas en departamentos

a. Principio de la división de trabajo

La estructura de la organización debe dividir y agrupar las actividades de la entidad de una manera efectiva para consecución de los objetivos.

b. Principio de la definición funcional

La concepción de cada cargo y de cada área debe -- ser claramente definida, con respecto a las actividades encomendadas y la autoridad delegada, dentro y relativa al área.

5. Proceso de la organización

a. Principio de equilibrio

La aplicación de principios y técnicas deben ser -- equilibradas teniendo en cuenta la efectividad general de la organización para alcanzar los objetivos de la entidad.

b. Principio de flexibilidad

Por ser labor de los directivos, la de tomar medidas para la consecución de los objetivos frente a un medio ambiente cambiante, hay que procurar el logro de una flexibilidad organizacional.

c. Principio de la continuidad

La organización debe procurarse los medios necesarios para su propia continuidad.

d. Principio de dar facilidades al mando

La estructura y delegaciones de autoridad de la -- organización deben ser ideadas en forma que faciliten el ejercicio del mando por parte del dirigente.

Una vez que el coordinador del sistema se haya compenetrado con estos principios, iniciará su trabajo de organizar, a través de construir un organigrama que represente en forma esquemática la estructura de la organización, configurada de acue

do a las prácticas y procedimientos seguidos dentro de la entidad, y en donde se identifiquen claramente los diferentes niveles de responsabilidad. Complementándose este organigrama con un manual de organización, que señale claramente las atribuciones, estructura, funciones de las unidades técnico-administrativas, los niveles jerárquicos, los sistemas de comunicación y coordinación, los grados de autoridad y responsabilidad de sus miembros.

Por otro lado el buen uso de los manuales de organización, influye para que cada persona pueda determinar cuáles son las responsabilidades de su puesto y su interrelación con otros puestos. Este aspecto elemental de la organización tiene particular importancia para la implantación de la contabilidad por áreas de responsabilidad, ya que su finalidad es obtener la información clasificada por los departamentos o personas que intervienen, responsabilizándolos de acuerdo con los diferentes niveles en que actúan.

Cada uno de los miembros de la organización por áreas de responsabilidad dentro de un mismo nivel forma una área de responsabilidad, ya que cada uno de los encargados de dichas áreas será el responsable del resultado que en su área se origina.

Para determinar las áreas de responsabilidad en la implantación del sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad, será necesario estructurar nuestra gráfica de organización, enfocando nuestro control financiero hacia 4 niveles de responsa

bilidad que serían : (Cuadro # 3 organigrama por áreas de responsabilidad de una compañía del ramo farmacéutico) :

Primer nivel

Situado a la altura de la dirección general, es responsable por los resultados totales de la empresa frente al consejo de administración.

Segundo nivel

Situado a la altura de las direcciones, en el caso de nuestro organigrama, este segundo nivel, está formado por las direcciones : farmacéutica, materias primas, planta, administrativa-financiera y relaciones industriales. Cada una de dichas direcciones será responsable de la parte que le corresponde ante la dirección general.

En el caso de la dirección farmacéutica y de materias primas, que tienen como función obtener ingresos por ventas, ya sea de producto terminado o de materias primas, tienen la responsabilidad de obtener las metas fijadas para ingresos o ventas, así como de los gastos que se originen en su área, tales como : gastos de venta, publicidad, etc.

La dirección de planta tendrá la responsabilidad de suministrar los productos necesarios a la dirección farmacéutica y de materias primas, respecto a plazos de entrega, con la mayor oportunidad posible, siendo responsable, por lo tanto, de los costos que se generen en la producción de los mismos, así como de otras erogaciones que se originen dentro de su área.

La dirección administrativa y financiera será responsable de mantener los niveles adecuados de los gastos que en ella se originen. Esta dirección no será responsable respecto a los ingresos de la compañía, excepto en los casos de aquellos ingresos derivados de inversiones de fondos ociosos.

La dirección de relaciones industriales tendrá como --responsabilidad los gastos que se originen dentro de su área, como cursos de entrenamiento, capacitación, etc.

Tercer nivel

Estará constituido a la altura de las gerencias dentro de las direcciones. En el caso de nuestro organigrama, por ejemplo, en la dirección administrativa y financiera podemos encontrar la gerencia del departamento jurídico, gerencia de compras, gerencia de administración, gerencia de sistemas, etc. Las gerencias tendrán responsabilidad de los gastos, costos e ingresos incurridos dentro de sus áreas ante su dirección respectiva.

Cuarto nivel

Estará formado a la altura de los jefes de servicio --dentro de las gerencias. Tomando por ejemplo, la gerencia de fabricación en nuestro organigrama, podemos encontrar el servicio de sólidos y aerosoles, y el servicio de inyectables y líquidos. Estos serán responsables de sus costos ante la gerencia de fabricación.

Quinto nivel

En general, se considera impráctico intentar bajar --

más allá del cuarto nivel apuntado antes, debido a que los empleados y obreros que formarían el quinto nivel y sucesivos, no pueden ser considerados responsables de la operación de su nivel, ya que se limitan a llevar a cabo labores específicas señaladas por el cuarto nivel.

Podemos concluir, que si estructuramos nuestra organización en forma adecuada, es decir que no adolezca de fallas al haber asignado funciones, responsabilidades y autoridad a sus miembros, habremos dado el primer paso para lograr el éxito del sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad. Ya que si no se cumple con este requisito podremos asegurar que desde sus comienzos, su implantación será un fracaso.

Por otra parte, cabe mencionar la necesidad de elaborar un manual de procedimientos de la contabilidad por áreas de responsabilidad, que no es otra cosa, que el necesario instructivo sobre la secuencia lógica de la operación general de la contabilidad por áreas de responsabilidad, señalando claramente: quién, dónde, cuándo y para qué, han de realizarse las operaciones inherentes al sistema, detallando sus lineamientos funcionales a través de los diagramas de flujo. Por ejemplo muestran la secuencia lógica en la preparación de los informes de responsabilidad, de los presupuestos, etc.

2.22 Codificación de la información y preparación de un catálogo de cuentas por áreas de responsabilidad.

2.221 Codificación de las áreas de responsabili-

dad.

Una vez definidas las áreas de responsabilidad en el organigrama, se establecerá un número de codificación para cada una de ellas, con el objeto de identificar cada departamento de la entidad con un número de cuenta que nos permita clasificar la documentación contable relativa a gastos y costos por departamento.

Esta codificación se iniciará desde el primer nivel hasta el cuarto nivel de responsabilidad, de manera que queden conectados los diferentes niveles para que se establezca -- una corriente ascendiente tanto a lo referente a la responsabilidad de las personas de los diferentes departamentos, así como de la información que se vaya a obtener de la contabilidad por áreas de responsabilidad (informes de actuación).

En el cuadro # 3, se presenta un organigrama por áreas de responsabilidad, en donde se pueden observar los diferentes niveles de responsabilidad, los responsables de cada -- área, así como la codificación respectiva.

En el organigrama la codificación de las áreas -- de responsabilidad a nivel dirección son :

<u>Nivel</u>	<u># de Codificación</u>	<u>Nombre de la Área de responsabilidad</u>
1	3000	Dirección general
2	4000	Dirección división farmacéutica
2	5000	Dirección división materias primas
2	6000	Dirección división planta

<u>Nivel</u>	<u># de Codificación</u>	<u>Nombre de la Área de responsabilidad</u>
2	7000	Dirección administrativa y contable
2	8000	Dirección de relaciones industriales

El primer dígito a la izquierda nos mostrará el sector de control que corresponde a una área determinada, los otros dígitos nos determinarán de una manera más específica a qué nivel se encuentra cada área y de quién depende directamente.

Como por ejemplo, los departamentos que están bajo la dirección de planta son :

<u>Nivel</u>	<u># de Codificación</u>	<u>Nombre de la Área de responsabilidad</u>
3	6100	Gerencia de fabricación
3	6200	Gerencia de acondicionamiento
3	6300	Gerencia de mantenimiento técnico

Y la codificación de los departamentos que dependen de la gerencia de fabricación son :

<u>Nivel</u>	<u># de Codificación</u>	<u>Nombre de la Área de responsabilidad</u>
4	6110	Servicio de sólidos y aerosoles
4	6120	Servicio de inyectables y líquidos

Así por ejemplo el centro de costos 6110 " Servicio de sólidos y aerosoles nos indicará que :

1. Los dos últimos dígitos pertenecen al 4º nivel de la organización y que es el centro de costos # 10.

2. El tercer dígito de derecha a izquierda, nos indicará que está bajo el control del departamento # 1 de la di

rección división planta que es la gerencia de fabricación.

3. Y el primer dígito, nos indicará que está dentro del sector de la empresa que le corresponde controlar a la dirección división planta.

Así se logra una integración completa por áreas de responsabilidad dentro de la compañía para llevar a cabo una acumulación resumida a nivel del director general.

Cabe mencionar que éste no es el único modo de codificar, sino que diversos factores, como tamaño de la compañía y grado de control que se quiera obtener, se establecerán más, o menos dígitos según sea el caso.

2.222 Preparación de un catálogo de cuentas por áreas de responsabilidad.

" Entiéndase por catálogo de cuentas, una lista o enumeración pormenorizada y clasificada de los conceptos que integran el activo, pasivo, capital contable, ingresos y egresos de una entidad económica " (12).

Una vez codificadas las áreas de responsabilidad en el organigrama, estaremos en la posibilidad de estructurar el catálogo de cuentas por áreas de responsabilidad, en el cual clasificaremos las cuentas de gastos y costos en la misma forma que tenemos clasificadas las responsabilidades en el organigrama por áreas de responsabilidad (véase cuadros # 3 y 4).

" Un complemento del catálogo de cuentas es la -- Guía contabilizadora o guía de procesamiento, que es un instruc

tivo en que se señala el procedimiento para registrar una operación partiendo de su origen " (13). Esta incluye los siguientes elementos :

1. Número de operación
2. Descripción de la misma
3. Periodicidad
4. Documento fuente
5. Libros, registros, y/o documentos en los cuales debe asentarse.
6. Cuentas y subcuentas que deben afectarse, así como los movimientos que se consignan en cada una, según su naturaleza.

Surge entonces una pregunta ¿ Qué cambios deberán hacerse en la codificación de las cuentas de balance y resultados ? Estos cambios deberán asentarse en la guía contabilizadora.

Cuentas de balance

En estas cuentas nuestra contabilidad tradicionalmente bien manejada aporta generalmente la información necesaria y no se requieren modificaciones importantes al catálogo de cuentas.

El coordinador del sistema deberá estudiar, revisar y evaluar que existan adecuados controles de operación, de información e internos contables de las diferentes cuentas de balance principalmente de los rubros de efectivo, cuentas por cobrar, inventarios, compras, inversiones, otros activos y cuentas por pagar; logrando con esto obtener de los auxiliares de -

las cuentas de balance, información suficiente y adecuada que nos permitirá exigir responsabilidad por variaciones importantes entre lo real y presupuestado a las diferentes personas que actúan como encargados de cobranzas, almacén, compras, etc. Por ejemplo los auxiliares de las cuentas de clientes nos pueden -- dar información suficiente sobre los saldos de cuentas por cobrar con antigüedad superior a la que debe de haber de acuerdo con la política trazada y responsabilizar inicialmente al departamento de crédito y cobranzas y posteriormente en forma general al director administrativo.

En algunos casos, tanto de operación como de situación financiera, a quien señalemos como primer responsable puede tener buenos motivos para turnar la responsabilidad a -- otro ejecutivo. Es así como el departamento de ventas, al no -- cumplir con sus objetivos planeados, puede hacer notar que la -- falla se debió al departamento de producción, que no cumplió -- con la entrega oportuna de mercancía; puede ser que al exigir -- responsabilidades al tesorero por la falta de pago oportuno de las cuentas por pagar, éste haga notar que la deficiencia de -- fondos se debió a una inversión imprevista en activo fijo ordenada por el director general. " Es así como la contabilidad por áreas de responsabilidad señalará índices valiosísimos que nos -- ayudarán a dirigir una empresa, siempre y cuando los utilicemos en forma adecuada, constituyendo un instrumento muy valioso para auxiliar a la administración en el control de la situación -- financiera, si la manejamos como un concepto aplicable a todas-

aquellas áreas en las que la contabilidad puede auxiliar a la administración cuando ésta delega funciones y pretende controlar resultados " (14).

Cuentas de Resultados

En estas cuentas se necesitan cambios importantes en la codificación del catálogo de cuentas tradicional, en virtud de que los diferentes conceptos de costos y gastos se van a clasificar por áreas de responsabilidad. Por lo tanto el catálogo de cuentas por áreas de responsabilidad, en el área de resultados se estructurará de la siguiente manera : número de cuenta, subcuenta y sub/subcuenta.

