

13

2. agosto



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
"CUAUTITLAN"

"TECNICAS Y APLICACION ADMINISTRATIVA DEL CONTROL PRESUPUESTAL"

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN ADMINISTRACION

P R E S E N T A :

CARLOS FLORES PADILLA

DIRECTOR DE TESIS:

L. C. JUAN MANUEL MARTINEZ DE LA MORA

MEXICO, D. F.

1984



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N T R O D U C T I O N

INTRODUCCION

Desde el inicio del siglo XX se han logrado progresos muy importantes en el arte y ciencia de dirigir los esfuerzos colectivos. En la industria, servicios públicos, transporte, comercios, seguros, gobierno, institutos de enseñanza y otras actividades; los viejos moldes, metas y rutinas anticuadas, están en vías de desaparición. Sistemas y procedimientos anteriormente aceptados resultan impropios en la actualidad.

Las relaciones económicas, humanas, sociales y políticas están en un estado de constante cambio y la frecuencia de estos cambios se ha vuelto más rápida, creando situaciones cada vez más complicadas, que han hecho más delicada la toma de decisiones. Tales circunstancias exigen una observación cuidadosa, una esmerada comprobación y un estudio minucioso en áreas situadas más allá del alcance de los sistemas de comprobación de épocas pasadas.

La eficacia con que se dirige una actividad es en la mayoría de los casos, el factor esencial para el éxito a largo plazo de esa actividad.

Es muy probable que nunca antes en la historia de las actividades empresariales hayan recibido atención más amplia los problemas propios de la administración para adaptarlos a un mundo de incesante cambio.

El proceso directivo es considerado como la actividad total de dirección actuante en un empeño específico, que involucra la adopción de decil

siones, la aplicación de técnicas y procedimientos acordes a la situación y la motivación individual y colectiva para alcanzar metas definidas.

La planificación y el control de las actividades de una empresa, es uno de los enfoques más importantes que se han desarrollado para facilitar el funcionamiento del proceso de dirección; sus conceptos y técnicas tienen extensa aplicación en las empresas mercantiles, las dependencias gubernamentales, las asociaciones benéficas y en la mayor parte de las actividades colectivas.

Las empresas tanto con fines de lucro como sin él tienen que tener metas y propósitos. En las actividades mercantiles se tiene la meta múltiple de la obtención de utilidades y contribuir al mejoramiento económico y social del medio en que actúa.

En las actividades no mercantiles existen objetivos relativamente precisos como sería cumplir una misión determinada o conseguir un efecto dado, todo esto normalmente dentro de limitaciones de costos especificados.

En ambos casos es absolutamente esencial que los modos directivos y todos los colaboradores, conozcan los propósitos; sino es cumplido lo anterior, es imposible la dirección eficaz de las operaciones y por ende la medición de la eficacia con que se trabaja.

El cambio constante de circunstancias impone una gran carga a la administración. Al administrador moderno, por razón misma de las cosas, se le exige que posea un conocimiento mayor y más completo del estado de los negocios en cuanto afecta a las actividades de la empresa. Entre otros aspectos, debe saber el estado que guarda su ramo; gubernamental, industrial o comercial, las tendencias en precios y ventas, qué actividades de promoción se realizan, cuál es la situación de los inventarios, etc. Aparte de lo anterior, necesita conocer cómo se compara su empresa con otras de la misma rama en lo tocante a volumen de ventas, promoción de las mismas, los precios, la participación en el mercado y las inversiones. Existe una necesidad mayor de datos que registren las condiciones pasadas y de otras que apoyen los futuros. En íntima relación con las necesidades expuestas se encuentra la cuestión de oportunidad, porque el tiempo es un factor de importancia en casi todos los casos.

Hay gran necesidad de mejorar normas y presupuestos, así como de sistemas de información de resultados mejor organizados, a efecto de planear y efectuar más eficientemente las decisiones que se tomen, así como para medir los resultados de la realización y evaluar la eficacia y acierto de las distintas actividades funcionales.

Dentro de este contexto, el concepto de la planificación y el control ha adquirido un lugar preponderante pues toda empresa que aspire a mantenerse al nivel de la competencia en los negocios con fines de lucro, estará dirigida por personas que saben que tienen que trazar su curso con anti-

I . ELEMENTOS FUNDAMENTALES DE LA ADMINISTRACION

1.1 Origen y Perspectivas del Pensamiento Administrativo.

1.2 Escuelas del Pensamiento Administrativo.

1.3 El Proceso Administrativo

1.4 Papel de la Administración

cipación y utilizar técnicas adecuadas para asegurar la coordinación y el control de sus operaciones.

El control presupuestal es un enfoque general para realizar la función administrativa; su desarrollo y utilidad han aumentado significativamente en años recientes. Es especialmente significativo en cuanto se enfocan las áreas funcionales de la administración, creando un enriquecimiento mutuo de funciones entre la administración y la medición de resultados que es un aspecto vital en el éxito de las empresas.

Explícito en la exposición está el reconocimiento que un programa de control presupuestal debe ser hecho a la medida para satisfacer cada situación particular, y que la esencia real de la administración es el factor humano y no un conjunto específico de conceptos o técnicas.

1.1 ORIGEN Y PERSPECTIVA DEL PENSAMIENTO ADMINISTRATIVO

A medida que han aumentado el interés, la necesidad y la importancia de la administración han cobrado vida distintas corrientes de convicciones y puntos de vista que han determinado el desarrollo de la administración. El pensamiento administrativo se entiende mejor a la luz de su desarrollo histórico. El desarrollo de la teoría administrativa ocurrió en cuatro períodos distintos.¹

Período I - Administración Precientífica (antes de 1880)

En el período de la administración precientífica, las antiguas civilizaciones, al oeste de mesopotamia y los escritos egipcios que se remontan aproximadamente al año 1200 A.C., indican el conocimiento y uso de la administración en la dirección de asuntos políticos. Igualmente, la historia de la antigua Grecia y la del Imperio Romano proporcionan muchas evidencias del conocimiento administrativo.

En el ambiente del período de la administración precientífica no era necesario estudiar algún conjunto organizado de conceptos administrativos. Sólo se necesitaba estar en una posición de autoridad, ya que ésta significaba poder y control de los sistemas sociales y económicos del período.

Hasta aproximadamente mediados del siglo XVIII, los pueblos de Europa Occidental empleaban los mismos métodos. Después se registraron una serie de investigaciones y se alteró todo el cuadro de la actividad industrial.

1 Hicks. Herbert G. Administración de Organizaciones. Editorial CECSA. México. 1982.

Organizaciones del Período I, proporcionaron poca ayuda en el desarrollo de los conceptos administrativos, esas organizaciones ciertamente practicaron ciertas funciones de la administración y originaron algunos de los mismos principios que encontramos en la actualidad, pero no se creó ningún cuerpo coherente del pensamiento administrativo, el torpe ejercicio del poder y de autoridad resumían el pensamiento administrativo del período.

Período II - Administración Científica (1880 - 1930)

El Período II contempló el auge industrial que se le designa como Revolución Industrial, produjo mayor utilización de maquinaria, la centralización de las actividades de producción, la determinación de nuevas relaciones entre empresarios y empleados y la separación de clientes y productores. La doctrina de la propiedad privada se convirtió en un tema - dominante.

La industrialización puede describirse como el proceso mediante el cual una nación aprende a crear más cosas materiales con los esfuerzos de menos trabajadores. El énfasis del período estuvo sobre los métodos de -- producción. Se efectuó una búsqueda de las formas para obtener más eficiencia, para eliminar las injusticias y para evitar el desperdicio.

El exponente más notable de este sistema fue Frederick W. Taylor (1856 - 1917). Creía que una de las mayores dificultades era la falta de comunica

cación de lo que se esperaba de los gerentes, censurando sus métodos arbitrarios al asumir sus responsabilidades, y la falta de conocimiento y comprensión de cuales eran las esperanzas de los empleados, para elaborar -- normas.

