

125 2 ejempl



Universidad Nacional Autónoma de México

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

“ LA CONTABILIDAD POR AREAS DE RESPONSABILIDAD ”

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

Que para obtener el título de
LICENCIADO EN CONTADURIA
p r e s e n t a

RICARDO RODRIGUEZ CHAVIRA

Asesor: **JOAQUIN BLANES PRIETO**

1 9 8 1



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.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

INDICE

II. INTRODUCCION

I.- ASPECTOS GENERALES.

| | |
|---|---|
| 1.- Que es la Contabilidad Financiera | 1 |
| 2.- Que es la Contabilidad Administrativa | 4 |
| 3.- Que es la Contabilidad por Areas de Responsabilidad | 6 |

II.- IMPACTO EN LA ORGANIZACION Y LOCALIZACION DE LAS AREAS DE RESPONSABILIDAD.

| | |
|--|----|
| 1.- Impacto | 11 |
| 2.- Localización y Delegación de Responsabilidades | 15 |

III.- LOS PRESUPUESTOS Y SU RELACION POR AREAS DE RESPONSABILIDAD.

| | |
|--|----|
| 1.- Definición y Objetivos. | 18 |
| 2.- Que es un Presupuesto por áreas de Responsabilidad y su Importancia. | 31 |

IV.- PREVISION DE LAS UTILIDADES.

| | |
|----------------------------|----|
| 1.- A Corto y Largo plazo | 37 |
| 2.- Reparto de Utilidades. | 39 |

V.- IMPLANTACION DEL SISTEMA.

| | |
|--|----|
| 1.- Quien lo puede Implantar | 42 |
| 2.- Aspectos Importantes en la Implantación. | 45 |

VI.- INFORMES DE RESPONSABILIDAD.

| | |
|---|----|
| 1.- Elementos de un Sistema de Información. | 49 |
| 2.- Cuales son sus Características y Contenido. | 51 |

VII.- MOTIVACION HUMANA.

| | |
|---|----|
| 1.- Qué es? | 57 |
| 2.- Su aceptación en el Proceso Administrativo. | 60 |
| 3.- Importancia de la Motivación Humana. | 62 |
| 4.- Importancia de los Recursos Humanos. | 66 |

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA.

INTRODUCCION

Después de haber analizado un sin número de posibilidades para manejar mi Seminario de tesis me he inclinado por el estudio de la CONTABILIDAD POR AREAS DE RESPONSABILIDAD, ya que considero que es de suma importancia para el desarrollo profesional de la carrera del Contador Público.

También he decidido darle un enfoque muy especial en este estudio a lo relacionado con los Recursos Humanos y por ende a la Motivación del mismo, esto se debe más que nada a la importancia que guardan estos Recursos y su Motivación con cualquier actividad que realice un individuo ó un grupo de éstos.

Mi idea fundamental, es ir al parejo con la evolución que a sufrido la Contabilidad en los últimos tiempos, ya que no se puede negar, que ésta haya evolucionado, de tal manera que no sea simplemente números fríos y calculadores, sino que, se adentren poco más en las personas que han dado su esfuerzo para llegar a esos resultados, que como quiera que fueren es el producto del esfuerzo del bloque Humano compartido con el Recurso Monetario ó con el Capital. De estos dos aspectos se han derivado un sin fin de polémicas en relación de cual es más importante para el desarrollo de una actividad económica. Pues bien, como se podrá ver en este estudio, la relación que guardan Recursos Humanos y Capital, es de una coordinación indispensable, ya que uno de éstos sin el otro, casi nunca podrían generar lo que una Actividad Económica (con contadas excepciones) pretende, que son utilidades.

Ahora bien, considero que este estudio, es la antesala a un objetivo que cualquier estudiante, que se precie de serlo, se ha fijado, que es el de recibir el título que lo acredite como Contador Público. Por este mismo esfuerzo que he realizado y que conjuntamente ha realizado mi Asesor de Tesis C.P. Joaquín Blanes Prieto, así como un sin fin de estudiantes y asesores que tratan de lograr su objetivo, pido de antemano a cualquier lector, que me digné al leer este estudio, una disculpa por cualquier error u omisión que en el mismo encuentre; al respecto cabe señalar las palabras de Juan Luis Vives: "Pido que se reconozca mi buena voluntad en este ensayo de perseguir el bien, y se perdone, con pronta y buena resolución, los errores en que haya incidido en empeño tan nuevo como este". Y las de otro estudioso, Dale Carnegie: "Apenas creo en las cosas en que creía hace veinte años, salvo en la tabla de multiplicar, y hasta de ella empiezo a dudar cuando oigo hablar de Einstein. Quizá dentro de veinte años no crea en lo que he dicho en este libro. No estoy tan seguro de nada como solía estarlo."

A MI ESPOSA E HIJO,
A MIS PADRES Y HERMANOS,
FAMILIARES, PROFESORES Y AMIGOS,

CON AMOR, CARRO, AGRADECIMIENTO,
AMISTAD E ILUSTION.

1. ASPECTOS GENERALES

1. Qué es la Contabilidad Financiera.

Empezaré por equipararla con algunas palabras que se han venido usando para llamarla, como son, Contabilidad Formalista, Histórica, Tradicional ó de Custodia. Aunque suene vago a todos estos conceptos se les denomina como el "Arte de llevar los libros de Contabilidad", frase hoy en día demasiado obsoleta.

Así pues teniendo una idea de los conceptos usados me extenderé diciendo, - Que es el registro, clasificación y resumen de las operaciones que se generan dentro de una empresa; así como el manejo de cuentas de Balance, de Resultados y de Orden, consecuentemente de los libros principales, auxiliares y tarjetas, así como la formulación de conciliaciones y de toda clase de asientos de ajuste ó de hojas de trabajo y Estados Financieros y por consecuencia lógica, la agenda de obligaciones estadísticas, fiscales, laborales y de otro tipo. Como se ve la idea nos muestra las actividades que desempeña un Departamento de Contabilidad hoy en día, o las de un Contador Público a mitad de siglo, pero nunca las de uno actual.

La Contabilidad Financiera es, puede verse, la simple sumariación de transacciones de carácter Económico-Financiero, con miras a informar de las mismas oportunamente, aun con ser de bastante utilidad para fines de información a acreedores, aullones, gobierno y trabajadores, es notoria su incen-

pacidad para servir provechosamente a Directores y Propietarios.

Una definición más es la que nos da el Instituto Mexicano de Contadores Públicos que nos dice: "Es una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad Económica y de ciertos eventos Económicos identificables y cuantificables que la afectan, con el objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha Entidad Económica." (1)

No con esto se quiere decir que no sea herramienta en la toma de decisiones y en la interpretación dinámica y subjetiva de la Información.

Siguiendo con un orden de ideas mencionaré algunas limitaciones que de esta Contabilidad se desprenden. Así pues, que da noticias de hechos pasados, — obviamente no susceptibles de modificación ó cambio, e impedida de relacionarse con sucesos cotidianos o futuros. También se rige por principios que le restan flexibilidad informativa, como podría ser el Principio del Costo ya que las cifras del Activo descansan en un costo histórico u original y — no en un valor económicamente real ó en precio de mercado, esto aunado a — que sus cifras aspiran a alcanzar un alto grado de aproximación, más no lo

(1) Lecturas de Contabilidad F.C.A. Principios de Contabilidad I. M.C.P.
Pag. 10.

alcanzar, como puede ser las provisiones, depreciaciones y amortizaciones - que son tasas no necesariamente exactas y que refuerzan el argumento de que la información sea más que nada oportuna y exacta.

Ahora tomando en consideración a los directores de empresas diré que ellos le prestan atención a lo que está a su alcance, como puede ser, la construcción histórica de la empresa, satisfacen su curiosidad por cualquier demanda externa de información, están conscientes de que ayudan a obtener créditos, además de que son base del cómputo del impuesto y de revisiones fiscales por ende presentan las operaciones mercantiles debidamente clasificadas, permitiendo observarlas en su conjunto y en sus pormenores, además de que - confirmar las cifras de ventas y el análisis de gastos y la obtención de la utilidad, detallan el monto de los recursos que están bajo su cuidado, y - son el sostén de las decisiones, aunque no penetre en lo futuro.

Dicho esto de otra manera los empresarios cuidan y aprecian la Contabilidad Tradicional porque gracias a ella pueden tener un cuadro de las actividades esenciales del negocio sin abandonar sus mesas de trabajo, además que les - permite corroborar que sus juicios en el pasado fueron correctos y que no - quieren perder lo invertido en el departamento de Contabilidad, en fin, -- "porque es una guía general en la comprensión del camino andado."

Además de que un sin fin de empresarios ó de empresas, ya sean de tipo familiar, de el hombre orquesta ó las de intuición, no le dan o no quieren darle importancia a la callada y agobiante labor contable (diré que en mi muy poca práctica profesional me he encontrado un sin fin de empresas de este -

tipo).

De todo lo anterior se puede extraer la afirmación de que la Contabilidad - Financiera carece de la elasticidad, refinamientos, interpretación y técnicas adicionales que le permitan delinear senderos por seguir.

Como hasta el momento me he estado refiriendo únicamente a la Contabilidad Financiera, importa señalar que esta comprensión no tiene nada que ver con aquella que resulta del análisis e interpretación de estados financieros; - cuando intervienen los análisis financieros y el criterio interpretativo, - se comienza a pisar terrenos de la Contabilidad Administrativa, y a manejar técnicas que a su misma pertenecen y que veremos en seguida.

2. Que es la Contabilidad Administrativa.

Empezaré por señalar algunas de sus características y técnicas más importantes, haciendo notar que éstas son enunciativas y por ninguna circunstancia limitativas.

1. Esta al servicio de la administración en la toma de decisiones.
2. Deja a la apreciación subjetiva la estructuración final de la información, sin considerar convencionalismos que puedan restringir la misma.
3. Configura su información con toda suerte de indagaciones, no sólo con los sucesos monetarios históricos.
4. La información que proporciona puede ser utilizada en el presente - así como en proyección futura y además tomando aquellas actuaciones

- ó alternativas que no se tomaron. (En este punto es oportuno hacer mención a una oración que le oí mencionar en alguna ocasión al C.P. Francisco Perea, que dice: "Es tan importante conocer lo que una empresa no está realizando, como saber lo que está haciendo.")
5. Pretende normar criterios, luego entonces no da importancia al hecho de que la información ostente ó no exactitud numérica.
 6. La información está apoyada en presupuestos, de manera que facilita el control y relaciona lo que fue y lo que debió ocurrir, y ataca las variaciones importantes, descartando las intrascendentes. Esto es por medio del principio de la administración por desviación.
 7. Se vale del análisis e interpretación de estados financieros para ilustrar a los accionistas acerca de la seguridad y productividad de sus inversiones, y a los directores acerca de la existencia de áreas problema, así como del control de las operaciones, del control de la posición financiera de la empresa y de los resultados de su gestión.
 8. Emplea la investigación de operaciones, como uno de los recursos en la selección de opción correcta.
 9. Cuenta con una avanzada técnica que controla y reduce los costos y los gastos al ejercer un control positivo sobre las personas y al estimular la productividad individual.
 10. Cuenta con técnicas presupuestarias como son la del camino crítico y la del P.E.R.T. estas dos técnicas se unen para llegar a Estados Financieros Presupuestos, mediante la elaboración de "Diagramas ó matrices de flechas."
 11. Da singular importancia al estudio de las relaciones humanas. La

motivación humana es uno de sus refinamientos, el criterio que conduce, entre otras cosas, a la satisfacción en la participación individual.

Habiendo enumerado algunas de sus características, pasaré pues a dar un concepto de la Contabilidad Administrativa: es todo un conjunto de técnicas, interpretaciones, evidencias subjetivas y refinamientos contables enfocados a proveer de la información dinámica que precisa la Dirección para sus fines internos de planeación y control. Prescindiendo de reglas y definiciones tradicionalmente admitidas, sus limitaciones y alcances no pueden ser sino los mismos de las personas que la usan como arma decisoria; a este tipo de Contabilidad también se le suele llamar, *Contabilidad Decisional* ó *alternativa*.

3. Que es la Contabilidad por Areas de Responsabilidad.

Para simplificar el concepto de Contabilidad por áreas de Responsabilidad, definiré primero que es una área de Responsabilidad.

Y diré que es cualquier unidad organizacional de trabajo dotada de la autoridad suficiente para llevar a cabo un conjunto de funciones específicas, ó un conjunto de funciones delegadas por el director. Tal unidad debe de contar con una cabeza de mando, la cual debe aparecer junto con la unidad en el esquema de la organización claramente establecidas su posición.

Ahora bien, pasaré a enunciar 2 definiciones de Contabilidad por áreas de Responsabilidad, que creo pertinentes.