Codificación de la cuenta

Nos va a identificar el área a la cual se está -- aplicando el costo o gasto. El número de la cuenta se codificará de acuerdo con la numeración establecida en el organigrama -- por áreas de responsabilidad, descrito en el cuadro # 3. Y además con el objeto de facilitar la obtención de información contable tanto por áreas de responsabilidad como para contabilidad general, se establecerá una codificación adicional en el último dígito de la cuenta de cada área de responsabilidad, cuya numeración sera del 1 al 9, teniendo los siguientes conceptos de -- costos o gastos :

- 1 Sueldos y percepciones
- 2 Previsión social
- 3 Impuestos y derechos

- 4 Costo de distribución
- 5 Servicios exteriores
- 6 Gastos generales
- 7 Publicidad
- 8 Gastos de capital fijo
- 9 Cuenta puente

Al acumular estos conceptos por áreas de responsabilidad nos dará el total de costos o gastos incurridos por área de responsabilidad. En el cuadro # 4 se muestra un catálogo de cuentas por áreas de responsabilidad de la cuenta 6100 Gerencia de fabricación, en el cual se puede observar que la suma de los conceptos de costos y gastos que abarca del número de codificación 6101 al 6109 nos dará el total de egresos del área de responsabilidad antes mencionada.

Codificación de la subcuenta y sub/subcuenta

Esta codificación nos indicará el tipo de costo o gasto en que incurre cada área de responsabilidad.

Debido a que los diferentes conceptos de gastos o costos se van a clasificar por áreas de responsabilidad es necesario establecer para cada diferente subcuenta o sub/subcuenta un mismo número de codificación sin importar el área de responsabilidad a la cual se esté aplicando ese costo o gasto.

En el cuadro # 4, los sueldos pagados a los empleados de la gerencia de fabricación, tiene un número de codificación en la subcuenta y sub/subcuenta respectivamente de 011-0111;

estos dígitos serán los mismos para todas las áreas de responsabilidad, independientemente de que formen parte de la cuenta de gastos de administración, gastos de venta, gastos financieros, o gastos indirectos de fabricación.

Registros de contabilidad

En consecuencia será obligatorio que al formularse una póliza que afecte cuentas de resultados se indique invariablemente :

- Número y nombre de la cuenta
- Número y nombre de la subcuenta
- Número y nombre de la sub/subcuenta

Esta codificación permitirá tener un registro auxiliar por computadora como el descrito en el cuadro # 5. Este tipo de auxiliar nos proporciona el total por cuenta, subcuenta y sub/subcuenta de cada gasto o costo por áreas de responsabilidad, de manera que pueda obtenerse información periódica, en los diferentes niveles de responsabilidad. Por ejemplo, en el auxiliar señalado en el cuadro # 5, tenemos el total de gastos de la cuenta 6101 " Sueldos y percepciones de la gerencia de fabricación ", para obtener el total de gastos y costos incurridos en este departamento, tendremos que sumar el total por cuenta de los auxiliares 6101 al 6109, y tendremos el total erogado en el área o cuenta 6100 " Gerencia de Fabricación ". Además con este tipo de listado se facilita la obtención de información para la contabilidad general. Por ejemplo para obtener dentro de los gastos de administración, el total de sueldos y percepciones pagados a em-

pleados, bastaría con sumar en el mayor la cuenta de cada área de responsabilidad, cuyo dígito termine con el número 1, que corresponde a sueldos y percepciones, excluyendo aquellos que pertenecan a los centros de costos de fabricación.

2.23 Establecimiento del sistema de control presupuestal y de los costos estándar

Al hablar de la contabilidad por áreas de responsabilidad no podemos limitar nuestro campo a la simple aplicación de datos históricos hacia las áreas involucradas : es indispensable que comparemos estos datos, lo que realmente ha ocurrido, con las medidas de eficiencia que previamente hayamos establecido (presupuestos), y que llevan el propósito de conocer lo -- que debió haber sucedido en condiciones normales de eficiencia. Es en esta forma como podemos definir responsabilidades; como podemos conocer la eficiencia o ineficiencia con la que trabajan nuestros ejecutivos, nuestros departamentos y nuestra organización en general.

El control presupuestal es uno de los mejores instrumentos que tenemos para vigilar la buena marcha del negocio; pero en el área de producción conviene complementarlo con la aplicación de costos estándar para contar con un elemento más de eficiencia.

En la práctica hay un gran número de empresas que pretenden estar aplicando un control presupuestal, por el hecho de comparar las operaciones proyectadas por la contraloría con los

resultados realmente obtenidos en la empresa; los departamentos involucrados, ni conocen a fondo, ni respetan por tanto, las cifras obtenidas en el escritorio del contralor.

Por eso es necesario que en los presupuestos participen todos los departamentos involucrados, en los niveles que -- pretende controlar la contabilidad por áreas de responsabilidad, para que las personas que intervengan en la elaboración del presupuesto, debidamente coordinados por el director de presupuestos, estén conscientes de su función, de la responsabilidad que absorben y de la forma en que se coordina su presupuesto par -- cial con el presupuesto general de operación de la entidad.

Debido a que la implantación y control de la técnica-presupuestal es compleja; explicamos en el siguiente capítulo -- los aspectos generales de esta técnica; su importancia estriba en lo peligroso de hacer comparaciones de datos reales con patrones de eficiencia que no estén debidamente estudiados y tomar decisiones y exigir responsabilidades en base a las variaciones que resulten.

2.24 Diseño de documentos informativos básicos

Hemos establecido una organización en la que tenemos definidas nuestras líneas de autoridad y nuestras responsabilidades y funciones en cada área; hemos establecido un control -- presupuestal, en cuya determinación de objetivos han intervenido directamente y en forma especial, todas las personas que tienen a su cargo la supervisión de alguna área de responsabilidad;

y además contamos con costos estándar elaborados técnicamente, que nos permiten medir la eficiencia lograda en nuestros departamentos de producción. Con estos instrumentos, estaremos en la posibilidad de lograr el producto final de la contabilidad por áreas de responsabilidad que son :

1. Los informes de responsabilidad

Son reportes que nos muestran periódicamente las desviaciones entre los datos reales y las medidas de eficiencia establecidas; las cuales son elaboradas por cada uno de los responsables de las áreas del negocio, rindiendo su informe de manera vertical-ascendente (Cuadro # 7), es decir a otro nivel superior hasta desembocar a la dirección general (primer nivel), la cual va a detectar e identificar las variaciones de importancia (administración por excepción) con el departamento y la persona responsable y estar en la posibilidad de analizar la desviación con el ejecutivo responsable y establecer las acciones correctivas necesarias. (Véase diseño de un informe de responsabilidad en el cuadro # 6).

2. Organigrama por cifras de responsabilidad

Es la presentación gráfica de los informes de responsabilidad. Es la fusión de dos elementos : organigrama por áreas de responsabilidad e informes de responsabilidad. Su elaboración material no es difícil, ni laboriosa : se lleva a cabo un vaciado de las cifras de cada informe en una copia del organigrama de la contabilidad por áreas de responsabilidad . Su caracterís

tica es entonces la mención esquemática y en dinero de las desviaciones en cada área de responsabilidad, mismas que para sus efectos designa : desviaciones presupuestarias favorables o desfavorables. ¿ Sus ventajas ? las mismas de la información gráfica en general.

3. Conciliación entre los costos y gastos del informe de responsabilidad del primer nivel y el estado de resultados.

Son dos conciliaciones de carácter puramente comprobatorio entre los informes de responsabilidad y la contabilidad general y de costos. Para lo cual a los informes de actuación se sumarán los costos y gastos no cargados a los departamentos (no controlables), en caso de que no se hayan incluido en los reportes de responsabilidad, para obtener los costos y gastos totales según el estado de resultados.

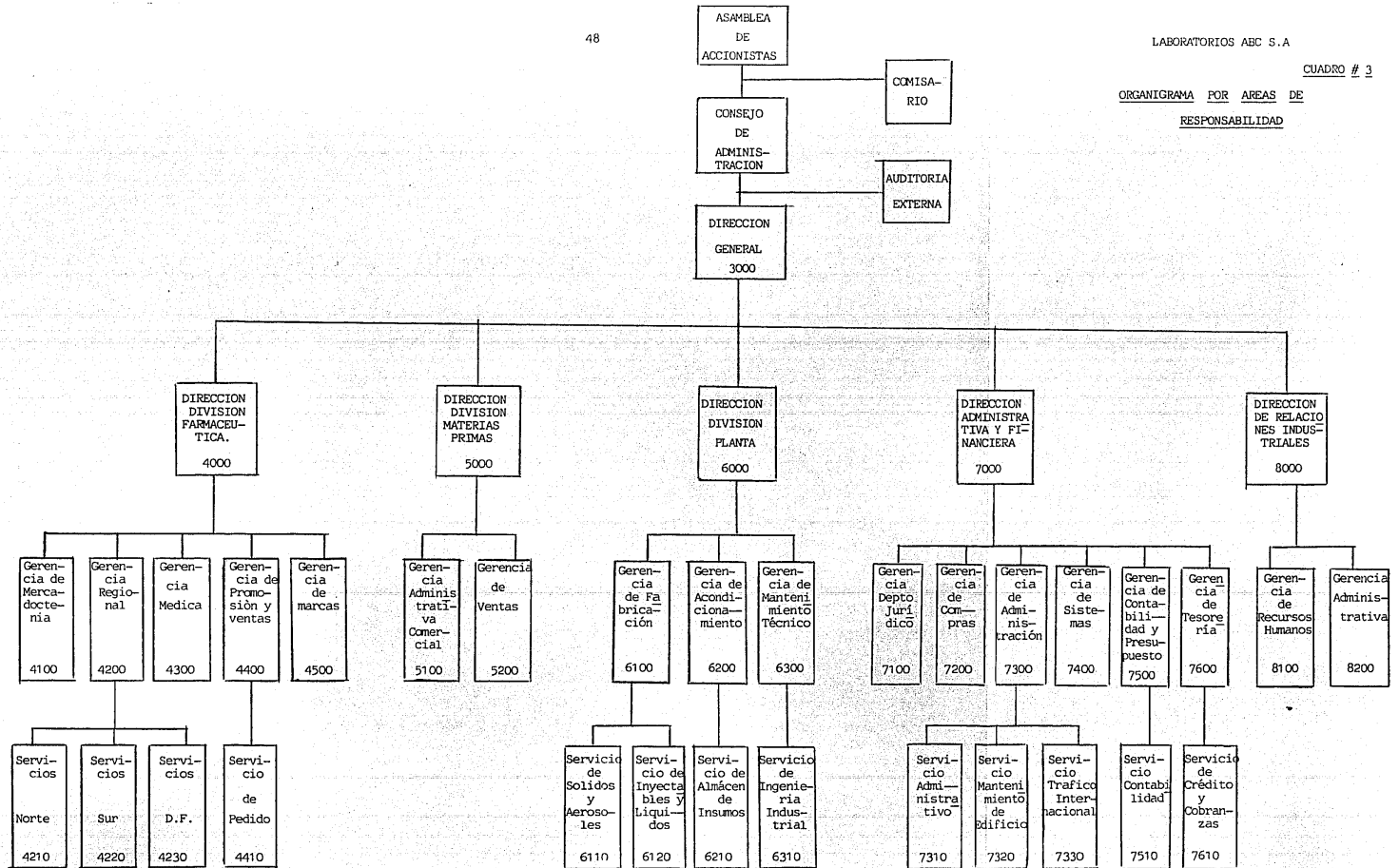
ORGANIGRAMA POR AREAS DE RESPONSABILIDAD

1º NIVEL →

2º NIVEL →

3º NIVEL →

4º NIVEL →



* ORGANIGRAMA DEL TIPO LINEA EN UNA COMPAÑIA DE UNOS 800 EMPLEADOS

LABORATORIOS A.B.C.

CUADRO # 4

CATALOGO DE CUENTAS AL XX/XX/XX.

CUENTA O AREA	SUB/CTA	SUB/SUBCUENTA	NOMBRE
6100			GERENCIA DE FABRICACION
6101			SUELDOS Y PERCEPCIONES
6101	011		Sueldos
6101	011	0111	Empleados
6101	011	0112	Obreros
6101	017		Aguiraldos
6101	017	0171	Empleados
6101	017	0172	Obreros
6102			PREVISION SOCIAL
6102	021		Cuota patronal al IMSS
6102	021	0211	Empleados
6102	021	0212	Obreros
6102	022		Cuotas al infonavit
6102	022	0221	Empleados
6102	022	0222	Obreros
6102	023		1% s / remuneraciones
6102	023	0231	Empleados
6102	023	0232	Obreros
6102	024		Gastos de Comedor
6102	025		Seguros personales
6102	026		Prestaciones Diversas
6102	026	0265	Becas
6102	027		Capacitación
6102	028		Prestación contrato
6102	028	0281	Empleados
6102	028	0282	Obreros
6103			IMPUESTOS Y DERECHOS
6103	033		Derechos
6103	033	0336	Tenencia y placas
6103	033	0337	Otros derechos
6104			COSTO DE DISTRIB.DE PRODUC.
6104	041		Fletes y acarreos
6105			SERVICIOS EXTERIORES
6105	051	0514	Otros honorarios
6105	052		Mantenimiento
6105	052	0521	Mantenimiento maquinaria
6105	052	0522	Mantenimiento laboratorio
6105	052	0523	Mantenimiento de Epo.de Ofic.
6105	052	0524	Mantenimiento de edificio
6105	052	0525	Mantenimiento de Epo.de Transp.
6105	052	0526	Gasolina
6105	054		Materiales
6105	054	0542	Materiales de laboratorio
6105	054	0543	Articulos de aseo
6105	054	0544	Otros materiales
6105	055		Suministros
6105	055	0551	Energía eléctrica
6105	055	0552	Agua
6105	060		Servicios de personal
6105	060	0601	Servicio de agencia
6105	060	0602	Gastos de contratacion
6105	072		Mopa de trabajo
6105	072	0721	Lavado de ropa
6105	072	0722	Uniformes
6106			GASTOS GENERALES
6106	061		Gastos de oficina
6106	061	0611	Papelaria y art.de oficina
6106	061	0612	Correo
6106	061	0613	Telefono
6106	061	0618	Xerox
6106	063		Gastos no deducibles
6106	067		Desplazamientos
6106	067	0673	Pasajes locales menores
6107			Publicidad
6107	070		Aerogyl
6107	070	0701	Muestras
6108			GASTOS DE CAPITAL FIJO
6108	081		Depreciaciones
6108	081	0814	Dep.Epo.de Transporte
6108	081	0815	Dep.Mob. de Oficina
6108	082		Gastos de seguridad
6108	082	0821	Seguros sobre activos
6108	082	0822	Renta de inmuebles
6108	083		Impuesto predial
6108	084		Otros gastos no controlables
6109			CUENTAS FUENTE

* En caso de tratarse de la área de Mercadotecnia.