Taylor recomendaba hacer una ciencia de la administración, basándola en principios fijos, claramente definidos y bien reconocidos, en vez de depender de ideas más o menos vagas.

Taylor llevó a cabo extensos estudios de todos los componentes de la producción; observación, medición, cuando era posible, y relación de las -- aportaciones de cada componente. Su enfoque era una forma precisa y analítica de aprobar o desaprobar hipótesis, por medio de experimentos controlados. Su método fue enfocar el método científico a la administración. El resultado llegó a conocerse como administración científica. Según Taylor, estaba basada en cuatro principios:

- 1° El planteamiento de una ciencia para substituir a los viejos métodos -- empíricos.
- 2° La selección científica y después la instrucción y adiestramiento de -- los trabajadores.
- 3° El acoplamiento del obrero elegido científicamente y la ciencia, y
- 4° Esta división casi igual del trabajo entre la dirección y los obreros.²

Henri Fayol, también hizo valiosas contribuciones al pensamiento y desa-

2 Taylor. Frederick W. Administración Científica.

rollo administrativo. Fue el pionero administrativo vital que hizo generalizaciones universales respecto a la administración basados en aguda visión y experiencia administrativa práctica. Proporcionó una gran perspectiva de la administración y un marco respecto al cual podía desarrollarse el pensamiento administrativo. Fue pionero del concepto de considerar a la administración como compuesta de funciones.

Los esfuerzos de Fayol se referían a la administración clásica, ya que el foco estaba en la organización en general y no en un segmento aislado de ella, asimismo, a diferencia de la administración científica, el pensamiento era más deductivo y menos inductivo. Se destacaban el racionalismo y la consistencia lógica, pero las necesidades emocionales y el deseo del individuo para actuar en forma responsable eran ignoradas en su mayor parte. La mayoría de los avances en el período fueron en tecnología, no en las áreas humanas. Prevalían los abusos debido a que los adelantos tecnológicos no estaban igualados con los progresos sociales.

Período III - Relaciones Humanas (1930 - 1950)

Durante los primeros años de la década de 1930 se estaba dando cada vez mayor importancia al hecho que la gente era un factor importante en la administración, a que se establecieran y lograran los objetivos mediante la gente y con ella. En consecuencia, el concepto importante en el estudio de la administración debía ser constituido por los seres humanos, su ambiente de trabajo y sus relaciones interpersonales.

Quizá las contribuciones de más importancia hechas a la teoría administrativa durante el Período III, vinieron de Elton Mayo, en especial de los famosos estudios Hawthorne, donde la importancia del liderazgo y relaciones humanas fueron resaltadas, y tomó fuerza la creencia de que la aportación de las ciencias de la conducta, tales como la psicología y la sociología, eran esenciales en el estudio de la administración.

De acuerdo con los experimentos de Mayo, la administración efectiva implicaba la dirección de las personas, no la manipulación de robots. En consecuencia, una productividad más elevada no se lograba necesariamente por medio de incentivos financieros positivos o con el mejoramiento de las condiciones físicas del trabajo. En realidad, esos experimentos demostraron que ni el deterioro ni la mejora de las condiciones físicas de trabajo tenían por fuerza un efecto de importancia sobre la productividad. Mayo tenía la convicción de que las exigencias sociales dentro del grupo daban como resultado un acuerdo más o menos tácito de los trabajadores sobre los estándares para el desempeño del trabajo.

Del modo como sucedió en el movimiento de la administración científica, algunos abusaron del movimiento de las relaciones al llevar los conceptos básicos más allá del límite apropiado. No obstante, el movimiento de las relaciones humanas hizo contribuciones de mucha importancia al pensamiento administrativo al señalar los factores humanos y sociales en las organizaciones.

Período IV - Refinamiento, Extensión y Síntesis (1950 a la fecha)

El cuarto período en el desarrollo del pensamiento administrativo se ini
ció aproximadamente en 1950, está caracterizado por los procesos de refi
namiento, extensión y síntesis del pensamiento administrativo. Durante
el Período IV, la administración científica ha sido llevada a un elevado
estado de perfeccionamiento en áreas tales como ingeniería industrial, -
estudio de tiempos y movimientos e investigación de operaciones. Paralel
os a los adelantos de la administración científica ha habido progresos
en el enfoque de las relaciones humanas. La administración de personal,
las relaciones industriales y otras áreas, continúan enfatizando el enfo
que de las relaciones humanas.

Durante este período ha quedado ampliamente reconocido que tanto la admi
nistración científica como las relaciones humanas tienen mucho que ofre
cer. Y también sabemos que estos dos métodos no son necesariamente - -
opuestos, diversos estudios han demostrado que los gerentes más efecti
vos no están orientados ni a la gente (relaciones humanas) ni a la pro
ducción (administración científica). Más bien, los mejores gerentes es
tán orientados a la gente y a la producción.

En el Período IV, ha resultado otra corriente de adelantos en el pensa--
miento administrativo y organizacional por parte de los científicos del --
comportamiento y de los teóricos de la organización, quienes han sugerido
que se pueden obtener mejores resultados formulando teorías de admi--

nistración y organización basadas en los resultados proporcionados por las ciencias del comportamiento, de éstas, las que son aplicables incluyen psicología, psiquiatría, economía, antropología y filosofía.

Otro enfoque a la administración está representada por el uso de las matemáticas o por el énfasis dado a los métodos cuantitativos de análisis. Los datos numéricos se han empleado mucho en la administración, pero la aplicación de las matemáticas y de la estadística representaba un nuevo enfoque del tema.

1.2 ESCUELAS DEL PENSAMIENTO ADMINISTRATIVO

A partir de estos diversos períodos del estudio de la administración, se han originado distintos esquemas respecto a la administración. Cada uno de estos puntos de vista tiene cierto mérito, porque ayuda a comprender mejor alguna faceta de la administración. No existe ningún orden en particular de precedencia de las escuelas, y algunas tienden a traslaparse con las otras. Sin embargo, estudiando los distintos puntos de vista de las varias escuelas, estaremos en mejor posición para entender el proceso total de las organizaciones.

Escuela de la Administración por costumbre.

Algunos creen que las tareas administrativas deben básicamente considerarse y ser ejecutadas en las formas similares a las del pasado reciente. Es decir, la administración está guiada por la costumbre o la tradición.

La línea de pensamiento adoptada, la procuración de la información que se cree necesaria, así como el manejo de ella, se obtienen mediante el estudio de lo que se ha hecho en el pasado por gerentes en circunstancias similares.

Algunas veces esta escuela es llamada Escuela Empírica. El punto de vista empírico analiza a la administración mediante el estudio de las experiencias, y que la transferencia de la experiencia del práctico al estudiante es lo que constituye la forma más válida de aprender la administración. Se mantiene la opinión de que estudiando los éxitos y los fracasos de otros y teniendo experiencias propias, se puede construir un marco general de referencia sobre el cual confiar en las situaciones administrativas.

Escuela de la Administración Científica.

La principal característica de esta escuela es el uso del método científico para descubrir nuevos conocimientos respecto a la administración. Este método puede ser descrito como la experimentación controlada. Está formado de pasos bien definidos que deben ejecutarse en el orden adecuado. Dicho en pocas palabras, el método científico confirma o rechaza una proposición. Se lleva a cabo un experimento o ensayo bajo circunstancias cuidadosamente controladas. En tanto se lleva a cabo el experimento se hacen observaciones y se llevan registros para indicar con precisión el qué, cómo y cuándo de todo lo que ocurre dentro del experimento.

A continuación se seleccionan los datos en grupos comunes, o se clasifican, con objeto de facilitar su interpretación. Partiendo de los datos clasificados se hacen enunciados que constituyen la respuesta a la proposición originalmente presentada.

La esencia de la escuela de la administración científica es el desarrollo de una mente inquisitiva, con la resultante investigación inteligente en busca de mayores conocimientos, más hechos y más relaciones. Se requiere imaginación, originalidad y facultad para crear nuevas ideas. La solución provisional que se deriva está influida directamente por el ingenio y la destreza del científico, y se requiere disponer de muchos recursos para cumplir con los diferentes pasos.