En el concepto del C.P. Francisco Carlos Perea Roman "La Contabilidad por Areas de Responsabilidad 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 todos los ámbitos del negocio. Alcanza tales metas ejerciendo un control positivo sobre las personas: identificando las erogaciones con quienes las han originando, utilizando presupuestos como medida de eficiencia e informando a los integrantes de la organización de los resultados habidos; ello, mientras maneje una poderosa arma Administrativa: la Motivación Humana, única capaz de conducir a la satisfacción en la participación individual."⁽²⁾

Para el C.P. Guillermo Preciado la Contabilidad por Areas de Responsabilidad "Prende registrar y controlar las operaciones identificando el ingreso, costo ó gasto con los Departamentos Y personas responsables." Y tambien nos dice que "no es pues un sistema independiente de Contabilidad, sino simplemente la utilización de los datos con que normalmente se cuenta para debidamente clasificados nos proporcionen este nuevo tipo de información."⁽³⁾

Habiendo transcrito las definiciones de los C.P. Perea y Preciado daré lo que para mí es la Contabilidad por Areas de Responsabilidad.

Es un conjunto de procedimientos que sirven como instrumento de la Adminis

(2) C.P. Francisco Perea Roman, Contabilidad por Areas de Responsabilidad Pag. 34

(3) Centro de Estudios Contables A.C. Seminario sobre Contabilidad por Areas de Responsabilidad Pag. 93.

tración para el control de los costos, operaciones y valores controlables, asignados en estándares y presupuestos tomando en cuenta las responsabilidades asignadas a cada funcionario permitiendo su reducción al mínimo, sin perjuicio de la eficiente operación de la empresa, esto es, para que puedan actuar de inmediato en las áreas de peligro, tan pronto se originen y corrijan así las causas que las motivan.

Dentro de sus características se encuentran cosas bien interesantes que vienen a confirmar su importancia: las mismas las enlisto en seguida:

1. Es una técnica Contable-Administrativa reductora de costos y gastos que representan un puro ajuste a la Contabilidad Financiera, siendo como es la conjugación de la Contabilidad con Responsabilidades.
2. Constituye un estudio de vanguardia de la Contabilidad Administrativa.
3. Penetra en errores organizacionales y dá autoridad oficial a responsabilidades que permanecían ocultas ó resagadas.
4. Mantiene una estrecha comunicación entre los individuos, por ende estimula la productividad individual al mismo tiempo que ejerce un control positivo sobre los mismos.
5. Delimita claramente las responsabilidades individuales en unidades de organización que denomina áreas.
6. Identifica claramente las erogaciones hechas, con los Ejecutivos ó Empleados que las autorizan ó realizan.
7. Utiliza Presupuestos como base de medida de la eficiencia, mismos que elabora con ayuda de los propios responsables que tienen la obligación

- de observar los mismos presupuestos.
8. Provee de información periódica a todas las áreas de la organización en términos de Responsabilidad Individual llamando la atención en aquellos casos en que la realidad se desvía significativamente de los planes de actuación aprobados.
 9. Utiliza documentos informativos como medio de elogio de la eficiencia
 10. Eleva a los responsables más humildes a elementos de la administración como jueces de sus propias decisiones.
 11. Logra que todos los empleados trabajen para la administración, haciéndoles cobrar mayor conciencia de la labor de Contabilidad.
 12. Aumenta la eficiencia del personal valiéndose de la Motivación Humana función básica del Proceso Administrativo que se aplica a reducir hasta el mínimo posible los factores Humanos de carácter negativo.

Cabe señalar que me he referido en cuantiosas ocasiones a Motivación Humana, es por eso que más adelante se le concede un capítulo a este tema, ya que considero que aparte de ser una herramienta dentro de la Contabilidad por Áreas de Responsabilidad, es bien importante manejar en todas las profesiones, ó en cualquier actividad, llámesele como se le llame, el aspecto humano y aún más la motivación del mismo.

También es justo decir que hay algunos puntos como son la organización, Presupuestos, Sistemas, Informes, que sean mencionados pero que por ende se estudiarán más profundamente en otros Capítulos.

Para finalizar o concluir este capítulo, después de haber conceptualado es - los tres tipos de Contabilidades, diré que la Contabilidad Financiera ó - Tradicional es un arma para la Contabilidad por Áreas de Responsabilidad y ésta a su vez es una técnica de la Contabilidad Administrativa. Esta com - prensión representa un logro importante en la toma de decisiones y en el - avance que la Contabilidad ha desarrollado.

II. IMPACTO EN LA ORGANIZACIÓN Y LOCALIZACIÓN DE LAS RESPONSABILIDADES

1. Impacto.

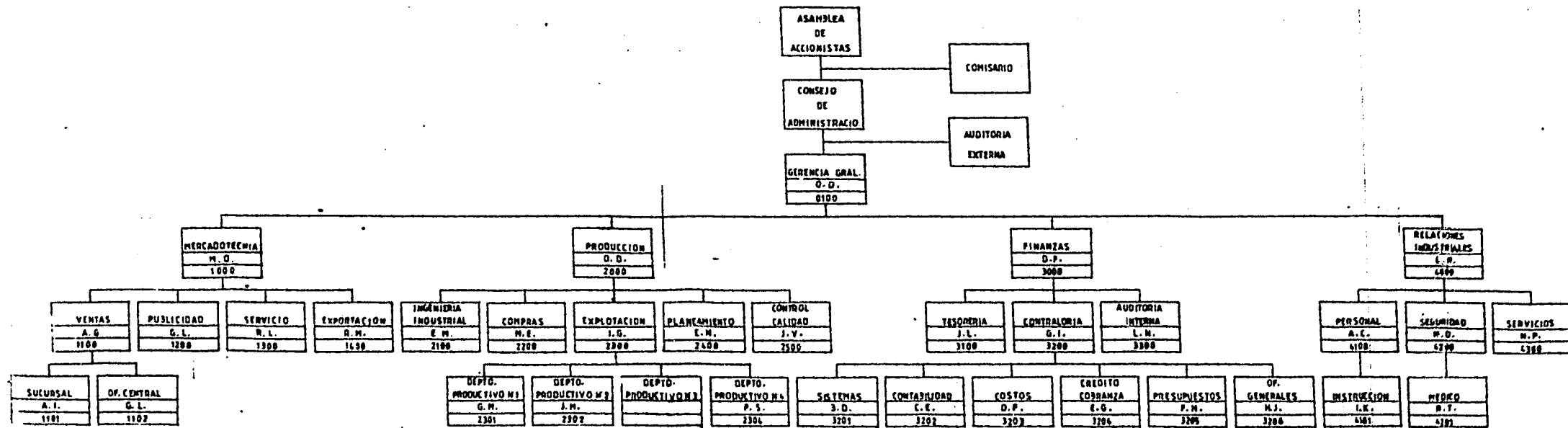
Empezaré este capítulo dando una definición de organización. Nos dice el C.P. Rotando Ortega Vázquez; "La Organización puede definirse como el proceso de delegar autoridad de acuerdo con un plan lógico", y nos agrega; - "Con la delegación de autoridad, la responsabilidad se establece para las acciones que se desarrollan dentro del ámbito ó del área de la autoridad delegada y en resumen, para que sea posible mantener un control coordinado respecto a una organización descentralizada, la actividad de aquellas personas que ejecutan la delegación de autoridad debe ser medida y los métodos de medida deberán pretender ser cuantitativos hasta donde esto sea posible." ⁴

Ahora bien, esta definición, nos lleva al convencimiento de que un sistema como el que trataré, puede ser de una aplicación útil a muchas empresas - porque reconoce y apoya los principios generales de organización, siendo - su principal objetivo el relacionar los resultados obtenidos, con los diversos ejecutivos responsables de la obtención de los mismos.

No es de nadie ignorar que muchas empresas de nuestro medio no cuentan con una organización adecuada, y por ende con un organigrama, ya que se desenvuelven con relativo éxito, gracias a las cualidades de algunas individuos

4) Contorno de Estudios Contables S.C. seccion sobre Contabilidad con ...
 Areas de Responsabilidad. Pág. 35.

CUADRO N°1 ORGANIGRAMA POR AREAS DE RESPONSABILIDAD
 GRAFICA CODIFICADA DE ORGANIZACION
 COMPAÑIA MANUFACTURERA, S.A.



u hombres indispensables (orquesta), pero que cuando surge algún problema o en caso de conflicto, no tienen la capacidad ni las herramientas necesarias para que se pueda atacar esa anomalía; esto se debe más que nada a la inexistencia de una estructura formal.

Siguiendo el orden de ideas cabe cuestionar lo siguiente:

¿Debe la Contabilidad por Áreas de Responsabilidad restaurar la organización?, ó mejor dicho ¿es su función?

Pues bien, diré que dentro de sus objetivos no se encuentra el de distraerse del ahorro, y control positivo sobre las personas, pero se piensa que una de las cuestiones fundamentales es contar o tener niveles y áreas de responsabilidad perfectamente definidas, es forzoso convenir en que al menos necesita preocuparse de que los organigramas estén correctamente elaborados, o sea que reflejen verdaderamente las particulares características de la empresa; así pues parece lógico contestar que la Contabilidad por Áreas de Responsabilidad debe comenzar por depurar con realismo y modernismo la gráfica tradicional de la organización.

Una vez conformado este requisito, se procede a ajustar el panorama, es decir, a ramificar y codificar el organigrama, adaptándolo a la organización para cumplir sus fines y necesidades en un Organigrama por áreas de Responsabilidad (cuadro 1).

Dicha ramificación y codificación obedece más que nada a facilitar el control de las cuentas de cargo, o sea que identifique los diferentes niveles, departamentos ó áreas con las erogaciones realizadas por éstos. Esto es mediante el registro de los gastos por partida simple, en el libro tabular

de áreas de Responsabilidad.

Ahora bien reconocer las bondades de un sistema no es posible si no se —
analizan los problemas que trae aparejada su implantación por lo que trata
né de delinear el impacto que dentro de las empresas, produce el estable -
cimiento de un sistema de Contabilidad por Areas de Responsabilidad.

Todos los cambios en una Organización traen aparejada la resistencia de -
las personas que se ven afectadas por dicho cambio; esta resistencia casi
instintiva hará necesario que el coordinador del sistema esté totalmente -
convencido de sus bondades, y con un dominio sobre el mismo, suficiente pa
ra que con la ayuda y apoyo de la Dirección pueda convencer a los oposito
nes que le cuestionarán frases como ¿Para qué el cambio?, ¿Por qué se con
sidera necesario si el sistema actual opera bien?, nuestra empresa es pe -
queña ¿Qué esto no sólo sirve para las grandes? Para todas estas pregun -
tas el coordinador debe de tener la respuesta adecuada, si es que quiere -
tener el apoyo de la gente.

Pero como ya vimos anteriormente es de más trascendencia el obstáculo que
implica el impacto de tener que estructurar prácticamente desde sus cimien
tos más profundos a la empresa.

Cuando mediante el estudio de que me he venido refiriendo, los objetivos -
de la empresa han sido claramente establecidos; cuando ya se ha revisado -
la organización de la empresa, y se ha verificado que dicha organización -
que se presenta en una gráfica, es efectivamente acorde a las prácticas y

procedimientos seguidos dentro de la empresa; cuando en dichas gráficas se pueden identificar claramente los diferentes niveles de responsabilidades; cuando a esas mismas se le haga acompañar de un instructivo que señale claramente las responsabilidades de todos y cada uno de los puestos y personas de la empresa, y se haya logrado la motivación de los mismos; entonces y sólo entonces puede emprenderse a establecer un Sistema de Contabilidad por áreas de Responsabilidad.

Hasta ahí pues el impacto que tendrá dentro de la organización el establecimiento de un sistema de este tipo. Los problemas mencionados pueden parecer a primera vista demasiado complejos para que se siga pensando en la conveniencia de su establecimiento; sin embargo, no lo son tanto si se piensa que para llegar a un fin, se está sustruyendo metas intermedias que la empresa bajo cualquier circunstancia deberá pretender resolver.

2. Localización y Delegación de Responsabilidades.

Para poder hacer la localización de las áreas de Responsabilidad se necesitará un Organigrama, que ya tenemos insertado en el tema anterior (cuadro 1), en este Organigrama podemos ver claramente que existen 4 niveles jerárquicos, pues bien existen también 4 áreas de Responsabilidad, que están bien definidos con las responsabilidades que cada una representan. Ejemplificando lo anterior diremos que en la cuarta área de Responsabilidad se encuentran los Departamentos, éstos tendrán la responsabilidad de los resultados que se generen única y exclusivamente en cada uno de sus departamentos, por decir algo el Sr. G. M. es el responsable directo ante el Sr. I. G. por los resultados que sucedan en el Departamento Productivo,

y así todos los demás Departamentos. En el caso de las Gerencias éstas se rinden ante las Direcciones y éstas a su vez ante el Director General, quién a su vez será responsable de los resultados de toda la empresa ante el Consejo Administrativo.