CUADRO # 5

REGISTRO AUXILIAR

*** Previa			LABORATORIOS ABC AL 31/12/82		HOJA # XXX		
CUENTA	SUBCUENTA	S-SUBCUENTA	NOMBRE	SDO ANT.	CARGOS	ABONOS	SDO ACTUAL
FECHA	POLIZA		DESCRIPCION				
6101			SUELDOS Y PERCEP.				
6101	011	0111	Sueldos Empleados				
311282	0058		Pago 2 Quincena	8,000	1,500		9,500
			<u>TOTAL POR S-SUBCUENTA</u>	8,000	1,500		9,500
6101	011	0112	Sueldos Obreros				
311282	0057		Pago 4 sem.dic.	10,000	4,000		14,000
			<u>TOTAL POR S-SUBCUENTA</u>	10,000	4,000		14,000
			<u>TOTAL POR SUBCUENTA</u>	18,000	5,500		23,500
6101	017	0171	Aguinaldo Empl.				
311282	0056		Pago aguinaldo	00	3,000		3,000
			<u>TOTAL POR S-SUBCUENTA</u>	00	3,000		3,000
6101	017	0172	Aguinaldo Obrer.				
311282	0055		Pago aguinaldo	00	10,000		10,000
			<u>TOTAL POR S-SUBCUENTA</u>	00	10,000		10,000
			<u>TOTAL POR SUBCUENTA</u>	00	13,000		13,000
			<u>TOTALES POR CUENTA 6101</u>	18,000	18,500		36,500

MODELO DE INFORME DE RESPONSABILIDAD

LABORATORIOS ABC S.A.

INFORME DE RESPONSABILIDAD

AREA Nº _____ RESPONSABLE _____ NIVEL _____

GERENCIA, DEPTAMENTO, O SECCION _____

MES _____ AÑO _____

COSTOS Y GASTOS		MONEDA NACIONAL			(MILES DE PESOS)		
		ESTE MES			ACUMULATIVO		
Número del área	Nombres de áreas o descripciones de funciones.	Real	Presupuesto.	Desviación favorable o desfavorable.	Meses de este año		
		Real	Presupuesto.	Desviación favorable o desfavorable.	Real	Presupuesto.	Desviación favorable o desfavorable.
<u>CONTROLABLES</u>							
Subtotal :							
<u>NO CONTROLABLES</u>							
Subtotal :							
TOTALES :							

COMENTARIOS DEL RESPONSABLE _____

NOTA En el informe de responsabilidad deben incluirse tanto las partidas de carácter controlable como las no controlables. El responsable del área, sólo responderá por las variaciones entre lo real y lo presupuestado que sean controlables. Las variaciones de carácter no controlable solamente servirán para fines informativos, no teniendo la obligación el responsable del área a responder por este tipo de variaciones.

SECUENCIA EN LA PRESENTACION DE LOS INFORMES
DE RESPONSABILIDAD

Cía Manufacturera x.y.z. 1º NIVEL				
0100 Resumen de los costos y gastos departamentales-mayo 1982				
(Dirección General-C.Gomez)	Gastos del periodo		Diferencia (sobre) o bajo presupuesto	
	Este mes	Acumulado a la fecha	Este mes	Acumulado a la fecha
GASTOS CONTROLABLES :				
0100 Gastos de la gerencia general	\$ 42,000	\$ 208,000	\$(2,000)	\$(8,000)
1000 Contraloría	26,000	128,000	(1,000)	(3,000)
2000 Superintendencia de producción	273,000	1,246,000	6,600	(9,000)
3000 Gerencia de ventas y servicios	58,000	259,000	(3,000)	(9,000)
TOTAL	\$399,000	\$1,841,000	\$ 600	\$(29,000)
MANO DE OBRA DIRECTA (total)	\$450,000	\$2,290,000	\$20,000	\$(5,000)

Cía Manufacturera x.y.z. 2º NIVEL				
2000 Superintendencia de producción-mayo 1982				
(Superintendente de producción J.Suárez)	Gastos del periodo		Diferencia (sobre) o bajo presupuesto	
	Este mes	Acumulado a la fecha	Este mes	Acumulado a la fecha
GASTOS CONTROLABLES :				
2000 Gastos de superintendente de producción.	\$ 17,500	\$ 92,000	\$(1,500)	\$(4,000)
2100 Departamento línea de lana	48,000	247,000	1,000	(2,000)
2200 Departamento línea de textiles	26,500	387,000	2,100	(300)
2300 Departamento línea de productos especiales	100,500	504,500	4,500	(2,500)
2400 Departamento de mantenimiento	30,500	15,500	500	(200)
TOTAL	\$273,000	\$1,246,000	\$6,600	\$(9,000)
MANO DE OBRA DIRECTA :				

\$1,246,000

\$387,000

Cía manufacturera x.y.z. 3º NIVEL				
2200 Encargado de líneas textiles-Mayo 1982				
(Encargado P. Laso)	Gastos del periodo		Diferencia (sobre) o bajo presupuesto	
	Este mes	Acumulado a la fecha	Este mes	Acumulado a la fecha
GASTOS CONTROLABLES :				
2200 Gastos del encargo de textiles	\$ 5,350	\$ 25,400	\$(250)	\$(1,400)
2201 Sección formación	14,650	81,600	350	(350)
2202 Sección Colchonería	12,500	61,500	500	1,500
2203 Sección hilado	16,500	82,150	800	2,450
2204 Sección torcido	19,250	96,350	1,250	(1,500)
2205 Sección reembobinado	8,250	40,000	150	(300)
TOTAL	\$46,500	\$387,000	\$ 2,800	\$(200)
MANO DE OBRA DIRECTA				
2201 Sección formación	\$25,300	\$130,000	\$(2,300)	\$(15,000)

\$ 81,600

Cía manufacturera x.y.z. 4º NIVEL				
2201 Departamento de formación-Mayo 1982				
(Capataz - L. Duarte)	Gastos del periodo		Diferencia (sobre) o bajo el presupuesto	
	Este mes	Acumulado a la fecha	Este mes	Acumulado a la fecha
GASTOS CONTROLABLES :				
Supervisión	\$ 3,500	\$ 21,000	\$	\$
Mantenimiento y reparaciones	1,750	9,100	(100)	400
Reproceso	2,300	12,150	200	350
Tiempo extra	2,150	11,450	(250)	(2,150)
Abastecimientos	950	5,450	(100)	(50)
Pequeña herramienta	1,150	6,250	200	(350)
Varios	2,850	16,200	400	650
TOTAL	\$14,650	\$ 81,600	\$(350)	\$(950)
MANO DE OBRA DIRECTA				
	\$ 26,300	\$ 130,000	\$(2,300)	\$(15,000)

CAPITULO III

PRESUPUESTOS

3.1 Técnicas de comparación

Al tratar el tema de la contabilidad por áreas de responsabilidad es necesario enfocar nuestro estudio a la técnica de control presupuestal, ya que por medio de esta herramienta, estamos en la posibilidad de controlar los resultados de operación por áreas de responsabilidad, a través de comparar la información contable real con la presupuestada para establecer responsabilidad individual por las variaciones de importancia, logrando con esto, un control sobre las operaciones efectuadas en cada una de las áreas de la empresa.

En este capítulo se analizan los aspectos generales sobre el sistema de control presupuestal, que constituye un medio indispensable para que funcione la contabilidad por áreas de responsabilidad, ya que representa una medida de eficiencia dentro de la misma.

3.2 Antecedentes históricos

" Se puede decir que los presupuestos son tan antiguos como el hombre mismo, esto obedece a la inquietud del ser humano por anticiparse a los acontecimientos o hechos por efectuarse y planear la manera de cómo enfrentarse a tales situaciones. Es sabido que en cierta forma el ser humano formulaba especulaciones de cómo pescar, sembrar, cazar, etc., con qué recursos hacerlos y en que áreas " (15). Lo demuestra el hecho de que los egipcios hacían estimaciones para pronosticar los resultados de sus cosechas de trigo, con objeto de prevenir los años de escasez.

Oficialmente e informalmente los presupuestos nacieron en Inglaterra en el siglo XVI, dos siglos después obtuvieron más formalidad al aplicarse al sector gubernamental, al presentar anualmente el ministro de finanzas de Inglaterra al parlamento, los planes de gastos para el período fiscal siguiente, incluyendo el resumen de gastos del año anterior y un programa de impuestos y recomendaciones para su aplicación, analizados por dependencia u oficinas para facilitar su control.

Posteriormente otros países europeos fueron adoptando los sistemas presupuestales en sus gobiernos.

Después de la primera guerra mundial, los industriales norteamericanos aprecian las ventajas de utilizar el presupuesto gubernamental, adaptándolo al uso de las empresas privadas para controlar sus gastos e ingresos, naciendo así lo que conocemos actualmente con el nombre de presupuestos privados.

En vista del auge e importancia de los presupuestos, el Congreso Internacional de la Organización Científica, lo incluyó en la orden del día, en Ginebra, Suiza en julio de 1930, en donde se estructuraron sus principios, logrando que éstos tuvieran rango internacional. Asistieron cerca de 200 personas, pertenecientes a 25 naciones. Después de la Conferencia de Ginebra, los principios expuestos en ésta, fueron resumidos en una doctrina coherente y completa denominada "Control presupuestal".

En México, esta técnica empezó a conocerse a partir de 1931, cuando las empresas de origen norteamericano establecidas en el país, como la General Motors Co. y después la Ford Mo

tors. Co., aplicaron para controlar sus gastos e ingresos la técnica de los presupuestos.

En la actualidad los presupuestos se han desarrollado debido a las necesidades de prever y controlar las actividades de una entidad, como un proceso lógico y normal del desarrollo económico en general y de las empresas en particular.

3.3 Etimología

El origen etimológico de la palabra presupuesto lo encontramos en la palabra del francés " Bouquette " o bolsa, que fue en su origen, sinónimo de control de gastos.

La palabra presupuesto se compone de dos raíces latinas que son :

<u>PRE</u>	que significa	<u>ANTES DE, O DELANTE DE.</u>
<u>SUPUESTO</u>	del latín fictus que significa	<u>HECHO, FORMADO.</u>

Por lo tanto presupuesto significa antes de lo hecho.

3.4 Definición de presupuesto y control presupuestal

De todas las definiciones que hay sobre presupuestos cabe mencionar alguna de ellas :

" Un presupuesto es un plan de acción financiera o una expresión cuantitativa de las actividades planeadas " (16).

" Un presupuesto son estimaciones programadas, en forma sistemática, de las condiciones de operación y los resultados a obtener por un organismo, en un período determinado " (17).

" Un presupuesto son los elementos programados en tér-

minos n \acute mericos correspondientes a un per \acute odo determinado " (16).

Podemos deducir de las definiciones mencionadas, que -- el conjunto de presupuestos parciales correspondientes a cada -- una de las diferentes actividades de una entidad, coordinadas en -- tre s \acute , se le denomina " Control presupuestal ". Algunas de las -- definiciones de esta t \acute cnic a son :

" El control presupuestal es la t \acute cnic a auxiliar de la administraci \acute on que, al traves de presupuestos, pron \acute sticos y pla -- nes de acci \acute on, interviene directamente en la planeaci \acute on, coordi -- naci \acute on y control de las transacciones que tienen efectos econ \acute mi -- cos para la entidad, con objeto de establecer responsabilidades--" (19).

" El control presupuestal es un conjunto de procedi -- mientos y recursos usuados con pericia y habilidad, sirven a la -- ciencia de la administraci \acute on para planear, coordinar y controlar -- por medio de los presupuestos todas las funciones y operaciones -- de una compa \acute nia con el fin de que se obtenga el m \acute ximo rendimien -- to con el m \acute nimo de esfuerzo " (20).

" Cuando se habla de control presupuestal, se est \acute in -- dicando la coordinaci \acute on de las actividades de los diversos depa -- rtamentos de la organizaci \acute on, por medio de la estructuraci \acute on de -- un plan, cuyas partes forman un conjunto coherente e indivisible, -- en la que la omisi \acute on de cualquiera de sus secciones afectaria el -- logro de los objetivos deseados " (21).

Analizando las anteriores definiciones podemos afirmar, -- que el control presupuestal es un plan integrador y coordinado,

que se expresa en términos monetarios, con respecto a las operaciones y recursos que forman parte de una empresa para un período determinado, con el fin de lograr los objetivos fijados por la alta gerencia. El control presupuestal implica una cuidadosa planeación, coordinación y control de las funciones y operaciones de una entidad, desde las actividades del primer ejecutivo o cuerpo directivo a cargo de la administración y la toma de decisiones, hasta las funciones del personal que los auxilia en las labores operativas, administrativas y contables, constituyendo la herramienta más importante con que cuenta la empresa para realizar el proceso administrativo.