Escuela del Comportamiento Humano.

La importancia de esta escuela es que el punto focal de la acción administrativa es la conducta del ser o seres humanos. Todo lo que se logra, la forma en que se logra y por qué se logra es visto en relación a su impacto e influencia sobre la gente que, según se cree, constituye la entidad realmente importante de la administración. Este análisis se basa sobre la tesis de que la administración implica actuar con y mediante la gente y que, por lo tanto, su estudio debe concentrarse en las relaciones interpersonales. Este punto de vista se denomina relaciones humanas, y se atiende al aspecto humano de la administración y a la idea de que cuando las personas trabajan juntas para conseguir objetivos comunes, -

los unos deben comprender a los otros.

El desarrollo de esta escuela parte de la aplicación de las ciencias de la conducta a la administración, especialmente de la psicología y de la psicología social. Se considera al individuo como un ente psicosociológico, y el problema al que se enfrenta el gerente va desde comprender y lograr los mejores esfuerzos de un empleado satisfaciendo sus necesidades psicológicas, hasta entender toda la gama de la conducta psicológica de los grupos representantes de toda la administración.

Escuela del Sistema Social.

Este punto de vista considera a la administración como un sistema social o más específicamente, como un sistema de relaciones interculturales. Esta escuela está orientada sociológicamente y trata con la identificación de los diversos grupos sociales, así como sus relaciones culturales y, además, con la integración de estos grupos en un completo sistema social. La escuela del sistema social y la del comportamiento humano arrancan del desarrollo del pensamiento administrativo basado en las ciencias de la conducta.

La escuela del sistema social enfatiza la interacción y cooperación de los individuos que componen un sistema social. Utiliza tanto el comportamiento organizacional racional como el irracional y el desarrollo de la comprensión basados en investigaciones empíricas, la decisión tomada -

debe estar de acuerdo con lo que se ha denominado equilibrio entre los mejores intereses del grupo. Esto quiere decir que el curso de la acción no debe estar basado en las necesidades y deseos de un sólo grupo, sino que debe reflejar los intereses de ambas partes. La tesis consiste en que es probable que una empresa progrese más si reconoce las demandas sociales de la sociedad en que opera.

Escuela de Administración de Sistemas.

Como lo sugiere su nombre, los sistemas son las partes focales alrededor de las cuales se construye esta escuela de administración. Se puede considerar que un sistema es un conjunto o un todo formado por partes conectadas en cierta forma y orientadas al mismo propósito. Esto es, las partes no constituyen un conglomerado de atinar o errar de elementos disgregados, sino que son de un orden definido caracterizado por la organización y la unidad. Los sistemas son básicos para la mayoría de las actividades. El análisis revela que una actividad es en realidad el resultado de muchas otras subactividades, y a su vez éstas de muchas otras subactividades.

Pensar en términos de sistemas simplifica la concepción de multitudinarias actividades con las cuales debe trabajar un gerente, y también lo capacita para tener una mejor visión de la naturaleza de los complejos problemas a los que se enfrenta. La preocupación de la escuela de sistemas es el desarrollo de un marco sistemático para la descripción de las

relaciones del empírico que se ocupa de la administración. Lógicamente, esto conduce a la evolución de un conocimiento interdisciplinario y destaca las interrelaciones de disciplinas anteriormente aisladas. Si la administración se deriva y es afectada por disciplinas tales como economía, ingeniería, psicología y antropología, entonces, su enfoque es adecuado y es factible mezclar estas aportaciones para formar una unidad que sea correcta y tenga significado.

Escuela de la Teoría de la Decisión.

Aquí el foco se encuentra en las decisiones administrativas. Según afirman los adeptos de esta escuela, esto representa el verdadero trabajo -- del gerente. La decisión sobre qué lograr y cómo lograrlo representa la característica vital y el reto para el gerente. Quien toma las decisiones es el gerente. Con frecuencia el enfoque está limitado al razonamiento económico de la utilidad marginal y al comportamiento económico -- bajo incertidumbre. En otros casos, el área de consideración se amplía -- para incluir cualquier evento que tenga lugar dentro de la empresa o -- cualquier impacto proveniente del exterior que pudiera influir directa o indirectamente la decisión tomada. El problema, los riesgos y los resultados previstos de cada alternativa son estudiados habitualmente si -- se sigue esta escuela.

Escuela Matemática.

Esta escuela incluye a quienes consideran a la administración como una --

entidad lógica, cuyas acciones pueden expresarse en términos de símbolos matemáticos, relaciones y datos que se pueden medir. El foco de esta escuela es el modelo matemático, pues mediante dicho dispositivo se expresa el problema en sus relaciones básicas y en función de metas escogidas. Existe pues, una estrecha relación de esta escuela con la teoría de las decisiones, puesto que las matemáticas se han empleado primordialmente sobre todo en el área de la administración, para desarrollar modelos de decisiones de distintos tipos.

La escuela matemática tiene gran utilidad, obliga al usuario a definir con precisión sus objetivos, sus problemas y sus áreas problemáticas. Además se fomenta el pensamiento ordenado, la metodología lógica y el conocimiento de restricciones definidas. El método es efectivo en especial cuando se aplica a problemas administrativos físicos susceptibles de ser medidos -tales como inventarios, materiales y control de producción- en lugar de problemas donde es difícil la medición, tales como el comportamiento humano.

El campo de la investigación de operaciones combina los puntos de vista de las de la teoría de las decisiones y de la escuela matemática.

Escuela Formalista.

La suposición básica de la escuela formalista es que los miembros de la

organización desempeñaran mejor sus puestos si estos están claramente de finidos y estructurados. En esta forma los miembros sabrán lo que se es pera de ellos y trabajarán para cumplir estas expectativas. Se confia mucho en el organigrama como definición de las relaciones organizaciona- les.

Se enfatizan los canales formales de mando y el flujo de la información. También se usan las descripciones de puestos como auxiliares para mejo-- rar el cumplimiento, todos en la organización se reportan a sólo un su-- pervisor, definido por la estructura formal.

Escuela de la Espontaneidad.

La coordinación de grupo y el comportamiento organizacional efectivo - - emergerán en forma automática alrededor del líder natural, afirman quie- nes apoyan el enfoque de la espontaneidad para la administración. Las - estructuras formales, las políticas, los procedimientos y el control de- ben ser minimizados. Este grupo subraya la importancia de la organiza-- ción informal.

Algunos estudiantes de la administración sostienen que no puede haber - conflicto entre los enfoques de la espontaneidad y del formalismo si - - ninguno de ellos se lleva al extremo. Estos observadores afirman que se puede obtener un grado aceptable de espontaneidad en una estructura for- mal relativamente flexible.

Escuela Participativa.

La escuela participativa sostiene que los miembros de la empresa cumplirán mejor si se les da la oportunidad de tomar parte en las decisiones organizacionales que los afecten.

Debido a que la escuela participativa se centra en la participación en la toma de decisiones, el enfoque se ve tanto en las organizaciones formales como en las informales. La escuela participativa sostiene que varias cabezas piensan mejor que una, para tomar decisiones. Los miembros de esta escuela creen que hay un gran cúmulo de ideas, conocimientos y destrezas entre los miembros de la organización, que sólo se hará evidente cuando los miembros estén activamente involucrados en la organización mediante la participación en la toma de decisiones.

Escuela del Desafío y la Respuesta.

Estrechamente unida a la escuela participativa se encuentra la escuela de desafío y respuesta. Esta escuela sostiene que los miembros responderán con un buen desempeño si son motivados con desafíos o retos apropiados. La creencia sostiene que se obtiene satisfacción al lograr un objetivo.

Los que apoyan el desafío y la respuesta afirman que se debe dar a los trabajadores el máximo de facilidades y libertad en el desempeño de sus tareas. El énfasis debe estar en los resultados en vez de en los procedimientos detallados que se usaron para lograr los resultados.