Además bien, la localización de las áreas de Responsabilidad está bien ligada con la delegación de la misma, ya que está en la transmisión de facultades ó poderes de un ente administrativo a otro para que este a su vez haga lo mismo, y este lo mismo. Ejemplo: Se aprecia que al Director General compete iniciar esa transmisión de facultades a las diversas Direcciones y ellas hacen lo propio en los niveles tercero y cuarto.

Esa delegación de responsabilidad va unida en todos los niveles a la delegación de autoridad, dicho de otra manera "te doy responsabilidad para cumplirla más te confiero la autoridad necesaria para que la cumplas." Así se deduce que la responsabilidad se comparte y la autoridad se delega.

Sin embargo nunca el responsable deja de serlo de la responsabilidad que comparte; delegar no quiere decir renunciar. Ello se explica recordando que el principio de la División del Trabajo ó de la especialización está siempre presente; recordando lo expuesto por Henry Fayol: El empresario selecciona a los individuos más capacitados para integrar la Carta de Organización, es decir, para cubrir los puestos en ella señalados, simultáneamente porque el trabajo tiene que ser hecho por varias personas; al mismo tiempo refiere en sí las actividades que le completan directamente y que no ...

puedan dejar que otros realicen. Pero nunca pierde de vista que la responsabilidad global de la Organización y desarrollo de la empresa descansa sobre sus hombres.

Es conveniente subrayar, por el lado de la autoridad, que talu aquel que la recibe necesita demostrar que la merece y no que la detenta; de otra forma dicho, se ve en la posición de probar que posee el suficiente talento para ejercerla: y así es, la autoridad debe ser ganada.

El Director es entonces, en la Contabilidad por áreas de Responsabilidad, ese empresario a que se le ha referido con la responsabilidad, con la carga de toda la organización sobre sus hombros. Naturalmente quiere mostrar que la sabe llevar y que puede conquistar la autoridad vía respecto de sus subordinados. Por otro lado no le gustaría que se le imputara alguna vez una deficiente y empírica delegación.

III. LOS PRESUPUESTOS Y SU RELACION POR AREAS DE RESPONSABILIDAD.

1. Definición y Objetivos.

Hay un sin fin de definiciones sobre presupuestos, pero trataré de dar las que me parecieron las más importantes.

Para Mancera Hnos. y Cía.: "Es el plan Financiero que consiste como su nombre lo indica en presupuestar una serie de factores ó situaciones, con mayor ó menor detalle como base para la realización de las operaciones futuras y para el consumo de las mismas."

El Sr. Terry nos dice que "El Presupuesto es una suposición de las necesidades futuras arreglado ordinariamente y que abarca algunas ó todas las actividades de una empresa por un periodo."

Para W. A. Paton es "El plan para financiar una empresa ó un gobierno durante un periodo de tiempo definido, el cual es preparado y sometido por un funcionario responsable a un organismo representativo y cuya aprobación y autorización son necesarias antes de que el plan pueda efectuarse."

Ahora bien el concepto adoptado por la Economía Industrial es "La técnica de planeación y predeterminación de cifras sobre bases estadísticas y apreciaciones de hechos y fenómenos que dependen de un suceso eventual.

Y el adoptado por la Administración es "La estimación programada, en forma

sistemática, de las condiciones de operación y de los resultados a obtener por un organismo, en un periodo determinado."

Por lo tanto los Presupuestos constituyen un plan de operaciones, métodos y objetivos que debe ser alcanzables en un periodo determinado ya que de no ser así, carecería de utilidad práctica. Así mismo constituye un instrumento de programación y evaluación de los objetivos propuestos.

Se entiende por objetivos la Planeación, Coordinación, Dirección y Control.

Planeación: Es la unificación y sistematización de actividades, por medio de las cuales se establecen los objetivos de la empresa y la organización necesaria para alcanzarlos.

Coordinación: Es el desarrollo y mantenimiento armonioso de las actividades de la entidad, con el fin de evitar situaciones de desequilibrio entre las diferentes secciones que integran su organización.

Dirección: Es la función ejecutiva para guiar o conducir e inspeccionar ó supervisar a los subordinados, de acuerdo con lo planeado.

Control: Es la acción por medio de la cual se aprecia si los planes y objetivos se están cumpliendo.

Hablar del éxito de un Presupuesto no quiere decir necesariamente que los resultados logrados hayan sido idénticos a los estimados, sería suficien -

te el haber obtenido una mejoría en el grado de eficiencia y seguridad con que se condujo la entidad. Todo esto viene ligado al buen entendimiento y desarrollo que se haya tenido de los objetivos del Presupuesto y de ciertas condiciones o requisitos como pueden ser, el mejor conocimiento de la empresa, la exposición del plan ó política; esto quiere decir que se debe conocer el criterio de los Directivos de la empresa, en cuanto al objetivo que busca al implantar el Presupuesto; la coordinación para la ejecución de esos planes ó políticas, fijación del periodo, etc.

Siguiendo con un mismo orden de ideas diré que hay ocasiones en que se confunde el término Presupuesto con el de Control Presupuestal, ambos son distintos, pero se encuentran internamente ligados ya que el Control Presupuestal permitirá la integración y coordinación de todos los Presupuestos de una empresa así como la observación de los hechos reales con los hechos previstos.

El Control Presupuestal ha sido definido por G. Terry como "El Procedimiento para averiguar lo que se está haciendo y comparar los resultados reales con su Presupuesto correspondiente, con el fin de aprobar lo que se ha hecho ó corregir las diferencias ya sea modificando lo que se ha presupuestado ó corrigiendo la causa de las diferencias."

Para Rauterstrach "El Control Presupuestal no es una suma de partes indispensables, que cualquiera de las cuales pudiera eliminarse a voluntad, sino es un sistema totalmente integrado que no puede dividirse ni se puede

omitir ninguna de sus partes, sin contradecir las razones más importantes de su existencia."

De lo anterior se desprende que el Control Presupuestal, representa la - integración y coordinación de todos y cada uno de los Presupuestos que de ben regir la marcha de una empresa, además de que, ya en el nombre presu- pone el control de éstos para que se vaya ajustando la situación presente y la real.

Y así pues para que la Técnica Presupuestal sea de mayor importancia para el buen desarrollo de las actividades de la empresa se deben tomar en cuen- ta los siguientes principios:

El Principio de Predictibilidad: Para que la Técnica Presupuestal pueda - llevarse a cabo, deben existir condiciones más o menos normales o estables que permitan, en lo posible, establecer las bases para fijar una meta razo- nable y realista, así como estudiarse cuidadosamente si dicha meta a alcan- zar u objetivo a realizar es verdaderamente posible desde todos los puntos de vista.

El Principio de Cuantificación: Una vez que se establece el objetivo, - (normalmente en cifras ó cantidades de los distintos productos que forman la línea de ventas) debe existir la posibilidad de cuantificar dicha meta u objetivo en una unidad de medida que bien puede ser la correspondiente a la producción de que se trata para después de ser valorada en pesos y -

centavos tanto en lo que se refiere a las ventas, como al costo de las mismas.

El Principio de Costeabilidad: Debe tenerse especial cuidado en que el Sistema Presupuestal que se establezca dentro de una empresa sea lo suficientemente eficiente para que produzca siempre una utilidad mayor al costo que a la empresa le represente. En otras palabras, no podemos aceptar el que un sistema cueste más de lo que el mismo produce.

El Principio de Oportunidad: De nada sirve una información que llega extemporáneamente, ya que con ello pierde absolutamente su valor. Los Presupuestos y el Control de los mismos, deben ser lo suficientemente oportunos para que cumplan su propósito.

El Principio de Comunicación: Vertical ascendente y descendente. Es de extraordinaria importancia el que la preparación de los Presupuestos se realice en línea vertical ascendente; es decir, la elaboración detallada de los mismos debe corresponder directamente a quienes se encargan de realizar y supervisar las labores. Dentro de este nivel me refiero a los Jefes de Departamento o Supervisores de Personal.

Una vez que los mismos han preparado sus Presupuestos en forma detallada, éstos deberán turnarse, siguiendo una línea ascendente de autoridad y comunicación a los Direcciones Divisionales quienes deberán revisarlos en forma cuidadosa y detallada, efectuando las modificaciones que sean precisas

y después de haberlas justificado plenamente ante sus subordinados. Realizado lo anterior, el Director Divisional deberá someter su Presupuesto global al Director General de Presupuestos, Contralor o Tesorero que se encuentre a cargo de la coordinación de los mismos y, en última instancia, de su preparación final.

Posteriormente el reporte de las variaciones observadas, seguirá la misma regla. Es decir, las variaciones deben ser discutidas en forma inmediata con el Director Divisional que corresponda, quién a su vez y con la información adecuada disponible, deberá discutir las en forma detallada con el Jefe de Departamento o Supervisor de Personal, quién en última instancia ha sido el responsable en detalle de las operaciones cuyas variaciones se estudian.

El Principio de Flexibilidad ó Variabilidad: Puede asegurarse que, en la mayoría de los casos, las operaciones realizadas no concuerdan en forma exacta y detallada con las operaciones presupuestadas. Lo anterior implica que, para poder comparar cifras similares, es necesario el que las operaciones realizadas se transformen en cifras que tomen como base los precios y costos utilizados en la elaboración del Presupuesto para que, una vez hecho esto, pueda establecerse una relación adecuada entre lo que fue y lo que debió ser; esto recibe el nombre de Presupuesto Flexible ó Presupuesto Variable.

Se considera que hay Integración Presupuestal cuando existen los siguientes Presupuestos en la entidad:

a) De Ventas

b) De Gastos

b.1 De Costos de Producción

- Materiales básicos
- Mano de obra directa
- Gastos de fabricación

b.2 De Costos de Distribución

- Gastos de Ventas
- Gastos de Administración
- Gastos Financieros

b.3 De Compras de Materiales

- Básicos
- Accesorios

b.4 De Sueldos y Salarios

b.5 De Inventarios

- Productos terminados
- Materiales básicos
- Materiales accesorios

b.6 De Costos de Ventas

c) De Caja ó Financieros

d) De Gastos ó erogaciones de Capital

El modelo señalado se aplica a una entidad Industrial pero para cualquier otra actividad puede tomarse los Presupuestos Básicos que son el de Ventas,

de Gastos y Erogaciones, de Caja o Financieros, de Gastos ó Erogaciones de Capital.

Existe desde luego una secuencia lógica a seguir en la preparación de los Presupuestos por áreas de Responsabilidad, las técnicas a aplicarse para su cuantificación y las personas que deben participar en su elaboración y que en un mayor ó menor grado, asumirá la responsabilidad por las cifras establecidas.

De acuerdo con lo anterior, a continuación haré algunos comentarios, refiriéndome a cada uno de los presupuestos individuales, y Estudios Financieros Proforma:

Presupuesto de Ventas: Este Presupuesto debe iniciarse por los Supervisores de Ventas. Estos deben estar lo suficientemente capacitados para fundar sus cifras de Presupuestos en procedimientos técnicamente desarrollados y fundamentados con la investigación de mercados y demás técnicas de mercadotecnia con que afortunadamente cuentan las empresas en la actualidad. (Como ejemplo son los factores DEL PRESUPUESTO DE VENTAS - Cuadro 2).

Una vez llevado a cabo el Presupuesto por los Supervisores, estos se turnarán al Director de Ventas quién lo revisará conjuntamente con los Supervisores, y lo aprobará o corregirá según sea el caso. El siguiente paso como consecuencia lógica será turnarlo al Vicepresidente de Ventas o Mercadotecnia para que este a su vez lo revista, al Director General o Presidente.

FACTORES DEL PRESUPUESTO DE VENTAS.

FACTORES ESPECIFICOS DE VENTAS.

A) FACTORES DE AJUSTE
Son acontecimientos accidentales no recurrentes.

- a) Factores de ajuste perjudicial (huelga, incendio, etc.)
Influyen negativamente en las ventas.
- b) Factores de ajuste saludable (contratos especiales, relaciones políticas, etc.)
Influyen benéficamente en las ventas.

B) FACTORES DE CAMBIO
(Ofrecen un medio para - estimar las ventas si se estudiaron sus posibilidades)

- a) Cambio de producto, de material, rediseño, etc.
- b) Cambio de producción, instalaciones, etc.
- c) Cambio de mercados, de moda, etc.
- d) Cambio en los métodos de venta, publicidad y propaganda, comisiones y compensaciones, etc.

C) FACTORES CORRIENTES DE CRECIMIENTO.

- a) Superación en las ventas.
- b) Desarrollo o expansión
- c) Crédito mercantil, etc.