En el cuadro # 8, se puede observar que el control presupuestal debe considerarse en todas y cada una de las etapas o funciones administrativas de la entidad con el objeto de lograr los objetivos fijados, cuantificados a través de los presupuestos.

3.5 Objetivos y limitaciones del control presupuestal

3.51 Los objetivos del control presupuestal son -- los siguientes :

1. Proporcionar ayuda con respecto de la política a seguir, facilitar la toma de decisiones y dar una visión en -- conjunto de las operaciones de una entidad, a través de planear de manera unificada y sistematizada las acciones a seguir en base a los objetivos establecidos por la administración del negocio.

2. Lograr una adecuada, precisa y funcional organi

zación de la empresa, mediante el establecimiento de presupuestos para cada departamento de la empresa que permita apreciar si cada uno de los responsables de las áreas de la compañía cumple con sus funciones y objetivos establecidos.

3. Proporcionar una compaginación estrecha y coordinada de todas y cada una de las secciones de la empresa, obligando a que se desarrollen las actividades integralmente, es decir sobre un mismo objetivo.

4. Proporcionar la ayuda y auxilio adecuados y con buenas bases, para conducir y supervisar a los subordinados, para que éstos realicen sus funciones de acuerdo a lo planeado.

5. Servir como base de comparación entre lo estimado y los resultados obtenidos, lo cual dara lugar a variaciones, las que habrán de analizarse e identificarse con el responsable de la misma, constituyendo una herramienta para controlar las operaciones que se realizan dentro de la empresa.

3.52 Limitaciones del Control presupuestal

1. Que sus cifras están basadas en estimaciones, - que en cualquier momento son susceptibles de errores y a imprevisiones como devaluaciones, competencia, etc.

2. Confianza en el control presupuestal en varios ejercicios, cayendo en errores, por no revisarlo, superarlo o actualizarlo.

3. Que se utilice en lugar de la administración; - uno de los problemas más graves que provocan el fracaso de las herramientas administrativas, es creer que por sí solas pueden --

llevar al éxito. Hay que recordar que es una herramienta que sirve a la administración para que cumpla su cometido, y no para entrar en competencia con ella.

3.6 Requisitos básicos para el establecimiento y elaboración del control presupuestal.

Estos requisitos se pueden dividir en tres :

3.61 En cuanto a la infraestructura que se debe establecer :

1. Estructura organizacional (Principio de la organización).

Contar con una organización adecuada en donde en cada una de las áreas del negocio se señale claramente :

- Definición de responsabilidad
- Definición de autoridad

Como consecuencia de la agrupación adecuada de responsabilidad y autoridad para cada uno de los miembros del negocio, se deriva el siguiente requisito :

2. Areas de responsabilidad (Principio de la contabilidad por áreas de responsabilidad).

" Los objetivos presupuestales deben identificarse con una persona, para esto se requiere que en el organigrama queden claramente definidas las áreas de responsabilidad, para que los responsables de las mismas, puedan responder por las variaciones entre los resultados esperados y los obtenidos " (22).

3. Estructura contable adecuada (Principio de la -

contabilidad por áreas de responsabilidad y del control).

A través de la implantación de la contabilidad por áreas de responsabilidad (ver capítulo II), se logrará el diseño adecuado para producir información contable por áreas de responsabilidad. " Asimismo es necesario que las diferentes partes del presupuesto se codifiquen a su vez, siguiendo la misma clasificación de áreas que se tenga para la contabilidad por áreas de responsabilidad, a fin de que sea fácil ligar el presupuesto con los datos reales y poder obtener rápidamente la información contable que requiere la administración " (23).

Cabe mencionar que para la preparación y control de presupuestos, es necesario preparar instrucciones, las cuales deben de quedar en forma de manual.

El manual de control presupuestal es útil, porque - da uniformidad a la tarea y coordina la actividad de todas las - personas encargadas de la preparación y ejecución del presupuesto. Debe de contener en forma detallada :

- Las bases, propósitos y funcionamiento del sistema de presupuestos y la responsabilidad asignada a cada jefe de departamento.

- El período que abarcará el presupuesto
- La organización necesaria para su administración
- Los procedimientos para formular los presupuestos
- El instructivo para el manejo de las formas necesarias para su control, así como el establecimiento de los infox

mes del presupuesto.

Las ventajas de contar con un manual de control presupuestal son las siguientes :

- Se entera el personal de los propósitos y resultados que se esperan obtener.
- Define las autoridades y funciones.
- Delimita responsabilidades de las personas que formularán y ejecutarán los presupuestos.
- Se logra una uniformidad en el manejo del mismo.
- Se facilita la supervisión

4. Estructura básica de la contabilidad de costos.

El establecimiento de un sistema adecuado de costos que coordinado con la contabilidad por áreas de responsabilidad nos proporcione información correcta y oportuna sobre :

- El control de costos por centros de costos : departamentos y unidades divisionales, que nos proporcione el control de las operaciones y los costos en que incurre cada una de ellas y su responsable, con el objeto de comparar estas erogaciones con los costos estándar y obtener variaciones de importancia entre lo planeado y lo realizado.

5. Establecimiento de objetivos, políticas, procedimientos y programas.

Las metas u objetivos de cada una de las áreas de la entidad deben estar claramente y perfectamente definidas.

El C.P. Héctor Salas, señala como un principio de -

previsión del control presupuestal, el principio del objetivo -- que nos dice : una previsión sólo es posible, precisa, y eficiente en cuanto que los objetivos de la organización estén perfectamente establecidos y coordinados entre sí.

Para lograr el cumplimiento de todos los objetivos-prefijados dentro de la empresa, se deben establecer políticas - adecuadas, que sirvan para guiar el pensamiento y acción de los-subordinados, y que al igual que los objetivos, se refieran a la entidad en su conjunto, en sus funciones, secciones y departamentos.

" Las políticas se apoyan en los objetivos y las -- precisan, por lo que comprometen a la dirección a seguir un curso de acción determinado para alcanzar los objetivos específicos" (24).

Apoiados por los objetivos y políticas se deben establecer procedimientos que no son más que planes concretos que norman el criterio y la acción que debe seguirse en cada operación de la compañía, indicando con claridad cómo y cuándo se han de realizar las actividades, señalando su secuencia cronológica.

En base a los objetivos, políticas y procedimientos se deberán desarrollar programas, que son planes que determinan el desarrollo de las actividades, como la gráfica de Gantt y la ruta crítica.

Los programas van ligados a los presupuestos, ya que éstos, no son más que la cuantificación en términos monetarios -

del programa, ya que éste último se expresa en función al tiempo.

6. Un programa de reportes periódicos (Principio de la oportunidad)

Todas las áreas que así lo requieran deben emitir - información clara y precisa de su actuación, debiendo ser esta - información presentada en reportes mensuales, quincenales o se-- mestrales, dependiendo de su importancia. La comparación oportu-- na que se realice de los reportes con los presupuestos, permiti-- rá controlar oportuna y efizcamente las desviaciones derivadas - de los mismos. " De nada sirve una información que llega extem-- poránea, ya que con ello se pierde absolutamente su valor " (25).

3.62 En cuanto a la preparación y participación del -- personal.

1. Apoyo de la administración

Debe existir un apoyo de la administración hacia - los presupuestos, otorgándoles su confianza y apoyo durante la - vigencia de los mismos.

2. Base previa psicológica (Principio de confian-- za).

Preparar el ambiente psicológico para que puedan - desarrollarse con todo éxito los presupuestos, es otro factor im-- portante, ya que la natural falta de los seres humanos a aceptar cambios en sus costumbres, pueden traer serios problemas, como - lo es el caso de cualquier proceso de reorganización y máxime en el caso de los presupuestos, que vienen a asignar responsabilida-- des a cada persona y a cada función. Es pues conveniente expli--

car con gran cuidado las razones que se tienen para introducir este sistema, y principalmente, dejar bien establecido que tal cambio no pone en peligro la posición de nadie.

3. Participación del personal en la elaboración -- del presupuesto (Principio de participación).

Una vez que se ha logrado la aceptación del personal para el establecimiento del sistema, es necesario que se nombre un responsable que coordina las actividades tendientes a la implantación del mismo.

El responsable del presupuesto puede ser un comité, un departamento, o una persona especializada, o el contador, o quien ejerza las labores de finanzas dentro de la empresa, esto debe ser de acuerdo con los recursos o necesidades de la empresa, ya que en un momento dado, si se crea una superestructura para elaborar y controlar el presupuesto, en algunas empresas sería incosteable o quizás funesto.

El responsabilizar a un comité de la estructura y control del presupuesto, normalmente no es recomendable, ya que en un momento dado esto implicaría lo que pasa siempre cuando se reúne un grupo de personas para resolver algún asunto, nadie es responsable, y siempre le hacen la culpa al comité.

Sin embargo, si es conveniente que se forme un comité para evaluar los avances y normas que se están siguiendo en la implantación y determinación de las cifras del presupuesto, pues la opinión de las personas que lo forman, puede ser una he-

ramienta muy valiosa para el presupuestador.

La integración del comité, como se puede observar, deberá reunir a las personas representativas de cada área de responsabilidad, las cuales serán las que elaboren los presupuestos de sus propias áreas, con objeto de hacer a cada uno de ellos -- responsable de sus propios logros, con esto se empieza a obtener uno de los objetivos del presupuesto, en su carácter de coordinador, en lograr que los esfuerzos de todos los elementos de la empresa se dirijan hacia un objetivo común y se fijen las políticas para lograrlos.

Al que se le nombre director o coordinador del presupuesto, tendrá como responsabilidad el exigir que los presupuestos departamentales hayan sido preparados con cifras razonadas, realizables y lógicas, además deberá encargarse de armar o globalizar los diferentes presupuestos departamentales para integrar el presupuesto general, así como su control y vigilancia.

3.63 En cuanto a la elaboración de los presupuestos.

1. Costeabilidad

El sistema de control presupuestal debe establecerse de acuerdo a las necesidades de la compañía, cuidando el aspecto económico, con el fin de que el monto de las erogaciones -- relativas a su establecimiento y funcionamiento sea razonable -- y proporcional al costo del sistema contable, o general, al monto de las operaciones que controla.

2. Objetivo y unidad

Los presupuestos deben plasmar la política general de la compañía, debidamente estudiada por la dirección general, - aprobada por el consejo de administración. Esta política será el punto central que coordine los presupuestos, que posteriormente - prepararán cada uno de los responsables de los departamentos de la entidad. Es evidente que mientras haya diversos planes para - cada función, habrá contradicciones, dudas. Por lo que los diver - sos planes de cada uno de los departamentos básicos : producción, ventas, finanzas, y personal, deben considerarse de tal manera - que en un mismo plan puedan encontrarse los elementos de todas - las normas de acción aplicables, de ahí la necesidad y convenien - cia de que todos participen en su formulación.

3. Cuantificación

Los objetivos establecidos por la compañía deben - ser susceptibles de ser cuantificados, esto se logra a través de los presupuestos, ya que el común denominador de éstos es la de - terminación en pesos de los planes de la entidad, para que sean - susceptibles de ser comparados con la información contable que - nos proporciona la contabilidad por áreas de responsabilidad, -- presentada en términos monetarios, y así poder controlar los re - sultados y prever fallas.

4. Predictibilidad y Precisión

Los presupuestos deben constituir una herramienta de control útil, para lo cual es necesario que sus bases sean fe

hacientes, es decir, que las cifras presupuestales estén fundadas en estudios, investigaciones y conclusiones lógicas para que las metas fijadas sean razonables y alcanzables, para evitar que al-compararlos con los saldos reales se sufran decepciones que perjudiquen el ánimo de las gentes y en consecuencia, la buena marcha de la entidad.

5. Duración del presupuesto

Es importante precisar el período de duración del presupuesto, regularmente los presupuestos abarcan más de uno o dos ejercicios contables (12 o 24 meses) fraccionándolos en estimaciones mensuales, trimestrales o semestrales. La determinación de este período opera en función de varios factores, tales como : estabilidad o inestabilidad de las operaciones de la entidad, el período del proceso productivo, las tendencias del mercado, ventas de temporada, etc.

6. Flexibilidad

Este principio exige que los presupuestos tengan la flexibilidad suficiente para adaptarse a las circunstancias cambiantes de los negocios. Puede afirmarse que la flexibilidad se refiere exclusivamente a los gastos variables, ya que éstos se modifican en función al volumen de fabricación. " En el presupuesto flexible se encarga de prever : (a) las circunstancias por las cuales una partida podrá variar; (b) el monto a que puede ascender dicha partida; (c) el volumen variable de toda actividad-productiva. Es así que tiene que estudiar los cambios, el compor

tamiento de los costos ante distintos niveles de producción " - (26).