Escuela Directiva.

Una característica básica de la escuela directiva de pensamiento es que la gente necesita y desea que se le diga lo que debe hacer. Además, la administración está en una mejor posición que los trabajadores para tomar decisiones. Este grupo da importancia adicional a los derechos, poder, autoridad y a la estructura de la organización. En cierto sentido, la escuela directiva parece igualar el poder a los conocimientos; la escuela implica que si se tiene poder, se es un experto. La filosofía de la escuela directiva es opuesta a la escuela participativa.

Escuela de Moderación y Equilibrio.

Existe la creencia un tanto generalizada de que el poder corrompe, y quienes se encuentran en el poder buscarán la forma de aumentarlo a menos que se levante alguna salvaguarda. No debe confiarse en la gente; en consecuencia, es necesaria cierta clase de limitación en la forma de moderación y equilibrio en su comportamiento.

La creencia básica de esta escuela es que es necesaria cierta forma de control para moderar o inclusive limitar el comportamiento de los individuos en las organizaciones.

Escuela del Proceso Administrativo.

Los partidarios de la escuela del proceso administrativo consideran a la administración como el desempeño de ciertas actividades o funciones

administrativas básicas que constituyen un proceso. Se destacan la visualización y la determinación de todas las acciones administrativas propuestas, la utilización efectiva de la gente que trabaja en grupos, la ayuda para que los individuos sean miembros satisfechos de un grupo de trabajo también satisfecho, y la aplicación de comprobaciones periódicas para asegurar que se logren los objetivos enunciados.

El proceso administrativo tiene un ámbito muy amplio. Se considera como universal al proceso administrativo. Se reconocen las diferencias entre empresas y niveles, pero, fundamentalmente, la identificación del trabajo del gerente -el desempeño del proceso administrativo- siempre está presente. Esta escuela se deriva de aquéllos que cuentan con una gran experiencia en la administración, y la información lograda a partir de estas experiencias está codificada por las funciones administrativas fundamentales para proporcionar un marco de trabajo útil y ordenado para el pensamiento administrativo. Además, se utilizan los conocimientos aplicables y pertinentes de distintas ciencias, para obtener un medio completo, amplio y moderno para estimular el progreso y el estudio de la administración.

Algunas de las características fundamentales de la escuela del proceso administrativo son:

1. Las funciones de la administración se definen, enfatizan y estudian.

2. Los principios o verdades fundamentales de la administración se consideran de importancia para aclarar el estudio de la administración y para mejorar la práctica administrativa.
3. Los principios de administración deben ser el punto de partida para la investigación y deben proporcionar la teoría administrativa más útil.
4. El proceso de administración es un arte que está relacionado con la aplicación de los principios de ésta.
5. La administración es universal, puesto que los buenos principios de administración son aplicables a todas las empresas.

1.3 EL PROCESO ADMINISTRATIVO.

En páginas anteriores la administración ha sido considerada como una actividad, pero lo que hace un gerente es distinto está formado de muchas actividades fundamentales que constituyen un proceso único: el proceso administrativo.

El proceso administrativo es tan antiguo como la humanidad misma y se basa fundamentalmente en la necesidad de tener claro el concepto del objetivo a lograr. La tarea principal de la administración es organizar los objetivos básicos y estructuras con las cuales se va a dirigir a las personas, para impulsarlas a dar su talento y creatividad en el -- uso de los materiales y medios productivos para el logro de los objeti-

vos y metas previstas.

Por esa razón es indispensable que los administradores, que tiene bajo su responsabilidad elementos coordinables dentro de cualquier actividad, conozcan y estén constantemente al día respecto a los avances y evolución de los sistemas administrativos.

En el campo administrativo hay demasiado trabajo por no administrar adecuadamente, el sentido de culpa que se tiene nos lleva al defecto de no planear las labores administrativas, a su vez, si no se encuentran planeadas tampoco se controlan y sólo se reportan los resultados de conducta y no los logros alcanzados.

El proceso administrativo es el principal recurso que utiliza la empresa para el logro de sus resultados y puede definirse como el esfuerzo administrativo total operando en un empeño particular que incluye la toma de decisiones, la aplicación de técnicas y procedimientos seleccionados y la motivación de individuos y grupos para lograr objetivos específicos.

Henri Fayol, uno de los observadores más perceptivos del proceso administrativo nos dice que todas las funciones que se desarrollan en las empresas pueden repartirse entre los seis grupos siguientes: ³

1. Funciones Técnicas (producción, fabricación, transformación)
2. Funciones Comerciales (compras, ventas, cambios)

3 Fayol, Henri. Administración Industrial y General, Hermandad Hermanos Suc. México. 1964.

3. Funciones Financieras (búsqueda y uso de capitales)
4. Funciones de Seguridad (protección de los bienes y de las personas).
5. Funciones de Contabilidad (inventario, balance, estadística)
6. Funciones Administrativas (previsión, organización, comando, coordinación y control).

Ya sea la empresa simple o compleja, pequeña o grande, estos seis grupos de funciones u operaciones esenciales existen siempre.

Funciones de la Administración.

Aunque el desarrollo de una teoría y ciencia de administración sufre de desacuerdos entre estudiosos y administradores en relación con la clasificación de las funciones de los administradores, puede afirmarse que los esfuerzos parciales han agregado partes aleatorias complejas de indudable validez.

El desarrollo moderno de la administración ha permitido a los tratadistas el esbozo de diversas teorías que enmarcan al proceso administrativo. En el cuadro siguiente se encuentran listados conceptos vertidos por diferentes autores. Puede apreciarse que todos los esfuerzos han aportado importantes contribuciones a la administración, pero es también un hecho, el énfasis exagerado de ciertos autores al analizar determinadas variables del proceso administrativo.

FUNCIONES DEL PROCESO ADMINISTRATIVO

Henri Fayol	Previsión		Organización	Comando	Coordinación	Control
Lyndall Urwick	Previsión	Planeación	Organización	Comando	Coordinación	Control
William Newman		Planeación	Organización	Obtención de Recur.	Dirección	Control
R. C. Davis		Planeación	Organización			Control
Koontz y O'Donnell		Planeación	Organización	Integrac.	Dirección	Control
John F. Mee		Planeación	Organización		Motivación	Control
George R. Terry		Planeación	Organización		Ejecución	Control
L. A. Allen		Planeación	Organización		Motivación Coordinación	Control
Dalton McFarlan		Planeación	Organización			Control
Agustín Reyes P.	Previsión	Planeación	Organización	Integrac.	Dirección	Control
Isaac Guzmán V.		Planeación	Organización	Integrac.	Dirección Ejecución	Control
J.A. Fdez. Arenas		Planeación	Implementación			Control
Herbert G. Hicks	Creati- vidad	Planeación	Organización	Motivac.	Comunicación	Control

Analizada esta situación se sugieren las siguientes conclusiones:

- a. Se debe plantear una teoría que abarque el todo administrativo
- b. La teoría formulada debe mejorar las prácticas administrativas considerando los objetivos a satisfacer.
- c. Deben unificarse los conceptos usados evitando confusiones semánticas.
- d. Una teoría eficiente permitirá desenvolvimiento en investigación y enseñanza.
- e. Como punto final, la teoría deberá reconocer que tan sólo es una parte del conocimiento universal.

El asunto de cuál de las clasificaciones de las funciones administrativas es de más importancia se ha presentado con frecuencia. Cada una de las clasificaciones tiene su importancia. Existen excelentes libros - que enfatizan a cada una de ellas.

Pero ninguna de las clasificaciones de las funciones administrativas es más importante que las otras, si bien es cierto la combinación de funciones variará de tarea a tarea, pero todas son importantes y necesarias hasta cierto grado en el logro de cualquier objetivo. El buen gerente implementará cada una de las funciones en cualquier forma que mejor cumplan los objetivos de la empresa.

Secuencia en el desempeño de las funciones.