FUERZAS ECONOMICAS GENERALES.

Son factores externos que también influyen en el momento de cuantificar las ventas.

Precios, producción, ocupación, poder adquisitivo de la moneda, finanzas, informes sobre la banca y crédito, ingreso y producción nacional, ingreso per-capita, por ocupación, por clase, por zona, etc.

FACTORES DE INFLUENCIAS ADMINISTRATIVAS.

Este factor es de carácter interno, se refiere a las decisiones que toman los directivos y que influyen en el estudio del presupuesto de ventas.

Se toma la decisión después de conocer los Factores Específicos de Ventas y las Fuerzas Económicas Generales.
Cambio de naturaleza o tipo de producto - estudio de nueva política de mercados, - aplicación de nueva política de publicidad, variación en la política de producción, de precios, etc.

para que sea modificado o aprobado.

El Presupuesto de Ventas cuando ya está aprobado se convierte en la piedra angular de la cual deberán derivarse las cifras fundamentales para la preparación de los demás presupuestos.

Presupuesto de Inventarios, Producción (Costo y Compras): Este Presupuesto elaborado por el Jefe de Compras y Jefe de Producción, quién a su vez - lo revisarán con los Superintendentes y éstos con el Gerente ó Director de Producción. Este Presupuesto ya aprobado pasará a la Dirección General para formar parte de Presupuesto General ó Global.

Dicho Presupuesto se deriva naturalmente, de la información proporcionada por el Presupuesto de Ventas y de los Inventarios Iniciales de que se disponga ó se piense se dispondrá al iniciar el ejercicio.

Es desde luego muy importante que los miembros de la Gerencia o Dirección de Producción tome en cuenta una serie de factores como son la localización de las fuentes de aprovisionamiento, el tiempo que requiere el proveedor para entregar la mercancía ó servicios a solicitar, el tiempo que toma el transporte de la mercancía de la fuente de aprovisionamiento a los almacenes de la empresa, las cantidades mínimas ó máximas que deben adquirirse a fin de aprovechar, desde el punto de vista económico, los precios más adecuados en cada caso, el tiempo que tarda en procesarse el lote de materia prima y los accesorios, el requerimiento de existencias constantes mínimas, determinadas de acuerdo con el Presupuesto de Ventas y los datos

arriba listados, para materias primas, producción en proceso y artículos terminados. Y también otro tipo de factores como son la planeación y programación de mano de obra directa e indirecta los costos de depreciación, supervisión, mantenimiento, etc., en cuya estimación debe intervenir el Jefe Departamental correspondiente.

Antes de seguir comentando los demás Presupuestos, quisiera insistir que, en muchos casos, puede existir la necesidad de auxiliarse de firmas especializadas, como en el caso de Ventas, en la Investigación de Mercados, o en el caso de Producción, en la Investigación de Operaciones, esto es con el fin de satisfacerse al máximo la potencialidad de los mismos y, consecuentemente, de la razonabilidad del presupuesto en cuestión.

Presupuesto de Gastos de Venta: Debe ser preparado por los Jefes de los Departamentos de Publicidad e Investigación y completado por el Gerente de Ventas ó Mercadotecnia quién, en su oportunidad deberá someterlo también a la consideración y aprobación de la Dirección General de la empresa.

Presupuesto de Gastos de Distribución: En igual forma que los anteriores, deberá ser desarrollado por los Jefes Departamentales, cuidadosamente supervisado en su estudio y determinación por el Director o Gerente y finalmente sometido a la consideración de la Dirección de la empresa.

Usar el Control Presupuestal tiene una serie de ventajas, de las cuales enumeraré las más importantes.

a) ayuda a fijar la responsabilidad a cada función de la empresa precisa -

mente donde corresponde.

- b) Debido a su carácter coordinador hace que todos los departamentos de la entidad colaboren para alcanzar sus objetivos generales, fijados por el Presupuesto.
- c) Funciona como medio para comprobar la eficiencia de los resultados.
- d) Evita el desperdicio en cuanto a que limita los gastos a los máximos - especificados.
- e) Regula los gastos proyectados dentro de los límites del ingreso.
- f) Señala el ojo más económico del capital de la empresa toda vez que los planes elaborados antes del presupuesto tienen como objetivo la máxima eficiencia.
- g) Exige que el Director estudie el mercado, los productos, los métodos - de fabricación y precise los medios más idóneos para aumentar la producción.
- h) Sirve de advertencia oportuna contra cualquier optimismo irracional que pudiera conducir a una expansión exagerada, de ciertas funciones o divisiones de la empresa.
- i) Ayuda a determinar el efecto de la política de Ventas, Producción y Financiera de la empresa.
- j) Hace posible analizar las diferencias entre estimaciones y resultados.

Para concluir este tema abarcaré un poco lo referente a la Pirámide Presupuestal. Este procedimiento es elaborado de abajo hacia arriba, por ejemplo tenemos al trabajador "A" que pertenece al 4o. nivel, al Jefe "B" que es del 3o. nivel, al "C" Gerente que es del 2o. nivel y al "D" Director - que es del 1o. nivel, pues bien el trabajador "A" pasará su estimación al

jefe "B", éste adicionará el Presupuesto del trabajador "A" al suyo, y al de varios trabajadores "A". Después el jefe "B" turnará su Presupuesto — al Gerente "C" y procederá de igual manera como lo hizo el Jefe "B" ó sea incluirá el Presupuesto de los varios jefes "B" al suyo propio y lo pasará al Director "D", quién a su vez lo incluirá con el suyo y con el de todos los Gerentes "C", para así formar un solo presupuesto, cabe señalar que cada una de las letras son responsables de sus estimaciones ante su inmediato superior.

Tal procedimiento Piramidal para elaborar Presupuestos muestra las siguientes ventajas:

- a) Los responsables del último nivel ya no son tan inferiores: ahora los de arriba dependen de ellos. Como en una pirámide, en donde la cúspide existe sólo gracias a la base.
- b) Los superiores jerárquicos deben vigilar la labor de los de abajo — dado que dicha labor de hecho es parte de su responsabilidad.
- c) La comunicación entre los diversos Jefes responsables es más dinámica, por la dependencia recíproca entre las Áreas de Responsabilidad. Así, la información contable inunda todos los espacios del negocio, moviendo de cifras que juzgan la eficiencia a cualquier nivel.
- d) Todos los responsables, cualquiera que sea su categoría ostentan —

poder decisional. Ello los hace convertirse en verdaderos elementos de la Administración.

Los puntos anteriores recalca que la Contabilidad por Áreas de Responsabilidad parece ser la Contabilidad más popular ya que todos la comprenden, y todos le son importantes, todos intervienen en ella, porque a todos necesita; a todos da conciencia tanto de sus funciones individuales como de las metas del negocio. Nadie queda pues ajeno a la labor de Contabilidad.

2. Que es un Presupuesto por Áreas de Responsabilidad y su Importancia.

Hasta ahora en este tema me he encargado de dar algunos puntos importantes sobre Presupuesto. Pues bien en este tema andaré más en el Presupuesto por Áreas de Responsabilidad y en su Importancia.

Pues bien, empezaré dando una definición:

Presupuesto por Áreas de Responsabilidad es un plan de acción y motivación con enfoque a un periodo futuro, destinado a controlar y reducir costos y gastos y a informar, en términos de responsabilidad individual, de la eficiencia operacional en las áreas del negocio; es por lo mismo un estándar de comparación cuantitativa, entre las operaciones realizadas y las planeadas con ayuda del responsable.

Ya he mencionado que la Contabilidad por Áreas de Responsabilidad, no es más que una consecuencia lógica y necesaria de la Dirección, Administración y Operación de una empresa, por Áreas de Responsabilidad.

La compleja empresa moderna requiere forzosamente de conocimientos especializados a fin de lograr los mejores resultados posibles. Los técnicos en Mercadotecnia deberán hacerse cargo del campo de estudio de mercados, ventas, promoción, publicidad, etc.

La Ingeniería de Producción incluye ramos altamente especializadas como son la Ingeniería Industrial, estudios de tiempo y movimientos, manejo de materiales, administración de la producción, etc., para lo que se requiere no solamente una capacitación adecuada, sino una experiencia extensiva e intensiva.

La Dirección y Administración Financiera de una empresa no puede ser confiada a quienes no se encuentren suficientemente capacitados para poder recibir una responsabilidad, y la autoridad inherente que corresponde a una función tan delicada.

De acuerdo con lo anterior es forzoso el que la función y la actuación de cada área dentro de la empresa, sea analizada primero en forma individual y por separado para conocer de sus resultados y deficiencias y, posteriormente, pasar a formar parte integral de un estudio completo de la empresa como unidad económica.

Lo anterior, obvio es ya decirlo, requiere una inteligente descentralización y división de funciones por áreas especializadas que deben establecer las líneas de autoridad, comunicación y responsabilidad que les sean inherentes.

n'una bien, si se pudiera o se deseara presentar un trabajo verdaderamente

completo y si se cuenta con la suficiente información y autoridad para desarrollarlo, el Contador a cargo de la Dirección y Coordinación en la elaboración de Presupuestos, debe preparar un posible proyecto de aplicación de resultados, así como también información complementaria teórica, como lo es un estado de origen y aplicación de recursos Proforma

En alguna ocasión, en una plática llegue a oír que alguien recalca, que la Contabilidad por áreas de Responsabilidad es el resultado más refinado actual de un Sistema Presupuestario y bien dicho está, porque en ella se aprecia, a la par que una fructificación amplia de las ventajas técnicas de los Presupuestos, la adicional bondad de estos en otros aspectos. Es decir, como los Presupuestos dentro de la Contabilidad por áreas de Responsabilidad se preparan por unidades específicas de organización - áreas -, a fin de obtener de todos y cada uno de los responsables una actuación correcta, logran lo que a todas luces es un gran acierto: educar la mentalidad de los trabajadores en la comprensión de los objetivos generales de ahorro de la empresa.

Además de lo anterior al construir patrones de eficiencia facilitan las labores, toda vez que representan cifras de control a las cuales se han de ajustar las decisiones; estas cifras son particularmente valiosas para los responsables del nivel más bajo (mayordomos, capataces, sobrestantes, etc) que, bien se sabe requieren siempre de patrones más rígidos de actuación.

Puede asegurarse, pues, que en la Contabilidad por áreas de Responsabilidad los Presupuestos tienen cotidianamente utilización vital.

No deben exagerarse, empero, las ventajas de los Presupuestos: aparte sus -

tradicionales limitaciones, están imposibilitados de curar el desorden, tanto organizacional, como contable; esa no es su función. Su labor simplemente es de control, este control se efectúa por comparación con los resultados obtenidos, determinándose desviaciones tanto por eficiencia como por ineficiencia. Dicho en otra forma, los presupuestos, merced a la Administración por desviación, son la base para conocer en que área exactamente hay fuertes erogaciones, esto es, en que renglones la realidad se desvía peligrosamente del plan aprobado. Así la acción correctiva puede ir hasta el responsable directo, conocer los motivos de tales desviaciones y proceder a tomar medidas de ahorro, o en su caso, a modificar el presupuesto que estuvo mal.

Pues bien, se destaca inmediatamente la importancia de los Presupuestos en la Contabilidad por Áreas de Responsabilidad; son, sencillamente, uno de sus más descollantes elementos integrantes.

"Resulta tan difícil ejercer un control sobre los costos sin un Presupuesto que los predetermine, como imponer el orden en una glorieta de la ciudad sin haberspredeterminado el sentido en que deben circular los automóviles"⁵

Las cifras presupuestas cumplen su cometido último al ser trasladadas a los Informes de Responsabilidades, al ser en ellos comparadas contra la realidad y al permitir conocer las desviaciones de los responsables. En ese momento se justifican como medida de eficiencia. Después de ello viene la labor de interpretación: los estudios posteriores de las actuaciones personales.

5) Mora Mora, Ricardo, Control Presupuestal, Revista 154 "El Sentido Contable Actual" ESCN México, Junio 1962 Pág. 46.

Es conveniente subrayar el hecho de que con la sola existencia de los Presupuestos se evitan las clásicas comparaciones de gastos, por todos conocidas: erogaciones reales de un periodo, erogaciones reales de otro cualquiera. Según es bien sabido, tales tradicionales cotejos numéricos no ayudan sino a mantener una actividad decisional equívoca, dado que se manejan en -
 lo exclusivo cifras históricas, y éstas no necesariamente son correctas; -
 expresándose de manera un poco diferente, como se ignora cual es el monto -
 del desembolso ideal, si es que algún gasto es deseable, la comparación carece de significado, porque sin brújula de nada vale observar el horizonte. Por contra, con presupuesto no ha dado lugar a ninguna comparación empírica, ya que el estándar cuantitativo de la pauta técnica de la eficiencia operacional.