3.7 Secuencia cronológica de la mecánica para la preparación de los presupuestos.

Con el fin de ilustrar los pasos necesarios para elaborar los presupuestos, consideramos una entidad de tamaño medio - del ramo manufacturero. El director de presupuestos de esta compañía, estableció la siguiente política para la formulación de - presupuestos, con base en el período contable del año de calendario :

- Mayo 1983 : Reunión de los funcionarios de la entidad con el director de presupuestos, con el fin de discutir los planes más importantes de la entidad para -- 1984.
- Junio 1983 : Reunión (es) de los directores divisionales y -- del director de presupuesto (comité del presupuesto), para comunicar los objetivos de la entidad para 1984, y establecer el plan de las predicciones y políticas, en cuanto a volumen de -- operaciones, penetración, ingreso neto por el -- año, rendimiento, posición financiera, inversiones de capital y otros factores importantes, todos ellos soportados por análisis y pronósticos sobre el mercado, los precios y los costos en general.

- Julio 1983 : El director de presupuestos distribuye entre todos los directores divisionales la información básica relevante y una estadística de costos y gastos departamentales de ejercicios anteriores, preparada por contraloría y se establece una programación por fecha para la captación de los datos presupuestales para 1984.
- Agosto 1983 : Los directores de cada área se reúnen con los gerentes y jefes de servicio de sus respectivas áreas, y establecen las metas a seguir, proporcionándoles un programa completo de operaciones por cada departamento que controlan.
- Septiembre 1983 : Cada gerente y jefe de departamento prepara su presupuesto tentativo con base en la estadística y de acuerdo a los instructivos y formularios recibidos, estos planes deben estar preparados en términos de unidades, producción, unidades de costo, y así en general.
- Octubre 1983 : Una vez aprobados los presupuestos por cada director divisional, se enviarán al director del presupuesto, quien desarrollará un presupuesto general tentativo, coordinando los distintos presupuestos recibidos.
- Noviembre 1983: El presupuesto tentativo se presenta al comité para su discusión, ajuste o corrección, cuando-

la planeación en detalle muestra la necesidad de tales cambios. Presentación del presupuesto general tentativo al consejo de administración para su aprobación, en caso de que no se tengan que hacer modificaciones al mismo.

Diciembre 1983 : Elaboración del formato final del presupuesto general de 1984, y su envío a los funcionarios de la entidad, a los directores divisionales, gerentes y jefes de departamento.

Enero 1984 : Se inicia el proceso de control presupuestal.

El proceso de desarrollo de presupuestos utilizado por la compañía manufacturera, enfatiza la importancia de la programación cronológica, así como la participación activa del personal en la elaboración de un presupuesto general. En este ejemplo, el desarrollo del presupuesto para el próximo año, se inicia desde el mes de mayo del año en curso. Las actividades de planeación se inician en los niveles jerárquicos elevados y se comunican de manera sistemática a todos los que ocupan puestos administrativos medios y bajos.

Conforme al criterio de contabilidad por áreas de responsabilidad, los planes desarrollados son elaborados por los administradores de niveles jerárquicos inferiores o por los jefes de departamento, y son entregados a los gerentes divisionales. Los planes terminados para cada una de las divisiones son turnadas al director del presupuesto, para la coordinación y su comu-

nicación a los miembros de la alta gerencia.

3.8 Clasificación de los presupuestos

Existen un sin número de clasificaciones de presupuestos, enunciaremos aquellas que consideramos más importantes :

1. Por el tipo de empresa :

a. Públicos

Lo realizan los gobiernos, se basan en los gastos - que son indispensables para cubrir las necesidades públicas, y - posteriormente planean la manera de como obtener ingresos para - cubrirlos.

b. Privados

Lo realizan las empresas particulares, se basan en los ingresos que van a obtener, para posteriormente planear sus gastos y lograr utilidad.

2. Por su duración :

a. A largo plazo

Los que se formulan por más de un año

b. A corto plazo

Los que abarcan un año o menos.

3. Por su técnica de valuación :

a. Estándar

Valuación sobre bases científicas, representan lo - que debe costar un producto.

b. Estimados

Valuación sobre bases empíricas, representan lo que puede costar un producto.

4. Por su forma :

a. Flexibles

Son aquellos que presentan variaciones en las ventas y en la producción, mostrando las cifras esperadas a distintos niveles de actividad en la operación, basados en que los costos no permanecerán fijos sino que variarán con relación al volumen.

b. Fijos o rígidos

Son aquéllos de asignación o estáticos, que permanecen invariables durante la vigencia del período presupuestario por - la razonable exactitud con que se han formulado.

5. En cuanto a su origen y efectos :

a. De operación o económicos

Los que se refieren al estado de resultados :

- Presupuesto de ventas
- Presupuesto de producción
- Presupuesto de materiales
- Presupuesto de mano de obra directa
- Presupuesto de gastos de fabricación
- Presupuesto de niveles de inventarios
- Presupuesto del costo de la mercancía vendida.
- Presupuesto de gastos de venta
- Presupuesto de gastos de administración
- Presupuesto de otros gastos y otros productos
- Presupuestos de compras

b. Financieros

Se refieren al estado de situación financiera :

- Presupuesto financiero
- Presupuesto de inversiones de capital

6. Por su importancia :

a. Principales o sumarios

Estos presupuestos son una especie de resumen, en el que se presentan los elementos medulares de todos los presupuestos de la entidad :

- Estados financieros presupuestos :
 - De situación financiera
 - De resultados
 - De cambios en la situación financiera
- Presupuestos de :
 - Ventas
 - Producción
 - Gastos de operación
 - Inversiones de capital
 - Financiero

b. Secundarios o analíticos

Son aquéllos que muestran en forma analítica las operaciones estimadas por cada uno de los departamentos que integran la organización de la entidad :

- Análisis de :
 - Ventas por línea, distrito, etc.
 - Costo de ventas por línea
 - Conceptos que integran los gastos de operación

- Adquisición de terrenos, inmuebles, maquinaria, etc.

3.9 Interrelación y secuencia de los presupuestos

La estructura y el flujo de datos requeridos para desarrollar un presupuesto general se muestra en el cuadro # 9. El pronóstico de ventas en unidades es la piedra angular del proceso presupuestal. Tanto el presupuesto de volumen de producción, como todos los demás presupuestos de operación de los departamentos se basan en el volumen de ventas proyectado. En el cuadro # 9, nos muestran el flujo de información de los diversos presupuestos de operación hacia los estados financieros proyectados.

Con lo anterior, podemos decir que la dependencia de unos presupuestos con otros es de la misma importancia para casi todos, con la excepción de tres, que en realidad fijan las bases para la elaboración de los demás, que son el de ventas, producción y financiero. Con esto se logra que los presupuestos estén controlados y de que no existan dispersiones y fallas dentro de los mismos, ya que todos se encuentran interrelacionados unos con otros.

3.10 La contabilidad por áreas de responsabilidad y el control presupuestal

Debemos considerar a la contabilidad por áreas de responsabilidad como una técnica auxiliar del control presupuestal, ya que a través de la primera se logra :

a. Una estructura departamental que permite evaluar las responsabilidades y logros de los individuos que dirigen y -

controlan las diferentes áreas de operación de la empresa, lo --
grando que los objetivos o metas sean asignadas a cada uno de --
los responsables de cada área, para que asuman la obligación de --
la preparación de los presupuestos y de las variaciones que se --
presenten al compararlo con la información real.

b. Nos proporciona la información contable por áreas -
de responsabilidad, facilitando la comparación del presupuesto -
de cada departamento con la información real, facilitando la el --
aboración de los reportes de actuación por áreas de responsabili --
dad.

3.11 Costos estandar

a. Origen

La técnica de los costos estándar tuvo su origen a --
principios del siglo XX, con motivo de la doctrina llamada " Tay --
lorismo ", desarrollada por Frederick Winslow Taylor, esta doc --
trina trataba primordialmente de mejorar la eficiencia del traba --
jo humano en el área de producción y lograr la mejor utilización --
posible del tiempo y de los materiales empleados, a través de es --
tudiar el tiempo de ejecución de las labores de los obreros, bus --
cando su metodización, para que mediante ella se acrecentara la --
producción con disminución de los costos, y a pesar de ello, con --
aumento en los salarios. Es decir, que consiste esencialmente en --
la aplicación sistemática y rigurosa del principio económico del --
mínimo esfuerzo, a la organización del trabajo, a la forma de --
instalar sus fábricas y al régimen administrativo que rige las -

empresas, lo que llamamos actualmente productividad. Y vino a convertirse en una técnica de valuación de costos aplicada a la contabilidad, a partir de la segunda década del presente siglo.

b. Definición

Algunas de las definiciones de esta técnica son :

" Es el empleo de costos unitarios predeterminados, apagados a la realidad, con el fin de determinar el costo de producción, facilitar el control de costos, el flujo de costos y la valuación de inventarios " (27).

" Es el que corresponde a un nivel eficiente de operación y refleja no el costo real, sino el que debe ser, de acuerdo con la adecuada utilización de las facilidades de producción " (28).

Del análisis de las definiciones anteriores se desprende lo siguiente :

Los costos estándar son aquellos costos que se calculan antes de iniciar la producción, nos indican lo que debe costar un producto, con base en la eficiencia de trabajo normal de una empresa; por lo que al comparar el costo histórico con el estándar, las variaciones indiquen las deficiencias o superaciones perfectamente definidas y analizadas. Por lo tanto, la incorporación de estándares predeterminados en el sistema de costos de una empresa, simplifica la toma de decisiones de la administración para :

- Planear la producción
- El control de costos

- Determinación de precios

c. Diferencia entre costo estándar y costo estimado

Los costos estándar y los costos estimados son costos predeterminados, su diferencia básica estriba en la profundidad del análisis y en la cantidad de esfuerzo que se invierte para desarrollar la información de costos. Los costos estándar están predeterminados, calculados en forma científica. Los estándares se desarrollan con base en especificaciones de ingeniería, estudios de tiempos y movimientos, medidas seleccionadas de capacidad de planta y análisis de comportamiento de costos. Los estándares representan medidas de eficiencia a las cuales deben de ajustarse los costos reales. Las variaciones significan ineficiencias, errores, desperdicios; deben investigarse y corregirse, pero no deben alterar los estándares. En consecuencia, los costos estándar se consideran como medidas básicas a las cuales hay que llegar y no deben modificarse aún cuando los costos reales sean diferentes. Los costos estimados se derivan de proyecciones de costos reales basadas en las tendencias del pasado, y generalmente consideran promedios de los costos obtenidos en el pasado. Se estiman tratando de que sean lo más cercano posible a los costos reales, por lo que no se consideran una medida de eficiencia. Los costos estimados se cambian a los costos reales, como consecuencia de las variaciones que ocurren entre ambas.

d. Tipos de costos estándar

Los costos estándar generalmente se clasifican en es--

tándares ideales, estándares básicos y estándares alcanzables - para el período actual. Cada uno de estos tipos de costos resulta útil, pero los estándares ideales y los estándares básicos requieren de ciertos ajustes antes de resultar aceptables para la evaluación de la actuación y para efectos de la valuación de los inventarios.

Estándares Ideales

Los estándares ideales (también denominados estándares teóricos o de perfección) permiten un mínimo de restricciones o tolerancias respecto a materiales, tiempo de trabajo y costos relacionados con la producción de cada producto. La actuación que satisfaga los estándares ideales difícilmente puede ser alcanzada. Los estándares basados en este enfoque de máxima eficiencia son eficaces sólo cuando se concientiza al personal operativo de esta situación, premiando su actuación si se logra un determinado porcentaje del estándar, digamos el 85% o el 90%.

Estándares básicos

Los estándares básicos raras veces se modifican o actualizan para que reflejen los costos de operación actuales y los cambios en los niveles de precios. Los estándares básicos se caracterizan por no ser modificados con mucha frecuencia. Los estándares básicos son utilizados primordialmente con el fin de medir las tendencias en los resultados de operación. Aún cuando son útiles, los estándares básicos también requieren ser ajustados antes de utilizarse para efectos de evaluación de la actua--

ción.

Estandares alcanzables para el periodo actual

Los costos estándares que son actualizados periódicamente para que reflejen los cambios en las condiciones operativas y los niveles de precios actuales para materiales, mano de obra y gastos de fabricación se denominan estándares alcanzables para el periodo actual. A diferencia de los estándares ideales, los estándares alcanzables para el periodo actual miden una actuación razonable bajo condiciones de operación promedio, suponiendo una eficiencia normal. Conforme a estas condiciones, los estándares de mano de obra incluyen tolerancias para tiempo perdido por descomposturas de máquinas e interrupciones en el trabajo de los obreros. Los estándares de materiales se basan en precios vigentes de mercado, e incluyen tolerancias para desperdicios normales y pérdidas normales de unidades. Los estándares alcanzables para el periodo actual son apropiados para determinar el costo de los artículos que se fabrican, para la evaluación de la actuación, la planeación y la motivación a los empleados.

e. Costo de producción estándar

Se forman de la predeterminación de los tres elementos del costo : materiales, mano de obra directa y gastos indirectos.

Materiales

- En cuanto a la cantidad

Medidas de peso, volumen o área de los materiales básicos que se necesitan para la fabricación, conforme al grado de -

calidad que corresponda. La cantidad de materiales a emplear en cierto período, depende del programa de producción y de la estimación de las cuotas de material que integren cada artículo.

- En cuanto a precio

El estándar de precio por las unidades a comprar es fijado por el departamento de compras, estimando las condiciones de mercado que prevalecerán en el año siguiente, de acuerdo con las cantidades a comprar y los contratos a celebrar con los proveedores.

Mano de obra directa

- En cuanto a la cantidad

Se fija la cantidad de horas-hombre u horas-máquina -- que se necesitan para cada operación de que se compone la producción de cada artículo, para predeterminar el total de horas-hombre u horas máquina que requiera el programa de producción. La cuota de mano de obra, se basa en estudios de tiempos y movimientos.