En la práctica, estas funciones administrativas están entrelazadas e interrelacionadas, la ejecución de una función no cesa enteramente antes de que se inicie la siguiente. Y normalmente no se llevan a cabo en una secuencia particular, sino como lo requiera la situación que se este considerando. En el establecimiento de una nueva empresa, probablemente el orden de las funciones sea como alguna que se ha delineado en esta discusión, pero para una empresa en marcha, un ejecutivo puede desempeñar, por ejemplo, el control en un momento dado y posteriormente la dirección y luego la planeación.

La secuencia debe adaptarse al objetivo específico o al proyecto en particular. Típicamente un gerente está comprometido con muchos objetivos y puede encontrarse con cada una de las diferentes funciones del proceso. Asimismo, debe observarse que algunas funciones deben ejecutarse antes que otras se pongan en acción. La dirección efectiva, por ejemplo, requiere que las personas hayan tenido actividades asignadas de acuerdo con los planes y objetivos generales; en igual forma no se ejerce el control en el vacío, debe haber algo que controlar.

Cada una de las funciones de la administración afecta a otra y todas están íntimamente relacionadas para formar el proceso administrativo. Las funciones administrativas tienen la cualidad de ser iterativas, es decir, están contenidas dentro de una y otra. Por ejemplo: planear, organizar, motivar, coordinar y controlar todas concurren en el proceso de planeación; similarmente, al ejecutar las funciones de organización, la

planeación, el control y las otras funciones estarán involucradas. Entonces para controlar necesitamos prever, planear, organizar, etc. Todas las funciones pueden ser concebidas como subfunciones de una y otra. El proceso de iteración podría continuar a niveles adicionales si se deseara. Por ejemplo, dentro de la función de planeación, para un proceso de planeación más grande o de mayor ámbito, tenemos que controlar, motivar, crear, etc. La naturaleza iterativa en las funciones administrativas ilustra el extremo dinamismo del papel del gerente.

Debido a que las funciones administrativas son esencialmente las mismas dondequiera que se encuentren, las funciones administrativas son consideradas universales.

1.4 PAPEL DE LA ADMINISTRACION.

Al crecer las empresas, la administración se hizo más complicada, cobrando mayor importancia la comprobación y controles internos, debido a una más extensa delegación de autoridad y responsabilidad a los funcionarios. De aquí que los administradores sintieran la necesidad de llevar a cabo modificaciones en sus métodos.

Al mismo tiempo que el gran desarrollo de las empresas, aumentó el número de problemas. Entre otros desafíos a su capacidad, el director de empresa se vio en la necesidad de afrontar una serie de dificultades -- que requería tomar decisiones, por ejemplo; incrementar la producción,

buscar una nueva ubicación, financiar un programa de expansión, crear nuevas instalaciones, aumentar la investigación y desarrollo y la importante tarea de ajustar el volumen de ventas a las condiciones del mercado.

Toda decisión implica ejercitar el criterio, determinar el curso de acción más conveniente a seguir, realizar una elección, entre un número de alternativas, para valorar las posibilidades de éxito. La toma de decisiones es considerada como el acto de mayor importancia en la administración, ya que determina el camino que seguirá la empresa.

En términos generales, puede decirse que la industria ha mostrado una notable capacidad para utilizar métodos y técnicas de fabricación que han aumentado la eficiencia y reducido los costos en forma apreciable. Pero en el campo de la administración general, son muchas las organizaciones que no han actuado con la premura necesaria en la aplicación de las técnicas administrativas modernas y en la adopción de los sistemas administrativos que exigen los tiempos.

Un buen número de empresas ha concedido escasa o ninguna atención a las ventajas de la planeación a largo plazo, simplificación de las funciones administrativas para aprovechar al máximo el personal que las desempeña, y una evaluación de los métodos y la forma de utilizarlos.

En la actualidad, la dirección de empresa, en virtud de sus muchos pro-

blemas y complejidades, exige una comprobación más estrecha de los controles y el desempeño. Además, para cercionarse de la precisión y -- confiabilidad de sus controles sobre la información contable, quiere -- contar con mejores medios de control sobre todas las áreas de la organización. El objetivo es llegar a una administración más eficaz de la empresa y a un mejoramiento constante para el feliz desarrollo de sus rutinas y actividades cotidianas.

La organización moderna está en una cotinúa búsqueda de soluciones más eficaces a sus problemas y métodos mejores para llevar a cabo sus funciones. En todas las áreas de la administración, así como en la producción de nuevos artículos, servicios, herramientas, equipo y sistemas de manufactura, hay que investigar la forma de hacerlos mejor.

Las exigencias planteadas a la administración para que se beneficie de las oportunidades actuales y futuras, deben ser afrontadas por ésta. Si verdaderamente desea beneficiarse de las presentes o futuras oportunidades, la dirección empresarial debe establecer los medios de hacer las - revisiones expresadas de una manera sistemática. Para ello habrán de - plantearse las preguntas siguientes: ¿Cuáles son los puntos débiles de la compañía? ¿En qué áreas es necesario hacer innovaciones? ¿Cuáles son las causas principales que determinan las diferencias entre una empresa que tiene éxito y otra en la cuál se carece de éste?

Hay organizaciones en las que la dirección ha avanzado más en cuanto al

establecimiento de un programa de examen y evaluación de sus métodos y desempeño, y esto quiere decir tener que ir más allá de un simple escudriñamiento de los informes tradicionales, como son los estados comparativos de pérdidas y ganancias, balances generales e índices de funcionamiento. En otras palabras, lo que se necesita es revisar y evaluar planes y objetivos, estructuras organizativas, políticas, sistemas, procedimientos, métodos de control, recursos humanos y físicos, normas de desempeño y medir los resultados.

El empresario moderno, ya no se puede dar el lujo de prestar atención, a innumerables detalles administrativos, debido al considerable aumento de las operaciones, sino que tiene que administrar por excepción, o sea, prestar atención sólo a aquellos aspectos que se desvíen de un plan previamente trazado y aprobado.

Por lo tanto, para justificar la implantación de un sistema de control presupuestal, éste debe resultar en beneficios importantes directamente relacionados con el logro efectivo de las responsabilidades básicas de la administración.

El control presupuestal está diseñado únicamente como herramienta de planeación y control y no puede reemplazar la buena administración, es básicamente un instrumento administrativo que sienta sus bases en fundamentos conceptuales haciendo que las tareas sean más sistemáticas y más eficaces, cuya aplicación proporciona un alto grado de flexibilidad al

proceso administrativo.

La administración moderna ha encontrado que debe establecer su curso con anticipación y usar técnicas apropiadas para asegurar la planeación; -- coordinación y control de las operaciones; implantando un sistema de con trol presupuestal la obtención de las metas es más probable.

La función de planeación.

Dentro del proceso administrativo la planeación consiste en desarrollar diversas opciones para lograr un objetivo, determinando los cursos de - acción con base en el desarrollo de estudios técnicos de la situación - actual, así como en una previsión lo más certera posible que se pueda - obtener. El siguiente paso en la planeación será escoger entre las di- versas opciones desarrolladas la más adecuada para el logro de los obje tivos y metas determinados por la empresa.

Lo anterior, indica que la planeación es un proceso de toma de decisio- nes que requiere tiempo y dedicación administrativa basado en un enfo- - que sistemático.

La planeación descansa en la creencia que el estado futuro de una enti- dad puede ser mejorada por la acción administrativa contfnea, presupone que una entidad puede ser más exitosa por las decisiones administrati- vas planeadas que si no hubiera intervención planeada por parte de la -

administración ejecutiva.

Debe ser revisada a medida que cambian las condiciones y se disponga de nueva información, es un esfuerzo continuo y no un esfuerzo periódico, ya que la planeación deberá estar estructurada o sistematizada y las de ci si o ne s de planificación se expresarán en la forma de planes escritos y resultados financieros estandarizados (como un plan de utilidades o - un presupuesto).