Desmédese de lo anterior que en los Presupuestos descansa una buena parte del éxito de la Contabilidad por áreas de Responsabilidad; en consecuencia, deben ser conservadores y realista, más que optimista. Como las erogaciones son previstas por periodos dados, los Presupuestos representan una eficiencia ideal susceptible de no ser alcanzada; es preferible, pues, dejar -
 que los gastos reales resulten más bajos que los estimados a elaborar un -
 Presupuesto exageradamente ambicioso; este sólo traerá desalientos por pretender forzar las condiciones normales de trabajo.

Finalmente, algo más sobre la importancia de los Presupuestos: sin ellos -
 es imposible, obviamente, la elaboración de Estudios de Operación y Finanzas
 Presupuestados: con la integración de los Presupuestos varios en un com

junto ordenado, que podrían denominarse plan completo de Presupuestos ó - Plan Anual de Utilidad, y como ya dije anteriormente el Director del Comité de Presupuestos puede preparar: un Balance General Presupuestado, un Estado de Posición Financiera Presupuestado, un Estado de Costo de Producción y - Costo de lo Vendido Presupuestado, un Estado de Resultados Presupuestado, - un Estado de Origen y Aplicación de Recursos Presupuestado, un Pronóstico - de Entradas y Salidas de Caja, un Proyecto de Adiciones al Equipo e Instalaciones, un Proyecto de Ventas y Utilidad Neta así como cualquier estado y - cédula de características especiales que estén basados en suposiciones y es- timaciones.

IV. PLANEACION DE LAS UTILIDADES.

1. A corto y largo plazo.

Si bien es cierto que toda empresa se constituye con un fin principal, la obtención de utilidades, es aún más cierto, que la Administración tiene — que preocuparse por la consolidación de la empresa, ó si se quiere decir de otra forma la Administración no sólo es responsable de obtener utilidades — en un ejercicio determinado sino que su labor principal debe enfocarse a lo que se obtengan en un futuro.

Es de ahí que nació el concepto "Planeación de Utilidades", el que puede definirse como el plan de la Gerencia que cubre todas las fases de las operaciones durante un determinado periodo o sea que la Planeación de Utilidades es la expresión formal de los planes y políticas de la empresa durante un periodo determinado y es utilizada como una guía de acción en dicho periodo.

Es muy cierto que sobre todo en países como el nuestro en etapa de desarrollo, el futuro siempre es incierto; pero es precisamente por eso por lo que la planeación a largo plazo es importante, no es posible hacer inversiones cuantiosas de capital si no tenemos un conocimiento más o menos adecuado — de lo que razonablemente podemos esperar en el futuro. ¿Cómo pueden garantizar los administradores de la integridad y productividad de los capitales puestos bajo su custodia?

Los pasos a seguir para hacer frente a este problema pudieran ser:

- a) Establecimiento de los objetivos generales de la empresa por el periodo que cubre el plan (tres, cinco ó más años). Esos objetivos deben basarse en lo siguiente: propósitos fundamentales de la empresa, las metas generales relacionadas con ventas, investigaciones, finanzas, personal y planes de crecimiento.
- b) Establecimiento de las premisas de planeación que incluyen las políticas básicas que se esperan ser aplicables en lo futuro. Estas premisas son la planeación de presunciones relativas o factores tales como mercados, clase de productos, desarrollo económico y decisiones básicas de gerencia. Estas presunciones pueden ser divididas en tres grupos:
- Que incluyan factores no controlables tales como cambio en la población, problemas políticos, ciclos de los negocios.
 - Que incluyan factores semicontrolables en donde la empresa puede tener cierta influencia, tales como participación en el mercado política de precios, etc.
 - Que incluyan factores controlables, tales como expansión y desarrollo del mercado en nuevos territorios, planes de construcción de nuevas plantas, etc.
- c) Identificación y examen de los diferentes cursos de acción.
- d) Evaluación de los diferentes cursos de acción.
- e) Selección de los diferentes cursos de acción.
- f) Formulación de los planes necesarios para implementar las alternativas tentativamente aceptadas.

La función de planeación a largo plazo está reservada a los más altos niveles

tes de la administración.

De acuerdo con Welsch el plan de utilidades representa el plan general de las operaciones de la compañía desarrollado con la Gerencia el que cubre un periodo generalmente de un año. Es la expansión formal en términos cuantitativos de las políticas y métodos de la Gerencia durante determinado periodo, integrado en detalle con respecto a tiempo, productos y áreas de responsabilidad.

De acuerdo con la moderna técnica presupuestal, la responsabilidad de la elaboración de los Presupuestos no debe, ni puede, quedar a cargo del Contralor, ya que como dije anteriormente, la elaboración del Presupuesto queda reservada a cada una de las secciones, ó departamentos y el Contralor ó Gerente de Presupuestos en esta etapa, únicamente se limitará a coordinar y promocionar la información que los citados departamentos ó secciones puedan necesitar. Sin embargo, el plan completo de Presupuesto ó Planificación de las Utilidades, no sólo incluye la formulación de Presupuestos individuales, sino la integración de éstos en un conjunto ordenado, que a final de cuentas se refleje en el Balance General y Estado de Resultados Proforma, para que de este modo se pueda juzgar si las metas presupuestadas con la Gerencia se pueden lograr.

2. Reporte de utilidades.

La Contabilidad por áreas de Responsabilidad cuenta con un poderoso aliado en su lucha por lograr ahorros: El Reporte de Utilidades. Si bien su asociación con sí sola no revela nada, en realidad no requiere sino de un breve

y rápido análisis explicativo:

Los empleados todos, ó, para decirlo con más propiedad los responsables, saben que los directores han abrazado una nueva técnica para abatir costos y gastos; saben, así mismo, que de esta técnica ellos son una de las partes - más importantes, si no la más. Bien, pues comienzan a asociar ideas: entienden que aquella pretende reducir al máximo las erogaciones, controlando éstas vía control de quienes las autorizan; comprenden que la empresa ganará más si gasta menos y se dan cuenta de que gastar menos está en sus manos; tienen pleno conocimiento de las participaciones anuales de utilidades y de que las mismas dependen, claro, de que haya que repartir, esto es, de que la compañía gane; es así que concluyen: vamos a gastar lo menos posible, - evitando desperdicios y erogaciones superfluas, a fin de asegurarnos un más generoso reparto de utilidades.

Aunque a decir verdad este razonar es elemental, no lo es siempre, luego la empresa cuidará de que cobren plena conciencia de él. Para el efecto puede instalar, en todas sus secciones, cartelones ilustrados sugestivamente que recuerden lo medular de ese procedimiento mental propiciado por la Contabilidad por Áreas de Responsabilidad y lo que es aún mejor la motivación por parte de la empresa, en que los trabajadores se sientan parte de la misma.

El trabajador desempeñará sus labores con más eficiencia, teniendo un interés personal en la prosperidad de la empresa; el capitalista podrá disminuir el rigor de su vigilancia y desaparecerán los conflictos entre uno y

otro con motivo de la cuantía del salario.

Resulta, pues, lógico que el responsable rinda más si tiene los ojos puestos en la participación.

Ello beneficia a todos, así al administrador como al asalariado, así al inversionista como al consumidor: la eficiencia laboral es a todas luces propiciatoria de:

- Elevación de sueldos e incremento en el ingreso promedio del trabajador: a desempeño mejor, paga más cuantiosa.
- Aumento en el número de plazas: el aprovechamiento adecuado de recursos ensancha los márgenes de operación, ampliando las fuentes de trabajo.
- Abarrotamiento de los productos de consumo: con más bajos costos es posible rebajar los precios de venta.
- Arribo de nuevos capitales: con buenas utilidades el rendimiento de la inversión es seguro y atractivo.

Véase que de todo esto obtiene provecho la economía en general adquiriendo una mayor solidez. Con lo que queda confirmada la oración: la participación de utilidades, genuina institución de justicia distributiva, está intrínsecamente ligada a la Contabilidad por Areas de Responsabilidad en la búsqueda de un objeto específico: Productividad Individual igual a hacer del trabajo un placer.

V. IMPLANTACION DEL SISTEMA.

1. Quien lo puede implantar.

Hay dos maneras como el Contador Público puede implantar una Contabilidad por Areas de Responsabilidad, como dependiente o independiente.

En el primer caso la labor corre a cargo del profesional en nómina, es decir, del Contador General. Ahora bien, el Contralor evidentemente también la puede establecer, asumiendo de paso el cargo que dentro de esta técnica le es propio, el de Coordinador del Comité de Presupuestos. Esta segunda alternativa creo es la más correcta, porque una de las funciones y capacidades de Contraloría es la implantación de sistemas, aunque la Contabilidad por Areas de Responsabilidad no es propiamente un nuevo sistema.

En el otro caso la puede proponer algún despacho profesional, como un servicio de consultoría en Administración de empresas.

Con esto no quiero decir que la implantación de la técnica de la Contabilidad por Areas de Responsabilidad, sea cien por ciento una actividad que deba realizar un Contador Público, ya sea dependiente o independiente, sino me parece que es el más indicado, por una serie de circunstancias, como pueden ser, su educación, su capacidad, etc.

Ahora bien, como ya mencioné en capítulos anteriores, el Contador Público, tendrá que sortear un sin fin de obstáculos en la implantación de la técnica en estudio, de esas pruebas bien podría ser convencer a la Dirección de la empresa de la importancia de los beneficios que esta implantación traerá. Pues bien esto empezaría con una plática entre el Contador Público y el Director-administrador, en la cual el primero, discurriría una serie de

preguntas como son:

Dentro de su empresa hay asignación de Responsabilidades? Sí, y sabe us —

¿ed que se ha hecho con esas Responsabilidades?

Se han estado vigilando periódicamente?

Se le ha informado de los males y logro de dichas responsabilidades?

Cuantos canales para dar órdenes a los subordinados existen?

Se elogia habitualmente a los responsables eficientes?

Recibe usted información verdaderamente dinámica y valiosa?

Veo que estas interrogantes le han sembrado varias dudas acerca de la eficiencia de sus actuales procedimientos, porque hasta ahora repara en semejantes cuestiones por necesario contraste, diré a usted que la Contabilidad por Areas de Responsabilidad persigue, expresándolo rápidamente: depurar la organización, aportar información vital, lograr sensibles ahorros y dar a conocer el rendimiento de secciones, departamentos y Gerencias en términos de Responsabilidad Individual y en pesos y centavos. Por todo ello puedo asegurarle que le conviene adoptar esta nueva concepción contable; le conviene, simplemente porque asegura usted mayores utilidades, un conocimiento más profundo de sus recursos humanos, y, por consiguiente, el arma necesaria para desplegar un poder mejor de decisión.

Esta conversación puede obrar el milagro de hacer pensar al ejecutivo principal que el cambio propuesto no es descabellado, sino necesario e implazable.

Ahora bien, para poder implantar esta técnica se requiere llevar a cabo 5 pasos que son fundamentales y que de alguna manera ya toque en capítulos anteriores, y que enumeraré en seguida:

- *Elaborar un Organigrama por Areas de Responsabilidad: Depurar con realismo y modernidad la gráfica tradicional de organización, definir claramente las responsabilidades de cada área, asignar a cada área un número de identificación y una cabeza responsable, establecer niveles de autoridad y responsabilidad.*

- *Construir una Pirámide Presupuestal: Formular Presupuestos por cada área con intervención de los responsables respectivos y respecto de renglones de costos y gastos que los mismos puedan controlar.*

- *Establecer un libro tabular de Areas de Responsabilidad auxiliar de control individual por partida simple, para el registro diario de las erogaciones reales controlables.*

- *Diseñar los documentos informativos básicos; informes de Responsabilidad; comparación entre los costos y gastos reales y los Presupuestos, organigrama por cifras de responsabilidad; vaciado de las cifras finales de los informes de responsabilidad en las diversas casillas ó áreas de la carta de organización, y conciliación entre los costos y gastos del informe de responsabilidad de primer nivel y los Estados de Pérdidas y Ganancias; armonización de la Contabilidad Tradicional con la Contabilidad por áreas de Responsabilidad.*

- *Instituir verdaderos incentivos de trabajo: Sustituir la obligación por la motivación en la ejecución de los labores, aprovechar el máximo óptimo de la Contabilidad por Areas de Responsabilidad.*

Por demás está decir que este rubro es un mero vehículo para concretar y conjuntar los puntos anteriores.

2. Aspectos importantes en la Implantación.

En este tema trataré de explicar los puntos más importantes en el aspecto netamente manual o sea las herramientas auxiliares para el buen desarrollo de la Contabilidad por Áreas de Responsabilidad.