- En cuanto a precio

El departamento de personal estima el precio, con base de las cantidades requeridas, de los contratos de trabajo actuales, por renovar o por celebrar. Se dará consideración a las posibles exigencias sindicales.

La formulación de los estándares de material y mano de obra, queda a cargo de los ingenieros industriales de la empresa o externos.

Gastos de fabricación

- En cuanto a cantidad

La cuota por hora-hombre u hora máquina, se fija con base en los presupuestos de gastos fijos y gastos variables que correspondan a diversos niveles de operación.

- En cuanto a precio

El estándar de precio es fijado por el contador de costos, dividiendo el importe de los gastos estimados, entre el número normal de horas de trabajo directo estimado.

f. Variaciones y evaluación de la actuación

La determinación de las variaciones constituye tan sólo el primer paso dentro del proceso de análisis de las variaciones en costos estándar. Por sí solas las variaciones de materiales, mano de obra y gastos de fabricación carecen de significado para efectos de control de costos y evaluación de la actuación. Los últimos pasos en el análisis de variaciones son determinar - la(s) persona(s) responsable(s) de cada variación y la causa (s) de tales variaciones.

La última fase del proceso de control presupuestal consiste en formular una base para un control efectivo de costos. - El análisis de variaciones de los costos estándar es una herramienta útil para alcanzar este objetivo. Una vez que se hayan -- calculado las variaciones, se pide al personal administrativo -- responsable de tales variaciones que indique las razones por las que acontecieron. Además, el personal de contabilidad tratará de

determinar otras posibles causas para cada variación. Este proceso de revisión hace que los administradores se conscienticen de sus responsabilidades respecto a los costos, permite que se hagan revisiones oportunas de los costos estándar y conduce a un control de costos efectivo, a través de un proceso de evaluación continua de los costos del pasado, así como de los costos futuros en que se va a incurrir.

g. Responsabilidad respecto a variaciones

El análisis del cuadro # 10, nos señala las personas que generalmente son consideradas responsables de las variaciones de costos.

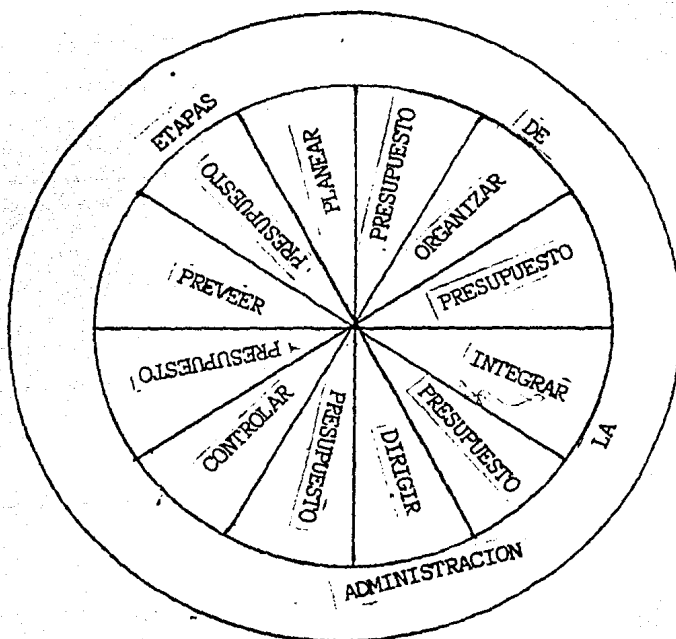
h. Causas de las variaciones

Para cualquier variación dada de costo estándar existen muchas posibles causas. En el cuadro # 11, se muestra algunas de las razones más comunes por las que surgen las variaciones.

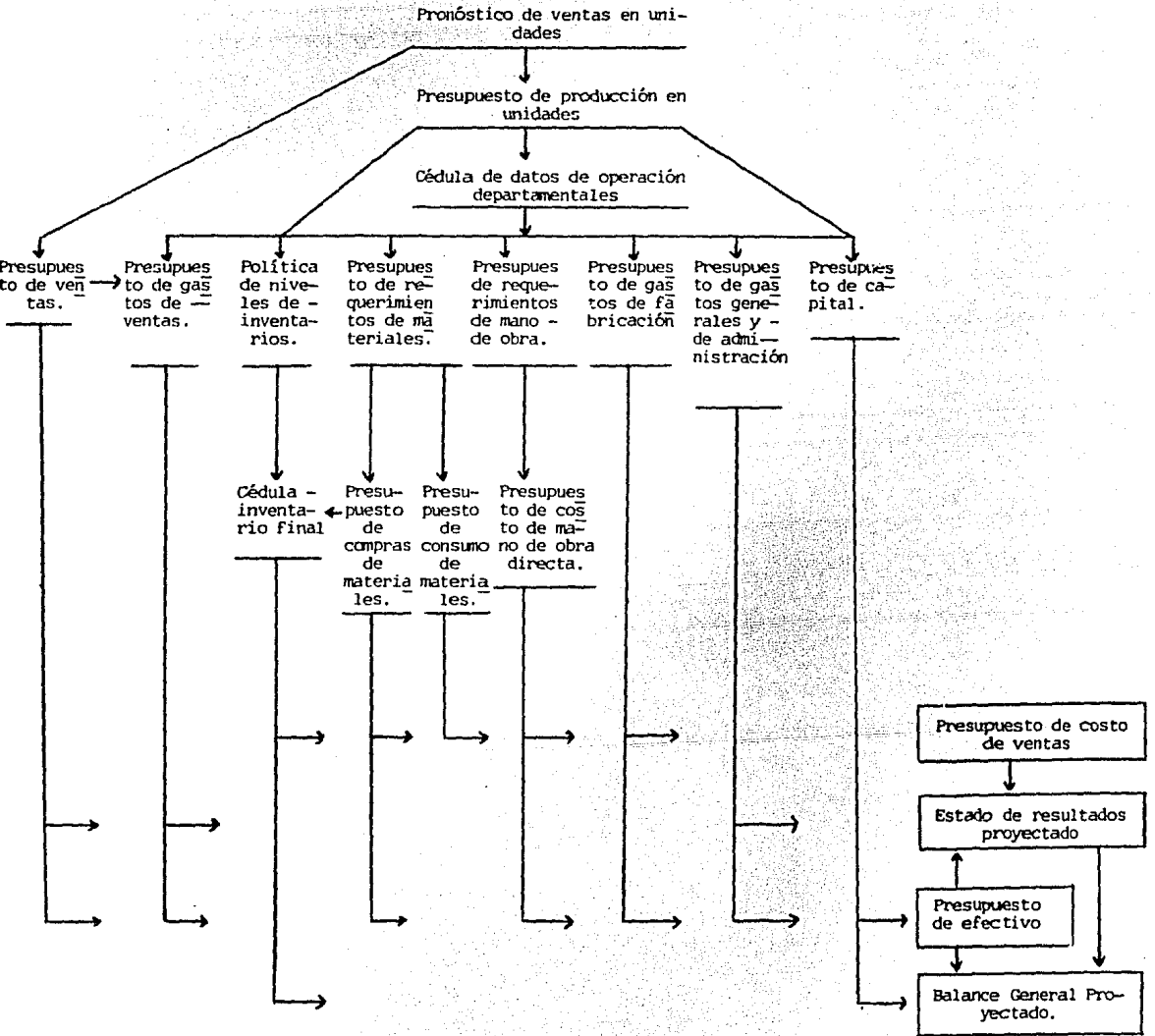
i. Los costos estándar y el presupuesto

Para la determinación del costo estándar, es básico auxiliarse de la técnica presupuestal, entre otras cosas, siendo los presupuestos que se muestra en el cuadro # 12, los que están íntimamente relacionados. Por una parte es necesario determinar un volumen de producción basado en un presupuesto de ventas, y en un presupuesto de capacidad productiva; el presupuesto de producción, a su vez requiere de otros presupuestos que son los gastos, de caja, de capital, etc.

EL CONTROL PRESUPUESTAL
DENTRO DEL PROCESO ADMINISTRATIVO



ESTRUCTURA DEL PRESUPUESTO Y FLUJO DE OPERACION



Cuadro # 10

RESPONSABILIDAD DE LAS VARIACIONES
CON RESPECTO A LOS COSTOS ESTANDAR

Variación

Variación en precio de materiales	El agente de compras o el gerente del departamento de compras.
Variación en cantidad de materiales	El superintendente de la planta, los supervisores departamentales, los operadores de las máquinas, el departamento de control de calidad y las personas responsables del manejo de materiales.
Variación en tarifa de mano de obra	El gerente de contratación departamental, los supervisores departamentales y el superintendente de la planta.
Variación en eficiencia de mano de obra	El superintendente de la planta, los supervisores departamentales, el departamento de programación de la producción, de departamento de control de calidad, las personas responsables del manejo de los materiales y los operadores de las máquinas.
Variación de gastos de fabricación en el monto de lo erogado	La porción variable constituye una responsabilidad de los supervisores individuales; se espera que éstos mantengan los gastos reales dentro del presupuesto. La porción fija constituye una responsabilidad de la alta gerencia.
Variación de gastos de fabricación en eficiencia	El mismo personal responsable de la variación de mano de obra en eficiencia.
Variación de gastos de fabricación en volumen	La alta gerencia y los programadores de la producción.

POSIBLES CAUSAS DE VARIACIONES O COSTOS ESTANDARVariación en precio de materiales

Cambios importantes en el precio de compra que no se han incorporado dentro del costo estándar.

Modificaciones en los descuentos sobre compras en volumen, debido a cambios en las políticas respecto a lotes de compra.

Sustitución de los materias primas originales incluídas dentro de las especificaciones de materiales.

Modificaciones en los costos por fletes.

Variación en cantidades de materiales

Mal manejo de los materiales.

Menor destreza de la esperada, del operador de una máquina.

Equipo defectuoso

Utilización de materia prima más barata, que provoca desperdicio excesivo.

Inspección de control de calidad de inferior nivel.

Variación en tarifa de mano de obra

Recientes modificaciones de tarifas de salario dentro de la industria.

Error en la apreciación inicial de la habilidad y experiencia de un trabajador.

Huelga laboral que provocó la utilización de personal no calificado.

Despidos de personal, que provocó que se tuviera que pagar más al personal calificado con el fin de evitar el retiro y la rotación de personal.

Enfermedad de los obreros y periodos de vacaciones.

Variación en eficiencia de mano de obra

Paros en las máquinas.

Materia prima de inferior calidad.

Supervisión deficiente.

Manejo inoportuno de los materiales.

Mala actuación de los obreros.

Programación errática de la producción.

Especificaciones de ingeniería de menor calidad.

Nuevos obreros carentes de experiencia.

Variación de gastos de fabricación en el monto de lo erogado

Cambios inesperados en precios.

Utilización excesiva de la mano de obra indirecta.

Utilización excesiva del material indirecto.

Incremento de horas extras del personal.

Fallas mecánicas y del personal.

Cambios en las tasas de depreciación.

Variación de gastos de fabricación en eficiencia

Veáse variación de mano de obra en eficiencia

Variación de gastos de fabricación en volumen

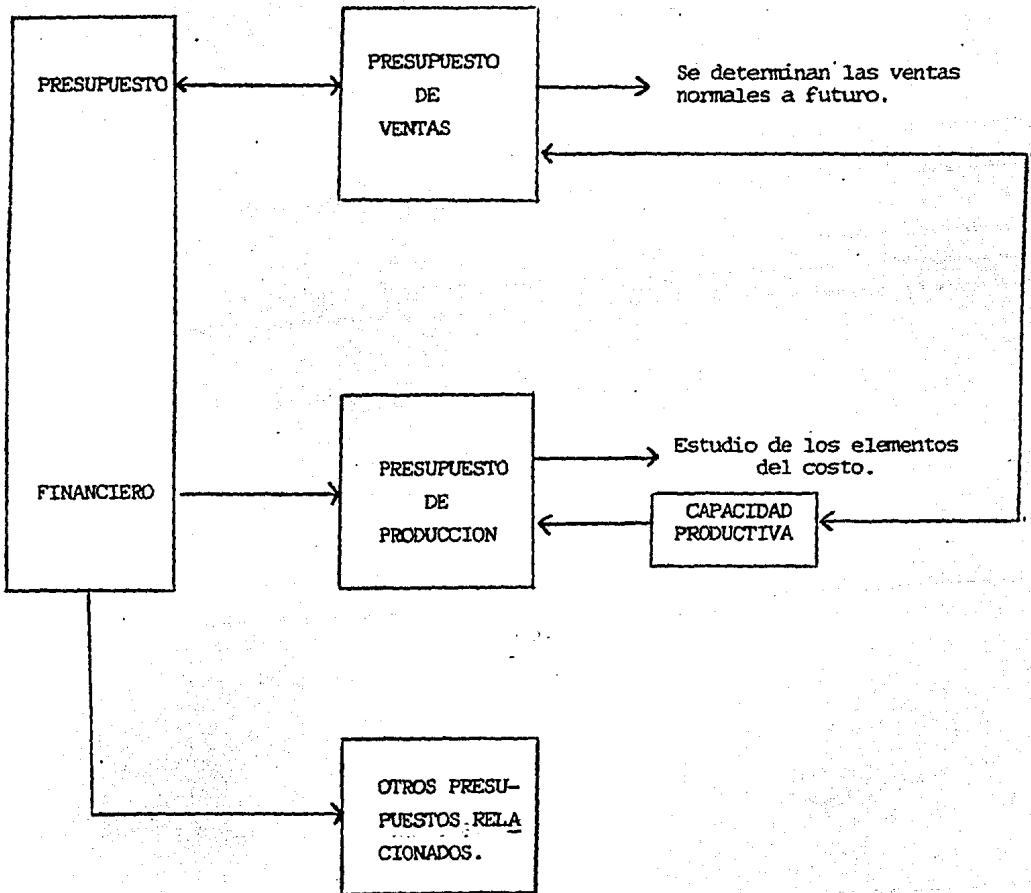
Capacidad normal insuficiente.