La ejecución de la función de planeación implica el empleo de la pl an e a c i o n es t r a t i c a o a largo plazo y de la planeación táctica o a corto - plazo. En cualquier empresa la estrategia en la planeación se re l a c i o n a con un manejo de los desarrollos internos de la empresa y con las -- fuerzas externas que afectan el cumplimiento exitoso de los objetivos - estipulados, normalmente la estrategia se usa con referencia a los he-- chos fundamentales, amplias perspectivas y períodos a largo plazo, pero estos no son requisitos firmes.

En contraste, la planeación táctica se refiere al empleo más efectivo - de los recursos que se han aplicado para el logro de los objetivos da-- dos y específicos. Las diferencias importantes entre las dos se en cu e n tr a n en el tiempo implicado, en la porción del total de actividades d e l a e m p r e s a para el cual se hace la planeación y en el nivel de los o b j e t i v o s implicados.

Una sana planeación debe establecer objetivos, metas, políticas, estrategias, procedimientos y programas tendientes a la realización óptima de las diferentes funciones de la empresa, coordinando actividades, -- asignando recursos y salvoguardando los activos de la empresa.

Para expresar lo que se espera de las acciones fijadas las empresas desarrollan uno o más planes de utilidades siendo la expresión financiera y narrativa de los resultados esperados de las decisiones tomadas en la planeación. Un plan de utilidades o presupuesto es un planteamiento de los resultados que se esperan, expresados en términos numéricos; en -- efecto un presupuesto de operaciones se denomina plan de utilidades, -- puede expresarse bien sea en términos financieros o en términos horas-hombre, unidades de productos, horas-máquina, o en cualquier otro término numérico mensurable.

Hacer un presupuesto es indudablemente planear, es el instrumento fundamental de planeación ya que fuerza a la empresa a hacer de antemano una compilación numérica de flujos esperados de caja, gastos e ingresos, -- gastos de capital, etc. El presupuesto es necesario para el control -- pero no puede servir como una medida sensible de control a menos que refleje como se hizo la planeación.

Básicamente se desarrollan dos planes de utilidades; uno estratégico a largo plazo y uno táctico a corto plazo, el plan de utilidades estratégico es general y por lo común comprende cinco años; el plan de utilidada

des táctico es bastante detallado y comprende un horizonte de un año. - Considerando la situación que prevalece en el país podemos incluir una planeación a mediano plazo que podría variar de uno a tres años aproximadamente.

Resumiendo, diremos que todas las actividades de la empresa deben canalizarse hacia los objetivos fundamentales, que son: obtener utilidades justas y producir satisfactores de necesidades, que estos objetivos sirven de base a la planeación de las operaciones y que estos planes son el medio para conseguir los objetivos fundamentales y al mismo tiempo sean un instrumento de control y de evaluación de los objetivos administrativos.

La función de coordinación.

El hecho de la división del trabajo, el subdividir el objetivo total de la satisfacción de las necesidades de los hombres en distintas tareas y de asignar cada una de éstas a distintos individuos, exige la coordinación para asegurar la orientación del trabajo de cada uno y del grupo en conjunto, hacia el objetivo común. Unicamente así, del trabajo dividido entre todos, se obtendrá el resultado o logro de las metas que se buscan.

Esa coordinación implica armonizar las actividades individuales en cada una de las partes de la tarea global, enfocándolas hacia el objetivo común, para que puedan alcanzar la unidad en la etapa final de la ejecu--

ción y supone también, la sincronización de todas las tareas para que esa unidad se materialice en el tiempo y espacio oportunos.

Algunos expertos consideran la coordinación como una función separada de la administración, sin embargo, puede ser considerada como la esencia misma de la administración puesto que el logro de la armonía del es fuerzo individual hacia la consecución de las metas del grupo es el pro pósito de la administración, y cada una de las funciones administrati-- vas es un ejercicio de coordinación.

Cuando se ejecutan en forma adecuada las funciones administrativas y se da la debida consideración a sus interrelaciones el resultado deberá -- ser una combinación de esfuerzos bien balanceada e integrada, hechos - por un grupo de trabajo bien informado y satisfecho.

Es importante que cada miembro de la administración, desde el nivel más alto hasta el más bajo, conozca con anticipación lo que se planea, cómo, cuándo y por quién se deberá lograr las decisiones de planificación, que se toman con suficiente anticipación y con el cuidado y detalle necesarios para satisfacer necesidades de coordinación, deben tomar en -- cuenta los objetivos, los problemas, las potencialidades y otras consi-- deraciones de cada subdivisión de la empresa y de la empresa como un -- todo.

La coordinación debe alcanzarse a través de las relaciones interpersonales, entre todos los niveles, tanto verticales como horizontales de la entidad, es importante que la coordinación sea alcanzada en las etapas de planeación y estructuración de los objetivos y metas específicas, ya que todas las funciones administrativas están correlacionadas de tal manera que el control efectivo se logrará si se establece una coordinación de manera continua.

Una buena coordinación podrá enfrentarse a los problemas en la medida que surjan, la buena coordinación se anticipará a ellos y evitará que ocurran.

El control presupuestal establece las bases para la armonía, sincronización y esfuerzo continuo, lo que constituye la coordinación efectiva, sobre todo porque enfatiza la congruencia de metas mediante la planificación realista, el control dinámico y la comunicación eficaz.

La función de control.

La función administrativa de control es la medida y corrección del desempeño de las actividades para asegurar que los objetivos y planes de la empresa, diseñados para conseguirlo, se están llevando a cabo.

Puesto que, el control implica la existencia de metas y planes, ningún administrador puede controlar sin ellos, él no puede medir si sus subordinados están operando en la forma deseada a menos que tenga un plan,

al menos vago o por un período breve; naturalmente, mientras más claros, completos y coordinados sean los planes y más largo el período que ellos comprenden más completo podrá ser el control.

El control presupone alimentación hacia adelante, esto es, que los objetivos, planes, políticas y estándares han sido desarrollados y comunicados a aquellos administradores directamente responsables de su cumplimiento. En consecuencia, el control efectivo debe descansar necesariamente sobre una base firme de planificación por la administración. El control se basa también en el concepto de retroalimentación, el cual requiere medición de resultados e inicia acciones correctivas, diseñados para asegurar el logro de los objetivos y metas.

Cuando los planes se vuelven operacionales, el control debe ejercerse para medir el progreso. En algunas ocasiones el control resulta en la revisión de planes y metas previos o aún en la formulación de nuevos planes, cambios en operaciones y/o reasignación de personal.

A continuación se describen tres aspectos principales que engloban la función de control y que deberán tomarse en cuenta al diseñar un sistema eficiente:

- 1.- Establecimiento de normas. Las normas de operaciones deben determinarse de tal modo que sirvan a las necesidades particulares de la empresa y teniendo en mente que con su implantación podrán me--

dirse aquellas actividades que son importantes en su funcionamiento.

No es posible que exista control si antes no se ha planeado, por lo tanto, es necesario fijar normas durante la fase de planeación; mientras más completos y más claros sean los planes, se facilitará el establecer mejores procedimientos de control.

- 2.- Comparación de las normas con resultados reales. Esta comparación implica determinar las diferencias más importantes que surjan al comparar las normas o estándares con los resultados reales, así como evaluar las causas o motivos que originaron dichas diferencias. Dicha comparación debe llevarse a cabo periódicamente en todos los niveles de la organización y en cada una de las actividades principales.

Un sistema adecuado de comunicación, que incluya informaciones oportunas y veraces, facilitará enormemente evaluar las causas de las diferencias encontradas. En ocasiones, los informes debidamente analizados proporcionarán las explicaciones necesarias, sin embargo, en varias situaciones será necesario ampliar dichas explicaciones acudiendo a informes adicionales de los responsables.

- 3.- Corrección de las desviaciones. Un sistema de control que descubra las desviaciones con respecto a los planes, será poco más que un ejercicio interesante si no muestra la manera para llegar a la acción correctiva. Un sistema adecuado descubrirá dónde están ocurriendo las fallas, quién es responsable de ellas y qué se de-

be hacer acerca de las mismas.