Uno de esos auxiliares es el Manual de Procedimientos, que es el instructivo sobre la operación general de la Contabilidad por Áreas de Responsabilidad. En él se detallan las finalidades de la misma y sus lineamientos funcionales. Una vez turnado a todos los Jefes de Área, pasa a formar parte del archivo permanente de aquella entidad. Constituye un indispensable auxiliar en el entrenamiento de empleados nuevos, así como un valiosísimo documento de consulta para todos los elementos de la organización.

Así pues, también tenemos un Catálogo, que se podría decir que es la simple lista de los números de codificación que se asignan a las áreas (secciones o unidades, departamentos y gerencias) señaladas en el organigrama, con la mención de los nombres de los responsables de las mismas y de los niveles de autoridad a que pertenecen; de aquí se toman los encabezados de los informes de responsabilidad. No es más que el listado de los datos básicos de control de cada área.

En la misma manera tenemos un Catálogo de Codificación, que es la distribución, a cada área, de los conceptos de costos y gastos que la misma puede -

controlar, o sea, de aquellos en que puede incurrir. Expresándolo en forma distinta, es la fusión de otros dos catálogos: el de Áreas de Responsabilidad y el de Cuentas Normales de la empresa. Este último da comienzo a ese proceso de fusión cuando es uniformado en sus conceptos de gastos; esto es cuando se asigna un mismo número a todas aquellas subcuentas que expresan un mismo concepto.

La forma más práctica de elaborar este catálogo es distribuir en una hoja - tabular las subcuentas, ya uniformadas, a las áreas, éstas como encabezados horizontales y aquellas como conceptos verticales; de tal manera que se obtiene fácilmente los gastos que corresponden a cada sección, departamento ó gerencia.

El propósito que persigue el elaborar el Catálogo de Codificación es pues - conocer cuales son los gastos en que puede incurrir cada área en particular y por ende cuales son las claves que se pueden asignar a cada responsable; aunque importa aquí anotar que sirve también para marcar el punto de partida en la formulación de Presupuestos, toda vez que señala, para cada área, - los conceptos o funciones objeto de estimaciones. De donde se sigue que - la codificación para erogaciones reales es la misma que para erogaciones - presupuestadas. Adicionalmente, esta combinación de números de área con números de subcuenta permite un mejor manejo del Libro Tabular de Áreas de - Responsabilidad, dado que hace posible un registro puramente numérico.

El Contador de áreas de Responsabilidad es obviamente el encargado de vigilar se dé la correcta aplicación contable a los documentos comprobatorios -

fuerza. Esta aplicación, con ser muy característica, es bien sencilla, basta con:

- Anotar en el comprobante los números de cuenta, subcuenta y centro de costos, recurriendo al Catálogo de Cuentas: Codificación Normal, Tradicional.
- Anotar en el comprobante, adicionalmente, el número del área en que se incurrió el costo o gasto, consultando para el efecto el Catálogo de Áreas de Responsabilidad. La codificación así obtenida debe estar prevista en el Catálogo de Codificación de áreas de Responsabilidad. Con esas claves es posible proceder al registro en Contabilidad General, de Costos y por Áreas de Responsabilidad.

Las fuentes ordinarias de datos para la Contabilidad General seguirán siendo las mismas para la Contabilidad por Áreas de Responsabilidad. Simplemente, como ya he indicado, se trata de establecer una nueva clasificación de las operaciones que realiza la Entidad desde otro punto de vista. Esto implicará que los diversos comprobantes que sirven de fuente de datos para registrar las transacciones, pasen por el proceso ordinario de clasificación para registrarse en las cuentas y subcuentas ordinarias de la empresa, tanto en lo que se refiere a la Contabilidad General, como a la Contabilidad de Costos. Después de este proceso volverán a clasificarse nuevamente, para registrarse ahora por Áreas de Responsabilidad, en los registros que se llevarán al efecto y a los cuales no hemos referido antes, una vez registrados pasarán finalmente al archivo en la forma tradicional.

La información así procesada permitirá obtener información, tanto en lo que se refiere a la Contabilidad General, como a la de Costos y por Areas de Responsabilidad.

VI. INFORMES DE RESPONSABILIDAD.

1. Elementos de un sistema de información.

Es de hecho ya conocido la importancia que tiene la información para una empresa, desde el momento en que ésta sirve como base para la toma de decisiones. Se ha recalcado también la importancia que tiene la oportunidad de la misma ya que las acciones que deben tomarse para conducir una empresa deben darse en el momento en que se precisan sin que pueda esperarse para tomar una resolución ya que el tiempo que perdemos en un momento dado puede significar en ocasiones un daño para la empresa, por lo que es necesario que en vez de exagerar nuestra preocupación por generar informes abrumadores en datos que se presenten extemporaneamente, debemos procurar presentar informes breves, concisos y oportunos no quiero decir con esto que la exactitud deba sobrestimarse ya que si basáramos nuestras decisiones en una información inexacta, podría resultar lo mismo que si la hubiésemos tomado sin ella, es tan solo que debemos darle a ésta la proporción adecuada en importancia de manera que al presentar una información ésta nos resulte de utilidad y no que entorpezca la oportunidad por darle una importancia desmedida.

La información como sabemos es una forma de comunicación y ésta a su vez es uno de los elementos de la Organización, ésta a su vez lo es de la Administración por lo que es necesario que recordemos que la Comunicación es muy importante para ésta, ya que logra en ella mayor eficiencia al generar armonía en los grupos de personas que laboran en la entidad, en función de

la información que les proporciona para orientar sus acciones en beneficio de los objetivos de la empresa, si la comunicación no lo hiciera así los grupos se aislarían sintiéndose segregados y desintegrados al carecer de los elementos informativos necesarios para guiar su actuación.

Ahora bien una vez señalado lo anterior es importante que recordemos que la información es el contenido de la Comunicación, esto es la serie de datos que incluye ideas conocimientos, insumos o resultados de fenómenos, relaciones, magnitudes, sentimientos, acontecimientos, normas, información anterior ya sistematizada, y en general manifestaciones del mundo sensible ó ideas que carecen de significado mientras no son integradas o procesadas, para darles un sentido, una utilidad, un destino.

La información puede ser transmitida en forma verbal o en forma escrita. Ambas se utilizan en una organización.

Los principales elementos de una información son:

La oportunidad: es indispensable que la información se presente en forma oportuna, esto es, en el momento apropiado ya que será utilizada para la toma de decisiones, y cuando no se presenta con la oportunidad debida no se contará con los elementos necesarios para sustentar una acción o decisión adecuada.

Exactitud: Debe procurarse que la información muestre los datos en forma fidedigna.

Claridad: Debe pretenderse que los informes sean específicos en los conceptos a que se refieren ya que debe tomarse en cuenta que en la mayor parte de los casos estos informes son leídos por personas que ignoran toda clase de tecnicismos.

Sencillez: Debe procurarse que los informes sean presentados los aspectos más importantes en forma concisa ya que si se utiliza una cantidad de datos exagerada en donde se mezclen puntos importantes e intrascendentes puede suscitarse el caso de que los trascendentes se vean afectados por los que no lo son y se pierda objetividad al presentarlos.

Base de medida: Para hacer más efectiva una responsabilidad y el informe acerca de ésta es necesario proporcionar la base sobre la cual ha de ser medida.

Análisis de Variaciones: Un informe se vuelve constructivo cuando interpreta las cifras obtenidas con respecto a la base de medida y proporciona conclusiones respecto a las causas de las fallas y aciertos.

2. Cuales son sus características y contenido.

Los informes de Responsabilidad también llamados Informes de Actuación por Responsabilidad ó Informes de Responsabilidad por Desviación, son la vía esencial de comunicación entre las diversas unidades de organización (líneas) establecidas.

Mediante ellos, cada responsable queda periódicamente enterado de los efectos específicos de la actuación.

Estos informes actúan como reportes de eficiencia por lo que se hace necesario que estén sustentados por un sistema contable completamente saneado, eliminando los sucios existentes en el mismo; al hablar de que surgen como reportes de eficiencia es de hacer notar que influyen para crear en el empleado, un conocimiento mejor de la importancia de su labor, además de que motiva su actuación ya que al elaborarse informes de actuación desde el cuarto nivel hasta el primero, muchos empleados sienten más reconocida su labor al merecer ésta un reporte periódico, lo que origina a su vez que el empleado se preocupe por los resultados que se están obteniendo y trate de mejorarlos ya que sabe que estos serán dados a conocer mediante el informe relativo.

Los Informes de Responsabilidad constituyen una innovación al tipo de información que tradicionalmente se reportaba ya que operan bajo un sistema presupuestal por áreas específicas de Responsabilidad y centralizan su atención hacia las desviaciones realmente significativas, respecto de los índices de eficiencia prefijados.

El tipo de información que ofrece un Informe de Responsabilidad, puede encuadrarse en el tipo de comunicación vertical ascendente consistente con el funcionamiento técnico de la Pirámide Presupuestal de la que ya hablé anteriormente.

La comunicación vertical ascendente es aquella que va de los subordinados - hacia los niveles jerárquicos superiores, debe procurarse el establecimiento de canales adecuados que permitan que además de la información relativa directamente al trabajo, fluyan constantemente las noticias sobre éxitos, - acortamientos, fuera de rutina, dudas, consultas, sugerencias, quejas y la posibilidad de discusión. Es necesario resaltar que este tipo de comunicación resulta vital en la Contabilidad por Áreas de Responsabilidad ya que dará origen a exposición de ideas y alternativas por parte del empleado para mejorar el trabajo, además de observaciones importantes para la corrección de faltas.

Las características de los Informes en Base a este aspecto podemos decir - que son:

Se logra un mayor conocimiento de las aptitudes y actividades reinantes al fluir la información de abajo hacia arriba.

Se manifiesta en que grado la comunicación descendente original fue comprendida y aceptada.

Estimula la participación individual en las operaciones de la empresa por - que un área está siempre en contacto con otras dos: la de abajo (de la cual recibe información) y la de arriba (a la cual envía información).

Ayuda a resolver problemas de índole diversa antes de que repercutan hacia niveles más altos, esto es, antes de que lleguen a su punto crítico.

En virtud de la mayor participación individual hace posible la satisfacción de egos sociales básicos.

Motiva a los empleados hacia la eficiencia y espontaneidad de trabajo. —
 Estas dos cualidades proveen de ideas reductoras de costo y gastos.

La comunicación vertical ascendente encuentra su imagen en sugerencias, quejas y evaluaciones básicamente, los Informes de Responsabilidad son una evaluación ya que hacen la apreciación de los resultados de una acción.

Cada uno de los responsables de las distintas áreas analizará su propia actuación esto permite que al hacer una evaluación propia del trabajo desempeñado se generan alternativas, soluciones, y mejoras al trabajo evitando insatisfacciones, ejerce un control personal y satisface el ego del trabajador.

Los Informes de Responsabilidad reúnen los requisitos esenciales en un Sistema de Información como son la oportunidad, exactitud, claridad, base de medida, análisis de las variaciones, pero además reúne aspectos que le son instintivos como son:

Los dinámicos: abarcan un lapso determinado,

Internos: constituyen herramientas administrativas de control,

Presupuestales: necesitan de presupuestos, medida de eficiencia,

Organizacionales: están integrados en la estructura organizacional de la empresa. Ello indica que habrá tantos informes como áreas existan en el organigrama por áreas de Responsabilidad,

Motivacionales: enjuician la eficiencia y son por ende vehículos para la superación del personal, éste buscará el reconocimiento de su personalidad y remuneraciones mejores.

Los Informes de Responsabilidad tienen como objetivos:

- *Dar noticias a Administradores, Gerentes, Jefes de Departamentos y Supervisores de sección del grado de efectividad con que han logrado reducir los costos y los gastos, mediante el reporte de las desviaciones ocurridas.*
- *Reportar dichas desviaciones, sólo las significativas en función del área de origen y de la responsabilidad individual, acompañadas de comentarios interpretativos a efecto de que se tomen las acciones correctivas del caso.*
- *Notificar explicativamente al Gerente del primer nivel (Gerente ó Director General) la desviación ocurrida respecto de los planes trazados, desviación que, en última instancia, es de su personal mérito o responsabilidad.*
- *Ponderar la exactitud de los Presupuestos propiciando se defina si éstos requieren ajustes.*
- *Observar el comportamiento del control presupuestario.*
- *Facilitar la preparación de Presupuestos para periodos subsiguientes.*
- *Ejercer presión sobre renglones de costos y gastos antes descuidados.*
- *Llamar la atención acerca de una posible revisión del sistema de costos.*
- *Fomentar una mayor inquietud en los Administradores, asignándoles responsabilidades específicas.*

Para elaborar los Informes de Responsabilidad, debe tomarse los datos de los registros por responsabilidad que se hayan establecido, los cuales se vaciarán en las formas ya establecidas, posteriormente se vaciarán los Presupuestos y se efectuarán las comparaciones de ambos para determinar las desviaciones. Este procedimiento se llevará a cabo en todos los niveles jerárquicos de la empresa.