Falta de órdenes de ventas.

Exceso de capacidad ociosa.

Eficiente o ineficiente utilización de la capacidad existente.

LOS COSTOS ESTANDAR Y EL PRESUPUESTO



CAPITULO IV

REPORTES Y ANALISIS DE VARIACIONES

4.1 Planeación y control

Estas dos etapas del proceso administrativo son fundamentales para que se logre el objetivo esencial de la contabilidad por áreas de responsabilidad, que es el control de gastos y costos por áreas de responsabilidad; ya que a través de una planeación adecuada del curso de acción a seguir para alcanzar los objetivos planeados, estamos en la posibilidad de comparar los estándares con los resultados realmente obtenidos, en los informes de responsabilidad, y poder controlar las variaciones importantes que se desvíen de lo planeado, identificando éstas con el responsable, para que nos dé una explicación de dicha desviación. Por esta razón trataremos más a fondo estas dos etapas del proceso administrativo.

4.11 Concepto e importancia de la planeación

Mencionaré algunas de las definiciones que se han dado sobre esta etapa del proceso administrativo :

" La planeación consiste en fijar el curso concreto de acción que ha de seguirse, estableciendo los principios -- que habrán de orientarlo, la secuencia de operaciones para realizarlo y la determinación de tiempos y números necesarios para su realización " (29).

" Según George R. Terry : planeación es la selección y relación de hechos, así como la formulación y uso de suposiciones, respecto al futuro en la visualización y formulación de las actividades propuestas que se cree sean necesarias para -

alcanzar los resultados deseados " (30).

Del análisis de las definiciones anteriores, podemos - decir que la planeación consiste en determinar qué debe hacerse (fijación de objetivos), cómo y dónde debe hacerse (formulación de políticas), qué y cuándo la acción debe tomarse (programas), - y quién es el responsable de ella y por qué (procedimientos). En otras palabras, la planeación consiste en predeterminar el curso de acción a seguir para alcanzar los objetivos fijados.

Importancia de la planeación

La planeación se hace necesaria por diferentes motivos:

- a. Para prevenir los cambios del medio ambiente, de tal suerte que, anticipándose a ellos, sea más fácil la adaptación - de la entidad.
- b. Para integrar los objetivos y las decisiones de la organización.
- c. Como medio de comunicación, coordinación y cooperación de los diferentes elementos que integran la empresa.
- d. Todo control es imposible si no se compara con un - plan previo. Sin planes, se trabaja a ciegas.
- e. Al realizar una adecuada planeación, se logrará mayor efectividad y eficiencia en las operaciones y mejor administración.

Técnicas de la planeación

Las técnicas para formular planes, y para presentarlos, explicarlos, discutirlos, etc., suelen ser las más abundantes y -

diversificadas dentro de todas las etapas de la administración.-

Sin embargo, las más usadas son quizá las siguientes :

- a. Manuales de objetivos y políticas
- b. Diagramas de proceso y de flujo, que sirven para representar, analizar, mejorar y/o explicar un procedimiento.
- c. Gráficas de Gantt, que tienen por objeto controlar la ejecución simultánea de varias actividades que se realizan coordinadamente.
- d. Programas de muy diversas formas, pero especialmente, los que se presentan en unidades monetarias que son los presupuestos.
- e. Técnicas de trayectoria crítica : buscan planear y programar en forma gráfica y cuantitativa, una serie de secuencias coordinadas de actividades simultáneas, que tienen el mismo fin y el mismo origen, poniendo énfasis principalmente a la duración, costo, etc., de aquella secuencia de operaciones que resulte la más larga y costosa, ya que de nada serviría acortar otras secuencias necesarias y colaterales a la primera, si ésta detiene y dificulta el avance general.
- f. Modelo costo-volumen-utilidad : nos permite utilizar el método de la simulación sobre las variables, costos, precios y volumen, lo cual facilita la elección de un correcto curso de acción, ya que esta técnica permite analizar los posibles efectos en las utilidades al tomar la empresa determinada decisión.

Principios de planeación

1. El principio de la precisión

Los planes no deben hacerse con afirmaciones vagas y genéricas, sino con la mayor precisión posible, por que van a regir acciones concretas.

2. El principio de flexibilidad

Dentro de la precisión establecida en el principio anterior, todo plan debe dejar margen para los cambios que surjan en éste, ya en razón de la parte imprevisible, ya de las circunstancias que hayan variado después de la previsión. " Por más grande que sea la previsión, ésta no puede llegar a todos los casos en que podrían presentarse cambios en los objetivos previamente planeados " (31).

Este principio podrá parecer a primera vista contradictorio con el anterior, pero no lo es, inflexible es lo que no puede cambiarse de ningún modo; flexible, es lo que no tiene una dirección básica, pero que permite pequeñas adaptaciones momentáneas, pudiendo después volver a su dirección inicial.

3. Principio de unidad

Los planes deben ser de tal naturaleza que puede decirse que existe uno sólo, esto quiere decir " que en la fijación de objetivos y en la determinación de los resultados que se esperan, deben participar todos los responsables de las áreas, en la parte que a ellos corresponda, de modo de que coordinados e integrados, pueda decirse que existe un solo plan general " (32).

La contabilidad colabora en la función de planeación - al presentar cuantitativamente los planes establecidos a través de los presupuestos. Estos pueden referirse a los costos y gastos en los que se cree incurrirá la empresa, a los ingresos que le - espera obtener y finalmente a los resultados esperados según las metas fijadas durante la planeación.

La contabilidad por áreas de responsabilidad en la función de planeación determina la necesidad de identificar las metas de la empresa con cada una de las unidades que la integran, - plasmándolas en presupuestos, que al ser elaborados por secciones reciben el nombre de presupuestos por áreas de responsabilidad. El presupuesto global de la empresa queda integrado, por lo tanto, por la consolidación de dichos presupuestos.

4.12 Concepto e importancia del control

Maddock define al control como " la medición de los resultados actuales y pasados, en relación a las operaciones, ya - sea total o parcialmente con el fin de corregir, mejorar y formular nuevos planes " (33).

" Control es el proceso de determinar lo que se está - llevando a cabo, evaluándolo, aplicando las medidas correctivas - necesarias y vigilando que el desarrollo se lleve a cabo de acuerdo a lo planeado " (34).

Del análisis de las definiciones anteriores, podemos - decir que las fases que abarca el control son :

- Establecer el estándar de rendimiento

- Conocer el rendimiento
- Comparar el rendimiento real con el estándar
- Analizar las variaciones resultantes
- Implantar medidas correctivas necesarias a fin de corregir variaciones.

Importancia del control

El control es imposible si no existen " estándares " - de alguna manera prefijados, ya que a través de éstos, se medirá la eficiencia del logro de los objetivos, comparando lo planeado con lo realizado, e identificando la variación con el responsable de la misma. Por lo que se debe procurar que los estándares estén calculados lo más preciso que se puedan. De ahí la regla - de afirmar y perfeccionar los estándares como un medio de preparar el control.

4.2 Informes de actuación

El informe de actuación constituye un documento esencial dentro del sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad, el que se convierte en un medio vital de comunicación e información.

El informe de actuación contiene las cifras de costos y gastos incurridos, debidamente agrupados por conceptos y clasificados en gastos controlables y no controlables. Presenta también las desviaciones de las cifras reales contra los presupuestos. (ver cuadro # 6 en el capítulo II).

Este informe debe ser diseñado y elaborado por niveles

y áreas de responsabilidad, de tal manera que revele no solamente lo que está pasando, sino quién es el responsable, para poder utilizarlo como instrumento para el control del costo de las operaciones, encauzando la atención hacia aquellos que lo ameritan, y de esta manera facilitar la toma de decisiones.

Los informes de responsabilidad son el producto final de un sistema contable por áreas de responsabilidad; constituye la vía de comunicación entre las diversas áreas de la organización. Son un conjunto de informes internos en los cuales se analiza la actuación de cada área dentro de la empresa; y así, por medio de un control individual, se ejerce un control general.


4.21 Objetivos

El objetivo principal al elaborar un informe de responsabilidad es proporcionar los datos necesarios que ayudan a la gerencia a desempeñar las funciones administrativas sobre todo en la función de control.

Otros objetivos que consecuentemente van acordes con el objetivo principal son :

1. Concientizar a los administradores, gerentes, jefes de servicio y en general a todos los responsables de las áreas, del grado de efectividad con que han trabajado, por medio de las variaciones en que han incurrido.

2. Identificar al responsable directo de una variación significativa, ya que los informes nos proporcionan los elementos necesarios para hacerlo.



3. Identificar a través de las variaciones que se determinen en los informes, a las áreas que habiendo tenido una variación desfavorable necesitan de una medida correctiva, ó a aquellas que habiéndose tenido favorables merezcan un incentivo o reconocimiento adecuado.

4. Determinar si los datos presupuestados siguen siendo razonables o si es necesario sujetarlos a modificación, esto se obtiene después de haber hecho un análisis de las causas que originaron las variaciones.

5. Aumentar el control sobre puntos que antes hayan estado descuidados.

6. Ayudar a que se resuelvan los problemas antes de que lleguen a niveles más altos y se tornen críticos.

4.22 Características de la presentación del sistema de información.

Los informes de responsabilidad deben tener las características que tiene todo sistema de información para que cumplan su cometido informativo :

a. Oportunidad en la presentación de los informes

Una información fuera de tiempo sirve únicamente como dato estadístico y no para la toma de decisiones.

b. Sencillez

Deberán ser objetivos en su presentación, mostrando datos substanciales para lo que se tendrá que eliminar el detalle, es decir la información innecesaria.

c. Claridad

Es necesario que los informes sean presentados especificando claramente los conceptos a que se refieren.

d. Base de medida

Contendrán el estándar contra el que se comparen -- los datos reales obtenidos.

e. Análisis de las variaciones

Cada responsable explicará las causas que hubo respecto a las desviaciones importantes del área.

4.23 Cualidades inherentes de los informes

a. Dinámicos

Abarcan un período determinado cambiante de acuerdo a las necesidades propias.

b. Internos

Auxilia a la administración como una valiosa herramienta de control y nace de la propia organización.

c. Presupuestales

Necesitan de medidas de eficiencia, comparán la actuación con el presupuesto concordante en el período que comprenden.

d. Organizacional

Es una de las características más formales. Se encuentran integrados a la estructura organizacional de la entidad por lo que habrá tantos informes como áreas de responsabilidad existan.

e. Motivacionales

Son vínculo de superación personal, Crean en el -- elemento humano un sentimiento de satisfacción y responsabilidad personal. Esta es su característica humanística.

4.24 Flujos de comunicación

Existen fundamentalmente cuatro flujos de comunicación típicos, dependiendo de la forma que se tome :

Vertical - Descendente	--- Instrucciones
Vertical - Ascendente	--- Evaluaciones, sugerencias y quejas.
Horizontal	--- Asesoramiento
General	--- Circulares y boletines

La comunicación de los reportes de responsabilidad es de tipo vertical-ascendente (ver inciso 2.24). La información fluye hacia las áreas jerarquizadas superiores.

4.25 Gastos controlables y no controlables

En los reportes de responsabilidad, al hablar de - comparaciones entre costos y gastos reales con presupuestos y - costos estándar, debemos analizar lo que vamos a comparar y las responsabilidades que vamos a establecer. Los costos y gastos - podemos clasificarlos en dos grupos : (1) Controlables es aquel gasto o costo realizado por una persona que tiene autoridad y - responsabilidad sobre su incurrancia, estaría constituido por - partidas tales como : consumo de papelería, mantenimiento, consumo de energía eléctrica etc. (2) No controlables se refiere -

a costos o gastos cuyo aprovechamiento cae en un departamento en particular; pero el responsable de ese departamento no puede hacer nada para controlar su importe; por ejemplo la depreciación de la maquinaria e inmuebles, impuestos prediales, etc.

En ocasiones los gastos no controlables se confunden con los llamados gastos fijos; sin embargo debe analizarse detenidamente cada caso, pues no se trata de los mismos conceptos y en ocasiones un gasto fijo puede ser controlable para el cual debe situarse responsabilidad, como sucede, por ejemplo, con la mayor parte de los gastos de administración.

Lo anteriormente señalado, no quiere decir que el ejecutivo responsable de una área sólo se preocupe de las partidas controlables; porque existen ciertas partidas que aunque no sean controlables para él, se deben mostrar en el reporte de actuación, para analizar, con fines informativos el cuidado que tiene de administrar esos recursos a él encomendados.

4.3 Administración por excepción

Principio de Excepción

" El control administrativo es mucho más eficaz y rápido, cuando se concentra en los casos en que no se logró lo previsto, más bien que en los resultados que se obtuvieron como se había planeado " (35).