En algunos casos suelo bastar un cambio o una simple aclaración de las instrucciones; otras situaciones ameritarán cambios de trascendencia en la organización e inclusive una evaluación cuidadosa de las actividades llevadas a cabo por un centro de responsabilidad, sobre todo en el caso de que las desviaciones persistan. Asimismo, debe tenerse en cuenta que es mejor eliminar la causa de una deficiencia que corregir el efecto, con el fin de alcanzar un alto grado de eficiencia en la administración.

II. BASES PARA EL ESTABLECIMIENTO DE UN PROGRAMA DE CONTROL PRESUPUESTAL

- 2.1 Antecedentes, Evolución y Concepto del Control Presupuestal.**
- 2.2 Principios del Control Presupuestal**
- 2.3 Factores a Considerar en el Establecimiento del Programa.**
- 2.4 Ventajas del Control Presupuestal**
- 2.5 Limitaciones del Control Presupuestal**

2.1 ANTECEDENTES, EVOLUCION Y CONCEPTO DEL CONTROL PRESUPUESTAL

A finales del siglo XVIII es la época que marca el inicio de los presupuestos; pero puede decirse que los presupuestos son tan antiguos como el hombre mismo. Lo anterior, obedece a la inquietud del ser humano -- por anticiparse a los acontecimientos por realizarse, o sea preveer situaciones en las cuales puedan traer un cambio trascendental en acontecimientos o hechos por efectuarse.

Los países europeos fueron los primeros en adoptar los sistemas presupuestarios en sus gobiernos, siendo específicamente Inglaterra la pionera en todo lo referente a presupuestos gubernamentales.

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

Cuando el procedimiento del presupuesto fue adoptado en Francia, alrededor de 1820, después por varios países europeos y finalmente por el gobierno de los Estados Unidos en 1821, todavía se destacó la idea de control de gastos que los funcionarios encargados del presupuesto consideraban necesario para el buen funcionamiento del gobierno.

La palabra presupuesto adoptada por las empresas, es una técnica de planeación y predeterminación de cifras sobre bases estadísticas y apreciaciones de hechos y fenómenos aleatorios.

Como se mencionó anteriormente, los presupuestos en las empresas tuvieron su origen en los presupuestos gubernamentales que se refieren a la planeación y predeterminación de los gastos públicos que demanda la política administrativa de un gobierno en ejercicio, analizados por secciones para facilitar su control.

Después de la primera guerra mundial la industria comenzó a darse cuenta de que también podía ser ventajosamente usado el procedimiento del presupuesto con objeto de controlar sus gastos, el interés por la adopción del procedimiento creció con rapidez (1830), sin embargo, hasta hace poco, se han conocido el verdadero carácter de las más amplias posibilidades del control presupuestal en la industria. En México, estas técnicas empezaron a conocerse, coincidiendo con la fundación en nuestro país de empresas como Ford Motors y General Motors.

En la actualidad puede decirse que, cada uno de los distintos tipos de unidad gubernamental tiene alguna forma de control presupuestario, pero también los presupuestos en los negocios es una consecuencia del crecimiento y las nuevas formas que han adquirido las empresas modernas.

El presupuesto es un plan cuantificado cuidadosamente formulado, para utilizar y controlar los recursos que se emplean en una entidad.

Es un instrumento de control administrativo por medio del cual se establecen normas y planes y que se usa para medir y valorar la eficiencia

con la cual se están llevando a cabo los mismos, por medio de informes financieros.

Un presupuesto no solamente es un instrumento de planeación, sino que es un reflejo del patrón organizacional. Solamente cuando los planes están terminados, coordinados y desarrollados y que son incorporados - dentro de las operaciones departamentales, estos planes son utilizados como instrumentos de control.

Admitiendo esto, podríamos decir que un sistema de control presupuestal es un conjunto de procedimientos y recursos que usados con pericia y ha bilidad sirven a la ciencia de la administración para planear, coordi-- nar y controlar por medio de los presupuestos, todas las funciones y - operaciones de una empresa con el fin de que obtenga el máximo rendi-- miento con el mínimo de esfuerzo.⁴

Podríamos establecer que el control presupuestal tiene funciones que - cumplir, de manera general podemos decir que:

- a) Debe responder a necesidades de control interno.
- b) Debe establecer metas y objetivos.
- c) Debe asignar estas metas y objetivos a los responsables de las -- mismas.
- d) Debe permitir ser utilizado como herramienta en la toma de deci-- siones.

⁴ Salas González. Héctor. Control Presupuestal de los Negocios. HEGASO México, 1974.

- e) Debe ser lo suficientemente flexible para adaptarse a hechos imprevistos durante el período de su aplicación.

Por otro lado, el control presupuestal tiene varias etapas de aplicación:

- a) Etapa de elaboración a partir de una estrategia y objetivos generales.
- b) Etapa de evaluación y selección de alternativas.
- c) Etapa de control y vigilancia, en esta etapa, el control se ejerce durante el período para el que fue elaborado.

Ahora bien, desde el punto de sus elementos constitutivos el control -- presupuestal se compone principalmente de:

- a) Estrategias y políticas generales.
- b) Objetivos generales.
- c) Objetivos específicos.
- d) Un plan de utilidades a largo plazo desarrollado en términos generales.
- e) Un plan de utilidades a corto plazo detallado por responsabilida--des.
- f) Un sistema de informes periódicos de resultados detallados por responsabilidades asignadas.

Para tener un conocimiento profundo del concepto de control presupues--tal se debe reconocer que no es una técnica separada que pueda conside--

rarse y operarse independientemente del proceso administrativo, por el contrario, supone una integración de numerosos enfoques y técnicas administrativas que pueden ser aprovechados, tales como; pronóstico de ventas, presupuestación de capital, análisis de flujo de caja, análisis de costo-volumen utilidad, presupuestos variables, estudio de costos y movimientos, contabilidad de costos estándar, planeación y control de producción, control de inventarios, planeación de recursos humanos, planificación estratégica y control de costos.

En resumen, el control presupuestal significa el desarrollo y aceptación de objetivos y metas y de una organización eficiente para alcanzar los objetivos y metas.

2.2 PRINCIPIOS DE CONTROL PRESUPUESTAL

Un principio puede definirse como un enunciado fundamental o una verdad general que es la guía para la acción; el enunciado fundamental es aplicable a una serie de fenómenos que se estudia y expresa qué resultados son de esperarse cuando se aplica el principio.

Los principios son básicos pero no absolutos, no son ni leyes ni dogmas y no deben ser considerados como demasiado rígidos. Los principios son hipótesis operantes y deben ser:

- 1) Prácticos, lo que significa que pueden ser puestos en uso sin im-

portar lo remoto que en tiempo sean las aplicaciones.

- 2) Aplicables a un precepto básico y amplio, proporcionando así una perspectiva inclusiva, y
- 3) Consistentes, que en idéntico conjunto de circunstancias ocurrirán resultados similares.

Básicamente la planeación y control por medio de los presupuestos ofrece un enfoque sistemático, práctico y comprobado al proceso administrativo. El control presupuestal es un sistema total para coordinar todos los aspectos del proceso administrativo, y donde todos los cabos sueltos de la administración y operación pueden ser atados y unidos.

El análisis cuidadoso de un amplio rango de programas de control presupuestal ha indicado que hay ciertos elementos comunes y ciertas diferencias básicas que son decisivas para una mayor comprensión y aplicación efectiva del concepto. Por lo tanto, hay que distinguir cuidadosamente entre: ⁵

- a) La mecánica de la planeación y control.

Tiene que ver con asuntos tales como diseño de las cédulas presupuestarias, los métodos operativos seguidos para la preparación de dichas cédulas y los cálculos y operaciones desarrollados.

- b) La técnica de la planeación y control.