Los Informes de Responsabilidad serán elaborados para cada responsable de manera que éste conozca los resultados que ha obtenido, además de que deberá rendir un informe de su área al nivel inmediato superior. Los niveles más bajos contemplarán mayor detalle, mientras que en los niveles superiores se observará un mayor resumen.

En cuanto a las desviaciones que el mismo mostrará debemos recordar que serán las más significativas y que se hará uso de la Administración por Desviaciones en relación con los mismos.

VII. MOTIVACION HUMANA.

1. Qué es?

Siempre se ha dicho, que las personas cooperan entre sí para obtener resultados que no lograrían en forma individual. Esta afirmación explica bien el éxito de muchas empresas colectivas, en las que los participantes colaboran con esfuerzos aproximadamente iguales y disfrutan de los resultados también en forma aproximadamente igual.

Esta forma de distribuir los resultados, conduce a que haya naturalmente interés personal en contribuir al esfuerzo común, especialmente en aquellas actividades en que los resultados se obtienen en corto plazo.

Desde el comienzo de su existencia, la humanidad se ha preocupado por la motivación de los niños y los subalternos, de los miembros de asociaciones, de compañeros y superiores y de quienes pertenecen a las fuerzas armadas.

Este problema muy antiguo y aunque hoy conocemos mucho al respecto, aún estamos muy lejos de tener un conocimiento completo de lo que se requiere para inducir a las personas a actuar de una manera determinada.

Ahora bien, la Motivación Humana, en el campo Administrativo se ha definido como "una fuerza, que es efectiva para lograr que los miembros individuales de la organización subordinen sus objetivos personales a los objetivos de la empresa."

J. A. Fernández Arenas, ha dicho "Motivación: procedimiento que debido a los incentivos adecuados permite la realización de una acción basada en una decisión también la obligación puede resultar en acción, pero los resultados finales son muy diferentes a los obtenidos con la Motivación. Este punto es vital en la participación individual, pues representa la bujía del proceso Administrativo."

Así pues, diré que la Motivación Humana, entiende y justifica la razón existencial del hombre, demostrándole que no está ignorado en sus deseos y preocupaciones más fundamentales. Es claro que así favorece la consecución de sus propios y más elevados fines, toda vez que alienta en él su potencia intelectual, y, con ella su facultad de saber y comprender.

Anteriormente señale que la Contabilidad por Areas de Responsabilidad es una aplicación específica de la Contabilidad Administrativa, y que está considerada dentro de la misma, como una evolucionada técnica para poder efectuar un control positivo sobre las personas. Esto, tendiente a lograr ahorros, bajo el axioma de que si en última instancia una empresa se forma de varias personas, al controlar a éstas se estará controlando a la empresa. Lo más importante por el momento es afirmar que también el concepto de Motivación Humana debe considerarse dentro de la Contabilidad Administrativa, ya que ésta, al estar constituida por refinamientos, interpretaciones y técnicas adicionales a la Contabilidad Financiera ó Tradicional se basa en evidencias subjetivas, y es por tanto el criterio más que las reglas lo que apoya la información a la Dirección, ya que es una fase de la Contabilidad

que prescinde de reglas y definiciones rígidas se convierte esencialmente - en una proyección dinámica con enfoque al futuro, en donde la apreciación - personal es utilizada para fines internos de planeación de utilidades y control de operaciones. Ahí se justifica la Motivación: como un refinamiento, como una apreciación subjetiva en la Planeación y en el Control; es precisamente una proyección hacia lo futuro, aunque no a muy largo plazo. Es, en fin, una interpretación más dentro de las alternativas disponibles en el terreno direccional de la Administración.

El C. P. Eduardo Miles, reconoce la necesidad de tomar en cuenta los factores que motivan la conducta humana, cuando se estudia la Contabilidad Administrativa y nos dice, "Estudios sobre la forma en que debe escoger ó asignar el trabajo a cada quién, la manera más eficiente de motivar a las personas, aspectos de relaciones humanas en general, seguramente irán desplazando ideas conservadoras sobre el control de las actividades en una empresa, basadas precisamente en estas investigaciones de tipo socio-psicológicas, - y modificando en lo conducente, la aplicación de la Contabilidad Administrativa.

Es pues, necesario admitir que todos los factores de carácter humanístico merecen importancia suma, y que la Motivación Humana pertenece a los estudios de vanguardia de la Contabilidad Administrativa, toda vez que sus características están bien tipificadas dentro de ella. De tal modo, puedo decir que resulta lógica casi obligada, la asociación de dos conceptos en esta tesis: Contabilidad por Areas de Responsabilidad y Motivación Humana. Si no nótese.

- Ambas pertenecen al ámbito de la Contabilidad Administrativa.
- Consiguientemente la Motivación, en forma aislada, debe afectar a la Contabilidad por Areas de Responsabilidad.
- Pero ésta por sí sola la reclama, por la naturaleza de su mecánica, elaboración de Presupuestos con participación del propio responsable de observarlos, existencia de Informes de Responsabilidad como vehículo de elogio ante desviaciones presupuestales por eficiencia, estrecha comunicación entre todos los niveles de la organización, tendiente a un rendimiento individual más productivo, elevación de los responsables más humildes a elementos de la Administración, como jueces de sus propias decisiones.

2. Aceptación en el proceso Administrativo.

Dada la trascendencia de la Motivación, me refiero, en el sentido de considerarla dentro del proceso administrativo, es decir, los elementos integración y dirección son sub-funciones de la Motivación. Algunos estudiosos - substituyen dichos elementos no por la Motivación, como he dicho, sino por la ejecución, bajo la consideración clásica de que ejecutar consiste en dirigir ó integrar. Pero si se piensa que ésta última palabra pregunta, — ¿con qué, con qué es se va a hacer? y dirigir consiste en, ver que se haga, es forzoso convenir que la esencia de la Motivación está presente, bajo el supuesto de que ésta representa la adoctrinación del personal de una empresa en una unidad de propósitos y de mantenimiento de una armónica relación entre los varios empleados del grupo, y bajo la irrefutable afirmación uté- más de que a mayor Motivación, mejor ejecución, ya que la primera hace esto

nar habilidades y perpetúa las condiciones favorables para que las mismas - subsistan. A medida que la fuerza de la Motivación crece, la relación entre habilidad y ejecución se traduce en positiva, y así, en el argumento, - la Motivación y las habilidades son las dos premisas, y la ejecución eficiente será la conclusión.

Ahora bien, el C.P. Octavio Gómez nos dá su clarificación de proceso administrativo, que es, planeación, organización, motivación y control.

Y el C.P. Agustín Reyes Ponce nos dice:

Previsión (¿Qué puede hacerse?)

Planeación (¿Qué se va a hacer?)

Organización (¿Como se va a hacer?)

Motivación (Propiciar que se haga eficientemente)

Control (¿Como se ha realizado?)

Es axiomático que la Contabilidad está hoy en día al servicio de la Administración, proveyéndola de la información dinámica que precisa para sus fines internos de planeación y control; consecuentemente está dentro del Proceso Administrativo, bajo esas dos funciones precisamente. Bien, como esa Contabilidad, entendida modernamente, es la Contabilidad Administrativa y como a la misma pertenece claramente la Motivación, ésta pertenece, a un tiempo a la Contabilidad Administrativa y al Proceso administrativo. De otra forma dicho, la Motivación entra en este último por el lado de la Contabilidad Administrativa (Planeación y Control) pero también está dentro de él por sí misma (cubriendo las funciones de Integración y Dirección, según lo apuntado).

Como se desprende de esto, el alcance de la Motivación es mayúsculo ello - realza la importancia y trascendencia del binomio, Contabilidad por Areas - de Responsabilidad y Motivación Humana.

3. Importancia de la Motivación Humana.

Los patronos han pretendido, desde tiempos remotos, conseguir de sus asalariados el mejor esfuerzo, y con éste, la maximización de la productividad. Es claro que no siempre lo logran, por la complejidad de la naturaleza humana. De ahí que se hayan visto en la necesidad de adoptar muy diversas actitudes en el trato con los trabajadores. Estas han sido, principalmente, las siguientes:

1) Autoritarismo. En la actualidad casi no tiene adeptos, porque es la imposición de autoridad en su máxima expresión. Se vale de amenazas, sanciones y despidos, y el empleado tiene casi nula capacidad de decisión. La supervisión ha de ser extrema para alcanzar una aceptable producción, y así el patrón parece estar convertido en capataz. "La filosofía en que se apoyan tales técnicas, es, en esencia, la siguiente: "Sé fuerte, sé rudo. Consigue que se haga el trabajo quebrando toda resistencia y todo antagonismo." No obstante los sindicatos han mermado el poder del Autoritarismo sobre los obreros, algunos empleaos, sin esa protección, siguen padeciéndolo. El Autoritarismo es visto por los trabajadores como una abierta declaración de hostilidades con la empresa, donde ésta exige lo más y ellos rinden lo menos. Es la guerra, y los resultados de la refriega obviamente serán poco estimulantes a los vacilantes ojos de un potencial inversionista.

2) *Autoritarismo Moderado.* Es un tácito convenio entre la Dirección y los trabajadores: a mayor nivel de producción, mejores concesiones. La supervisión es razonable y no se hace uso de la fuerza, a menos que los trabajadores restrinjan su rendimiento. La anotación sobre sindicatos del párrafo anterior es también aplicable aquí, y es justo decir que este criterio es un irnegable avance respecto del Autoritarismo en su forma más pura.

3) *Paternalismo.* Otorga demasiados beneficios a los trabajadores, esperando que éstos correspondan, por gratitud y lealtad, con una buena labor. Presenta dos facetas: a) el empleado se siente a la larga incómodo, porque percibe retribuciones no ganadas; b) el empleado exige cada vez mejores condiciones de trabajo y prestaciones, si bien aporta su mínimo esfuerzo. El Paternalismo tiene cualidades, la mejor de ellas su tinte humanístico, pero son más sus desventajas. Es una posición utópica de la Dirección, y por lo mismo no encaja en el materialismo de los negocios.

4) *Libre Competencia.* Es la promesa, por parte de la compañía de otorgar ascensos y aumentos a quienes destaquen en su labor. Por mucho que es estimulativa de la capacidad individual, invita a una lucha desigual, al aceptar que la antigüedad y la preparación técnica tendrán decisiva influencia. Todas las empresas la utilizan implícitamente, aunque en forma muy moderada.

5) *Motivación Humana.* Este es el único sistema -si así se le quiere nombrar- de motivación que existe, a mi ver. Es el medio de lograr tanto -

unas Relaciones Humanas venturosas como la colaboración espontánea del personal. Se vale de incentivos y de la filosofía de la Apreciación.

Como la Motivación se aplica por entero a disminuir, hasta el mínimo posible, los factores humanos de carácter negativo (insubordinación e irresponsabilidad, egoísmo, celos, y envidia, mediocridad y pesimismo, deslealtad), con miras a lograr una eficiente ejecución del trabajo, sus frutos son necesariamente mejores que los ofrecidos por la simple obligación. Tales actitudes sobresalen frecuentemente dentro de la organización, y es obvio que sus efectos son seria amenaza en la vida de cualquier empresa, ya que, como bien se ha dicho, "aún el ser más tonto puede trastornar el funcionamiento de una compañía." Es, pues, muy lógico pensar que todos esos factores habrán de sostenerse por sí mismos en ausencia de la Motivación.

Siempre se decide trabajar para satisfacer alguna o varias necesidades, y por eso la eficiencia en la ejecución del trabajo está en proporción directa a la satisfacción de aquellas. Así, la insatisfacción de necesidades produce ineficiencia: el individuo no tiene interés ninguno en alcanzar las metas del negocio, porque éste nunca se ha preocupado de que él alcance las suyas propias, personales y por ende para él más valiosas. Ahora bien: como la obligación solo conduce a la insatisfacción en la participación individual, las necesidades que dieron origen a trabajar seguirán reclamando atención. Es muy posible que hasta el nivel económico merezca inconformidad, porque en términos generales el empleado nunca está de acuerdo con lo que gana. Y, como no encuentra compensación de otra índole, pues duda en abandonar el empleo o volverse improductivo. Entonces aparecen los li-

centivos, armas de motivación. Estos satisfacen al individuo en lo económico, en lo que toca al espíritu de grupo y también en su ego. Por tanto trabaja espontánea, eficientemente, sin la sola existencia de una condición - que lo obligue.