Este importante principio tiende a aprovechar los beneficios que resultan de considerar como lo ordinario el cumplimiento de las previsiones, y las desviaciones imposibles de evitar,-

como lo excepcional : hacia estas desviaciones es adonde debe - dirigirse toda la atención.

Cuando el principio de excepción se aplica principalmente en el área de los factores estratégicos, se obtienen todavía más valiosos resultados.

El análisis y estudio de los reportes originados en los registros, y de operación, de los responsables, de cada -- área del negocio, deben enfatizar solamente las áreas problema, con el fin de evitar exceso de información.

Por ejemplo, un sistema de información por excepción- podría requerir que se hagan comparaciones específicas para -- cualquier costo superior o inferior al estándar en un 10% o más. En otros casos se podría establecer que tal comparación se debe hacer cuando la diferencia entre las partidas comparadas exceda de un límite monetario, además del porcentaje antes mencionado. Una vez establecido un criterio determinado, las partidas que - se considere que están bajo control, se reportan conjuntamente- con su total presupuestado o costos estándar correspondientes.

4.31. La delegación de autoridad

La delegación de autoridad es la transmisión de facultades o poderes de un ente administrativo a otro.

La autoridad y la responsabilidad están siempre relacionadas una de la otra, pues la delegación de autoridad trae consigo la asignación de responsabilidad.

La delegación de autoridad es siempre descendente,

así el director general delega autoridad en las direcciones instituidas en la compañía, de acuerdo a sus necesidades particulares; éstas a su vez la delegan a niveles inferiores.

La persona a la que se le asigna autoridad debe mostrar a sus superiores, y más aún a sus subordinados que tiene la capacidad para ejercerla, ya que si no es así, es difícil que se acaten sus órdenes con el convencimiento necesario para cumplirlas.

Responsabilidad es la capacidad de responder; es la que tiene toda persona para conocer y aceptar las consecuencias de un acto suyo, inteligente y libre.

Una efectiva delegación de responsabilidad no existe sólo al designar a un responsable, sino que se requiere poner a su alcance la información necesaria y adecuada para el correcto desempeño de su función.

La designación de autoridad y responsabilidad para ser efectivos, debe originar una reacción positiva en los individuos; esto se puede lograr si se tienen en cuenta los siguientes puntos :

1. Crear conciencia en los individuos de que el trabajo realizado no es contrario a sus intereses, sino para su bien individual y el general de la empresa.

2. Hacer sentir que la responsabilidad y la autoridad que se les confiere va de acuerdo con su capacidad mental o física.

3. Dar a conocer que el método de evaluación que se aplica a su desempeño es bueno y justo.

La delegación de autoridad puede verse afectada -- por errores, que en el particular caso de este tema : la implantación de la contabilidad por áreas de responsabilidad, resulten peligrosos, y por lo tanto, se necesita de un gran cuidado para evitarlos. Algunos de estos son :

- Se confiere poca autoridad y se hace asumir mucha responsabilidad, lo que provoca inconformidad en los subordinados y baja su productividad.

- La autoridad no va acompañada de la suficiente confianza, y en esta forma los empleados no se sienten integrados a la organización.

- Cuando un ejecutivo superior interviene en decisiones de subalternos que no están bajo su mando, de esta forma se crea confusión provocando irresponsabilidades.

- Cuando la responsabilidad se delega sin aclarar las obligaciones que se contraen, los subalternos se confunden y no rinden lo necesario.

- Si los deberes se definen estrictamente, se limita a los individuos y se les quita iniciativa, haciéndolos sentir máquinas.

Estas fallas que pueden presentarse en la delegación de autoridad y responsabilidad, deben evitarse si se desea obtener una respuesta adecuada de los individuos y cumplir con el objetivo de control de las operaciones y de resultados ópti-

mos que busca la contabilidad por áreas de responsabilidad.

4.4 Análisis de variaciones

Con los informes de actuación se comparan los datos reales con los presupuestados y se determinan las variaciones que pueden ser favorables o desfavorables para la empresa.

Un presupuesto detallado y elaborado con las mejores técnicas posibles de nada serviría si no es utilizado como instrumento de medición, en la eficiencia de las operaciones realizadas, por que si bien es cierto que la técnica presupuestal debe describir en forma concisa y detallada la intervención de cada una de las personas responsables de la empresa, esta técnica sólo llega a su culminación y justificación definitiva al momento de analizarse y reportarse las variaciones que resulten de la comparación de cifras reales contra los presupuestadas, siendo este el momento donde se aprecia en toda su magnitud la utilidad de la contabilidad por áreas de responsabilidad.

El análisis racional de las variaciones permitirá a la administración determinar que área de la organización no esta trabajando adecuadamente con las funciones que se le asignaron, y cuáles están cumpliendo normal o superiormente, pero la actividad administrativa sólo se hará sentir en las áreas de responsabilidad cuyas variaciones lo ameriten, dando lugar a la administración por excepción, y a la aplicación de la contabilidad por áreas de responsabilidad.

Las variaciones deberán ser estudiadas detenidamente-

a efecto de conocer los motivos de su origen, ya que pueden ser razonables o insignificantes, o bien ameriten por su cuantía e importancia una investigación detallada con el fin de descubrir las deficiencias que las ocasionaron y tomar las providencias necesarias para corregir la causa que origine variaciones desfavorables, así como incrementar las causas que originaron las variaciones favorables.

CONCLUSIONES

1. La Contabilidad por áreas de responsabilidad, no es un nuevo concepto contable : es una técnica transcendental y una de las más recomendables de la contabilidad administrativa, que logra la conjunción ideal de la contabilidad y de la administración, aprovechando ésta la información que aquélla le proporciona; así hemos llegado a colocarla en el sitio que le corresponde : herramienta de información contable por excelencia que facilita el proceso administrativo.

2. La Contabilidad por áreas de responsabilidad forma un cuerpo administrativo que cubre toda la entidad, convirtiéndose en un plan administrativo, ya que permite que todos los responsables de las áreas del negocio intervengan en la formulación de sus objetivos, y que comparen estos con lo realmente obtenido, y en caso de variaciones de importancia respondan por las mismas; dando sugerencias que en su opinión procedan para mejorar la marcha de su área o de la entidad, creándose una conciencia de administración en todos sus miembros; facilitando el control de la administración descentralizada, y una mayor comunicación y cooperación entre las unidades de operación.

CITAS BIBLIOGRAFICAS

- (1) David Noel Ramírez. Contabilidad Administrativa. México. - Mc. Graw Hill. 1982. p.3
- (2) Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín A 1 Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera. México. División Editorial. 1973. p. 3
- (3) Henry R. Anderson, Mitchell H. Raiborn. Conceptos Básicos de la Contabilidad de Costos. México. Compañía Editorial -- Continental.1980. p. 26
- (4) Ibid. p. 23
- (5) David Ramírez. Op.Cit. p. 4
- (6) Ronald M. Copeland, Paul E. Dascher. Fundamentos de contabilidad administrativa. México. Limusa. 1979.p. 2
- (7) Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletín A 3 Realización y periodo contable. División editorial. 1973. p.2
- (8) Henry R. Anderson, Mitchell H. Raiborn. Op. Cit. p. 554
- (9) David Noel Ramírez Padilla. Op. Cit. p. 251
- (10) Francisco Perea. La Contabilidad por Areas de Responsabilidad-Significación contemporánea y humanística. Tercera Edición. Cuarta reimpresión.México. Ecasa. 1982. p. 34
- (11) David Noel Ramírez. Op. Cit. p. 258
- (12) Arturo Elizondo López. El Proceso Contable. Primer nivel. - Quinta edición. México. Ecasa. 1982. p. 165
- (13) Ibid. p. 177

- (14) Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Contabilidad por Areas de Responsabilidad. México. 1972. pp. 26,27
- (15) Victor M. Paniagua. Sistema de Control Presupuestal. México. Ecasa. 1979. p. 13
- (16) Henry R. Anderson, Mitchell H. Rairborn. Op. Cit. p. 587
- (17) Cristobal del Río González. Técnica Presupuestal. Novena -- edición. Segunda reimpresión. México. Ecasa. 1981. p. 1-7
- (18) Enrique Anaya Sánchez. Administración Activa. Ecasa. 1982. - p. 142
- (19) Victor M. Paniagua. Op. Cit. p. 14
- (20) Hector Sales González. Control presupuestal de los Negocios. Séptima edición. Primera reimpresión. México. Publicaciones Administrativas y Contables. 1982. p. 23
- (21) Cristobal del Río González. Op. Cit. p. 11-3
- (22) Instituto Mexicano de Ejecutivos en Finanzas. Control Presu puestal en la Administración por Objetivos. Conferencia del C.P. Rafael García Cano : Infraestructura y Control Presu-- puestal. México. 1976. p. 3
- (23) Instituto Mexicano de Contadores Públicos. La Contabilidad por Areas de Responsabilidad. Op. Cit. p. 101
- (24) Enrique Anaya Sánchez. Op. Cit. p. 67
- (25) Instituto Mexicano de Ejecutivos en Finanzas. Conferencia - del C.P. Miguel Angel Celis : Elementos del Control Presu-- puestal. Op. Cit. p. 3

- (26) Francisco Perea. Op. Cit. p. 77
- (27) Henry R. Anderson, Mitchell H. Raiborn. Op. Cit. p. 435
- (28) Carlos Morales Felgueres. Prontuario de Contabilidad de - Costos. Quinta reimpression. México. Ediciones Contables y - administrativas. 1982. p. 97
- (29) Agustín Reyes Ponce. Administración de Empresas. Primera - parte. Treintava reimpression. México. Limusa. 1983. p. 165
- (30) Norberto Agramonte Mier y Terán. Curso de Teoría de la Ad - ministración. Cuarta edición. Tercera reimpression. México. Ecasa. 1981. p. 27
- (31) Agustín Reyes Ponce. Administración por Objetivos. México. Limusa. p. 39
- (32) Ibid. p. 40
- (33) Agustín Reyes Ponce. Administración de Empresas. Segunda - parte. Quinciava reimpression. México. Limusa. 1979. p. 355
- (34) Enrique Anaya Sanchez. Op. Cit. p. 333
- (35) Agustín Reyes Ponce. Administración de Empresas. Segunda - Parte. Op. Cit, p. 358

BIBLIOGRAFIA

Contabilidad

1. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Boletín A 1 - Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera. México, División editorial. 1973.
2. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Boletín A 3 - Realización y Período Contable. México. División Editorial. - 1973.
3. Arturo Elizondo López. El Proceso Contable. Contabilidad primer nivel. Quinta edición. México. Ecasa. 1982.
4. Francisco Perea. La contabilidad por áreas de responsabilidad. Tercera edición. Cuarta reimpresión. México. Ecasa. 1982.
5. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Contabilidad por áreas de responsabilidad. México. 1972.
6. González Vilchis Asociados con Price Waterhouse. Conferencia - DAEE " Contabilidad por áreas de responsabilidad ". 1977.
7. González Vilchis Asociados con Price Waterhouse. Contabilidad por áreas de responsabilidad. Fomento administrativo S.A. Fianza. 1976.
8. David Noel Ramírez Padilla. Contabilidad Administrativa. México. Mc. Graw Hill. 1980.
9. Ronald M. Copeland, Paul E. Dascher. Fundamentos de Contabilidad Administrativa. México. Limusa. 1979.

10. Francisco Perea, Javier Belmares (compiladores). Informa--
ción financiera. Cuarta edición. México. Ecasa. 1980.

Administración

11. Enrique Anaya Sánchez. Administración activa. México. Edicio
nes contables y administrativas. 1982.
12. Agustín Reyes Ponce. Administración de Empresas. Primera Par
te. Treintava reimpresión. México. Limusa. 1983.
13. Agustín Reyes Ponce. Administración de empresas. Segunda par
te. Quinciava reimpresión. Limusa. México. 1979.
14. Agustín Reyes Ponce. Administración por Objetivos. México. -
Limusa.
15. Norberto Agramonte Mier y Terán. Curso de Teoría de la Admi
nistración. Cuarta edición. Tercera reimpresión. México. Eca
sa. 1981
16. Coordinación de administración. Primer tomo de lecturas para
administración y dirección. UNAM. Facultad de Contaduría y -
Administración. 1976.
17. Coordinación de Administración. Apuntes de Organizaciones. -
Unam. Facultad de Contaduría y Administración.

Costos y Presupuestos

18. Instituto Mexicano de Ejecutivos en Finanzas. Control Presu
puestal en la administración por objetivos. Conferencias. Mé
xico. 1976.
19. Hector Salas González. Control presupuestal en los negocios.
Séptima edición. Primera reimpresión. México. Pacsa. 1982.

- (20) Cristobal Del Río González. Técnica presupuestal. Novena - edición. Segunda reimpresión. México. Ecasa. 1981.
- (21) Victor M. Paniagua . Sistema de Control Presupuestal. Méxi co. Ecasa. 1976.
- (22) Carlos Morales Felgueres. Prontuario de Contabilidad de Cos tos. Quinta reimpresión. México. Ecasa. 1982.
- (23) Henry R. Anderson, Mitchell H. Raiborn. Conceptos básicos - de contabilidad de costos. México. Compañía editorial conti nental, S.A. 1980.

Otros

Organigrama, catálogo de cuentas, y auxiliares por áreas de res- ponsabilidad, obtenidas de un Laboratorio Farmacéutico.