Sin embargo se diría, en este punto, que una Contabilidad por Áreas de Responsabilidad puede existir, y que de hecho existe, sin Motivación. Bueno, pues lo creo. Pero se está desvirtuando. Yo no concibo un informe de Responsabilidad, por ejemplo, que pueda elaborarse y de inmediato archivar. Se debe utilizar inteligente, productivamente, para motivar al responsable, cualquiera que sea el nivel que ocupe. Una Contabilidad por Áreas de Responsabilidad sin incentivos está condenada a irse a pique.

Diré, que el examen particular de cada incentivo constará más adelante; así mismo, la significación de los resultados producto de la Motivación será señalada eficazmente.

Lo que llevo apuntado en el presente capítulo me conduce a hablar de Relaciones Humanas, puesto que, según es bien sabido, a la idea de ellas va asociada íntimamente la Motivación. Es decir, ésta es el medio, el conducto - por el cual el arte de las Relaciones Humanas se lleva a la práctica; es - decir, así como la preocupación humanística es substancial, principal en la Contabilidad por Áreas de Responsabilidad para sus propósitos de abatimiento de costos y gastos, así la Motivación, ese interés en los hombres, está avivado por una técnica adecuada, por un arte: las Relaciones Humanas. - Tendré entonces que llevar alguna profundidad a este concepto, y, al hacer-

lo, procuraré apoyar varios asertos:

- Al hombre le conviene aprender a tratar armónica, inteligentemente con sus semejantes, y necesita de las Relaciones Humanas para triunfar en los negocios.
- Para el Contador Público, muy particularmente, son imperiosos los estudios de Relaciones Humanas.
- Las Relaciones Humanas son indispensables en el logro de un óptimo aprovechamiento de la Contabilidad por Areas de Responsabilidad.

4. Importancia de las Relaciones Humanas.

En el tema anterior hice mención de las Relaciones con la Motivación, pues ahora bien, hablaré un poco más sobre ellas y diré que entiendo que, son todos aquellos principios, de aplicación universal, referidos a los vínculos, a la comunicación entre los hombres. Las leyes de las Relaciones Humanas inducen a éstos a pensar objetivamente y por su cuenta, ayudándolos a entender a sus semejantes y a lograr éxito en el trato con ellos. Estas reglas técnicas, en la actualidad mercedoras de toda seriedad, perfectamente estructuradas y comprobadas por un sin fin de autores, enseñan como abrir mentes cerradas para lograr el nivel mental de fe o convicción, el de creer en alguien, cual es uno de los grandes frutos que las Relaciones Humanas pueden ofrecer. Dichos estudios son fácilmente identificables por el tema que los caracteriza: "¡ATESESISE POR EL PROJIMO", y tienen, en el escritor norteamericano Dale Carnegie, a su mejor expositor.

La habilidad para manejar a la gente es a la fecha requisito imprescindible en la buena gestión de cualquier ejecutivo, si bien las organizaciones de negocios no han establecido planes de adiestramiento en tal sentido. Consecuencia de ello, errores en el manejo de personal se suceden día con día, persistiendo las empresas en confinar sus programas de capacitación al desarrollo de las cualidades técnicas requeridas por el puesto, no tomando conciencia, al menos en apariencia, de que a una nueva contratación -muy probablemente non despedido innecesario- sigue el alto costo de preparar a un sustituto.

A este respecto las palabras de W. J. Reilly, Doctor en Filosofía:

"Cada vez que analizo un grupo de entrevistas de salida, me viene a la mente otra vez que el fracaso de un empleado rara vez se debe a su falta de capacidad. Un análisis que acabo de realizar demostró que el 84% de estos fracasos podía atribuirse a errores en las relaciones humanas, que a su vez traen como resultado pocos deseos de desempeñar la tarea."

Por su parte un Contador Público, Salvador Mercado, ha manifestado lo siguiente, que viene muy a propósito de todo esto:

"La más crítica escasez de nuestros días no es el petróleo, el caucho, acero, barcos, no es ni siquiera la mano de obra. Es la de un trato inteligente con los hombres. El hombre en el ejercicio de su trabajo sólo desarrolla una parte de su capacidad potencial; puede hacer diez veces más, pero para que esto se efectúe, es necesario que se motive, es decir, se toque la vida afectiva que lleve al obrero o al empleado a desarrollar el máximo de su capacidad."

Es de concretar, hasta aquí, que los estudios serios de Relaciones Humanas y su correspondiente divulgación y aplicación representan, a la par que - apremiante necesidad empresarial, ahorros en lo económico dentro de la administración científica de personal.

CONCLUSIONES

He he referido a la Contabilidad Financiera ó Tradicional como un arma de la Contabilidad por Areas de Responsabilidad, ya que considero a la primera como una conjugación de aspectos económico-financieros y a la segunda como una conjugación de aspectos motivacionales, de Productividad y de eficiencia individual unidos a los aspectos ya mencionados que son el económico-financiero.

Ahora bien la Contabilidad por Areas de Responsabilidad es una técnica de la Contabilidad Administrativa ya que ésta deja a la subjetividad su estructura tanto de información como de toma de decisiones, y se auxilia de una serie de técnicas presupuestarias y administrativas, a la vez que hace innecesarios los convencionalismos, ya que trata de normar criterios.

Todos los cambios que se hagan en una empresa vienen aparejados a un sin fin de obstáculos, y no es la excepción cuando hablamos de un cambio de sistema o de técnica contable. En el caso de la Contabilidad por Areas de Responsabilidad diré que la persona que la trate de implantar en una empresa deberá tener la suficiente capacidad como para poder convencer y tener de aliados a los Directivos de la empresa, ya que el cambio deberá estar avalado por éstos y a la vez deberán tener una plena seguridad de que el cambio es beneficioso y necesario.

Para poder implantar un sistema de Contabilidad por Areas de Responsabilidad es necesario que se tenga bien definida la estructura organizacional de la empresa, así como un organigrama en donde se localicen perfectamente todas y

cada una de las áreas que la integran, ya que éstas tendrán su responsabilidad y su autoridad dentro de la empresa. En este punto es necesario que la persona que vaya a establecer el sistema esté convencido de que el organigrama y en sí la organización de la empresa sea la adecuada, o la idónea, ya que esto es clave para el buen desarrollo del propio sistema.

Ahora bien, como ya comenté en párrafos anteriores que los presupuestos son pieza importante en la Contabilidad por Áreas de Responsabilidad es justo mencionar que dicha importancia radica, en que los Presupuestos por Áreas de Responsabilidad sirven para controlar los Costos y Gastos, así como para informar de la productividad y responsabilidad individual y de la eficiencia operacional de las áreas. Esto viene aunado al programa de estímulos ó más bien del Presupuesto se deriva este programa. Para que un Presupuesto por Áreas de Responsabilidad tenga éxito es necesario que éste se elabore lo más ajustado a la realidad, que sea conservador y optimista, y que en él colaboren todos y cada uno de los miembros de la entidad ya que así éstos tendrán la responsabilidad de tratar de cumplirlo.

También tenemos otras herramientas importantes en el establecimiento de la Contabilidad por áreas de Responsabilidad, éstas son más que nada manuales, catálogos y registros que en un momento determinado son auxiliares para el buen entendimiento y desarrollo de las actividades individuales a realizar; por ejemplo tenemos el Manual de Procedimientos, Catálogo de Cuentas ó de Clasificación, Registro de Gastos por Partida simple, etc.

Los informes que menciona esta Contabilidad siempre deberán ser breves, con-

cisos y oportunos, tratando de entablar una comunicación entre los diferentes niveles de la empresa, para así poder reconocer las diferentes actuaciones individuales y por áreas.

Mucho se ha hablado de la comunicación que debe de existir en una empresa, pero en la Contabilidad por Áreas de Responsabilidad es menester que esta comunicación se realice de una forma, que origine reconocimientos ó negaños, y - que mejor que esto se haga en base a informes de responsabilidades ya que mediante de éstos cada responsable queda periódicamente enterado de los efectos específicos de la actuación.

La Motivación Humana es un concepto más de la Contabilidad Administrativa y - es considerada como una apreciación subjetiva en la planeación de utilidades y control de operaciones. La motivación debe ser considerada como una función básica del Proceso Administrativo en la forma que se indica:

Previsión: (¿Qué puede hacerse?)

Planeación: (¿Qué se va a hacer?)

Organización: (¿Cómo se va a hacer?)

Control: (¿Cómo se ha realizado?)

Es decir, los elementos Integración y Dirección deben ser sub-funciones de la Motivación. Por virtud de lo anterior ésta interviene en dicho Proceso de dos maneras: formando parte de la Contabilidad Administrativa, que se ocupa de la Planeación y del Control, y de modo directo.

La importancia de la Motivación en la Contabilidad por Áreas de Responsabilidad es mayúscula: basta decir que opone a la obligación, en la esfera laboral,

y que sus frutos son necesariamente mejores que los que esta segunda ofrece: mientras que en términos generales la obligación desemboca en la insatisfacción y en la inproductividad individuales, la Motivación conduce a lo contrario.

Al hablar de Motivación es menester referirse a las Relaciones Humanas puesto que ambas ideas van asociadas íntimamente: la primera es el conducto por el cual las segundas se llevan a la práctica. De otra forma dicho, ese interés en los hombres -Motivación- está avalado por una técnica adecuada: Relaciones Humanas. Estas son el arte de tratar con la gente, todos aquellos principios de aplicación universal referidos a los vínculos, a la comunicación entre los hombres.

Al conseguir la humanización del trabajo, la Contabilidad por Áreas de Responsabilidad deja cumplimentada la voluntad primordial del hombre en la organización del trabajo y asegura para la empresa mejores utilidades por la vía de la eficiencia, toda vez que un hombre agobiado por inconformidades es inproductivo. Con lo que queda demostrado que la Motivación Humana, quinta esencia y espíritu de la Contabilidad por Áreas de Responsabilidad, conduce a un óptimo aprovechamiento de ésta y al positivo logro de los fines descritos por las organizaciones de negocios: la reducción de Costos y Gastos.

La Contabilidad por Áreas de Responsabilidad, el tópico de este estudio, no es a secas un nuevo concepto contable: es, a grandes líneas y a ni más de una, una técnica de suyo trascendental y una de las más descoltantes y novedosas de la moderna Contabilidad: de la Contabilidad Administrativa, que conjunta la vitalidad de lo nuevo y lo rescatable de la tradición. Es preciso que se la divulgue, sea por medio de publicaciones, revistas o folletos,

sea mediante seminarios o conferencias o mesas redondas. Quiero decir, no -
siento en manera alguna que se le esté dando la atención que merece. Siendo
como es sinónimo de modernidad y actualizabilidad, y habida cuenta de las exi -
gencias utilitaristas y humanísticas que en las empresas se plantean, ni los
contadores deben soslayarla ni a los administradores conviene ignorarla. Por
razón de que es un tema más o menos joven en los EE. UU., y novísimo en Méxi -
co, la Contabilidad por Areas de Responsabilidad demanda apresuradamente que
se le estudie, que se le estudie a conciencia. Y que se le aplique: no de -
otra manera se podrá afinar su practicidad, ya probada por el éxito.

BIBLIOGRAFIA

"LA CONTABILIDAD POR AREAS DE RESPONSABILIDAD".
C.P. FRANCISCO PEREZ ROMAN.
MEXICO

"SEMINARIO SOBRE CONTABILIDAD POR AREAS DE RESPONSABILIDAD".
CENTRO DE ESTUDIOS CONTABLES, A.C.
MEXICO

TECNICA PRESUPUESTAL".
C.P. Y M.C.A. CRISTOBAL DEL RIO GONZALEZ.
EDICIONES CONTABLES Y ADMINISTRATIVAS, S.A.
MEXICO.

"LOS PRESUPUESTOS POR AREAS DE RESPONSABILIDAD"
C.P. PEDRO S. PELAEZ A.
EDICIONES CONTABLES Y ADMINISTRATIVAS, S.A.
MEXICO

"CURSO DE ADMINISTRACION MODERNA"
KOCATZ Y O'DONNELL.
LIBROS MCGRAW HILL DE MEXICO
COLOMBIA.

"ADMINISTRACION DE RECURSOS HUMANOS"
FERNANDO ARIAS GALICIA
EDITORIAL TRILLAS.
MEXICO

"ORGANIZACIONES ESTRUCTURA Y PROCESO"
RICHARD H. HILL.
EDITORIAL PRENTICE
COLOMBIA

"HACIA UNA COMUNICACION ADMINISTRATIVA INTEGRAL"
SERGIO FLORES DE CORTIARI-ENRIQUE GONZALEZ G.
EDITORIAL TRILLAS.
MEXICO.

"INTRODUCCION A LA TECNICA DE INVESTIGACION EN CIENCIAS DE LA ADMINISTRACION
Y DEL COMPORTAMIENTO."
FERNANDO ARIAS GALICIA.
EDITORIAL TRILLAS.
MEXICO.