Las técnicas son enfoques especiales y métodos de desarrollo de información para uso administrativo en el proceso de toma de decisión

⁵ Welsch. Glenn A. Presupuestos: Planificación y Control de Utilidades. Colombia PHI. 1979.

nes. Algunas técnicas empleadas más frecuentemente son; método de pronosticar el volumen de ventas, análisis del punto de equilibrio, análisis del flujo de efectivo y procedimientos de presupuestación variable.

c) Los principios fundamentales de la planeación y control.

Los fundamentos se relacionan con la implantación eficaz del proceso administrativo en empeños razonablemente complejos. Los fundamentos representan orientaciones, las actividades y los enfoques - administrativos deseables y necesarios para la aplicación hábil de la planeación y control presupuestal. Es necesario establecer estos fundamentos en una base firme de dedicación administrativa.

Los principios fundamentales más importantes que sostienen todo el sistema son:

Principio de la Predictibilidad.

La primera tarea en el proceso de la planeación presupuestal consiste - en la previsión de lo que sucederá en el período que abarcará el programa de control presupuestal, esta revisión debe contemplar la serie de - decisiones administrativas que afecten las funciones y operaciones a desarrollar por la empresa, conforme a que determinados motivos produzcan ciertas acciones previstas.

Principio de la Determinación Cuantitativa.

La técnica del control presupuestal es importante cuando las previsio--

nes a realizar puedan determinar las causas, sus efectos y la relación - entre ellos, no sólo cualitativamente, sino en cuanto sea posible cuantitativamente en sus etapas de previsión. Si se determina cuantitativamente el efecto de las decisiones, objetivos y propósitos del sistema en la etapa de la planeación presupuestal, las funciones operacionales serán - más fácil.

Principio del Objetivo.

Una previsión presupuestal sólo es posible, precisa y eficiente, en cuanto los objetivos de un organismo social, inmediatos y finales, estén perfectamente establecidos y coordinados entre sí. Si el fin común, en - - efecto, es lo que hace existir y condiciona la mejor manera de ser de todo organismo social, es evidente que mientras mejor se fijen los objetivos inmediatos y finales del organismo, tanto mejor podrá hacerse la previsión, y por el contrario mientras estos objetivos sean vagos, no estén convenientemente subordinados, toda la previsión tendrá forzosamente que resistir como consecuencia inseguridad y errores.

Los objetivos sirven como normas para ejecutar el trabajo, proporcionando a la administración una base sólida para que las decisiones que deban tomarse diariamente puedan ser medidas por su contribución a tales objetivos.

Principio de la Precisión.

Para los propósitos del programa de control presupuestal, los objetivos

empresariales y las metas específicas presentados por medio de presupuestos deben ser expresados en la forma más precisa y concreta posible, evitando vaguedades que impidan su concreta ejecución, ya que determinan en gran medida el éxito futuro del programa.

Los objetivos y metas deben ser posibles de lograr; metas fijadas tan alto que son prácticamente imposibles de lograr, desalientan esfuerzos serios de lograrlos; en cambio, metas bajas que no requieren ningún esfuerzo especial no proporcionan ninguna motivación. Por lo tanto, los objetivos y metas deberán constituirse en expectativas realistas que representen un reto verdadero al administrador y a la unidad operacional.

Principio de la Costeabilidad.

Ha de tenerse presente este principio al planear y operar un sistema de control presupuestal, las ventajas que se obtengan y su repercusión en las utilidades crecientes como consecuencia del sistema de control presupuestal ha de superar al costo mismo de instalación y funcionamiento del sistema. El costo de implantación de un sistema presupuestal depende de la profundidad con que se pretenda llevar a cabo el control de la empresa, ya que este factor determinará las necesidades de personal, papelería y otros elementos mecánicos o electrónicos necesarios para cumplir con los objetivos establecidos.

Principio de la Flexibilidad.

Este principio enfatiza que un programa de control presupuestal no debe dominar a la organización y los presupuestos deben tener la flexibilidad suficiente para adaptarse a las circunstancias cambiantes que se presentan, para que se aprovechen las oportunidades favorables aunque no hallan sido contempladas en los planes previos.

La planeación y control de operaciones, administrada de manera sofisticada, permite mayor libertad a todos los niveles administrativos, porque -- cuando se están desarrollando los planes todos los niveles de la administración se incorporan al proceso de toma de decisiones, lo que permite un margen a las circunstancias inesperadas y el grado de flexibilidad que debe darse al programa depende del propósito fundamental de los presupuestos.

El principio de flexibilidad es esencialmente importante con respecto al control de costos y gastos. Los presupuestos de costos y gastos no deben ser usados e interpretados como inflexibles, el presupuesto no debe impedir la toma de decisiones racionales con respecto a los gastos simplemente porque no se anticipó o no estaban previstos. Los presupuestos flexibles se emplean para adaptar los costos y gastos a los volúmenes cambiantes de producción y venta permitiendo la comparación de la realidad contra las normas sobre bases iguales.

Principio de la Unidad.

Los planes deben ser de tal naturaleza que pueda decirse que existe sólo uno para cada función y todos los que se aplican a la empresa están debidamente coordinados. Los diversos planes que se aplican para cada función deben de coordinarse de tal manera que en un mismo plan puedan encontrarse los elementos de todas las normas de acción aplicables. De ahí surge la conveniencia y necesidad que todos cooperen para su formación.

Principio de la Confianza.

Para que sea exitoso un programa de control presupuestal debe contar con el apoyo completo de cada miembro de la administración para comprometerse a llevar a efecto el sistema en su etapa de planeación.

Debe tener confianza en que dicha planeación presupuestaria influirá en forma tangible en el curso de las operaciones, que es su obligación aplicar sinceramente sus principios y fomentar la confianza de todos sus compañeros. Una vez que los planes hayan sido terminados y resumizados en el plan financiero, deben considerarse y sentir los objetivos como suyos propios y ligarse a ellos en tal forma que dediquen lo mejor de su capacidad y esfuerzo personal para lograrlo.

Principio de la Participación.

Es importante en la planeación del control presupuestal la participación

del empleado y su jefe en el establecimiento de objetivos y estándares, la influencia de uno y otro dependerá de las responsabilidades asignadas incluyendo la participación en el desarrollo de los planes, implementación de los mismos y ejerciendo control directo sobre ellos.

Las diferencias con respecto a los objetivos, metas y estándares deben ser analizados y discutidos cuidadosamente antes de tomar una decisión, de esa manera se pueden desarrollar planes realistas para cada centro de responsabilidad y para la entidad total.

Principio de la Oportunidad.

Los planes deben estar concluidos antes de que se inicie el período presupuestal, para tener tiempo de tomar las medidas conducentes a los fines establecidos. Pero no sólo deben estar concluidos, sino entregadas a la parte que le corresponde a cada una de las personas responsables del éxito o fracaso de tales planes.

Principio de la Contabilidad por Areas de Responsabilidad.

La planeación se basa en datos históricos, que en gran parte son generados por el sistema de contabilidad, el control incluye la medición de resultados reales comparados con objetivos, metas y planes. En consecuencia, se requiere un sistema de contabilidad y una estructura departamental que permita evaluar las responsabilidades y logros de los individuos que dirigen y controlan las diferentes áreas de operación de la

empresa.

Para establecer un programa de control presupuestal sobre una base firme debe existir un sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad; si la contabilidad de la empresa no satisface los fines del presupuesto deberá promoverse su cambio, pues es requisito fundamental el -- que las cifras contables sean computadas siguiendo los lineamientos del presupuesto, ya que de otro modo no serán comparables las cifras de ambos y no se logrará el control; que se inicia con la comparación de los resultados obtenidos, según contabilidad, con los esperados según el -- presupuesto.

Principio de la Organización.

La planeación y control presupuestal debe descansar sobre una firme estructura organizacional de la empresa y una clara designación de la líneas de autoridad y responsabilidad, para que se puedan lograr los objetivos de la empresa de una manera coordinada y efectiva de manera continua. Es a través de los centros de responsabilidad que se implantan -- planes, se alcanzan objetivos y se logra el control.

Una empresa en proceso de iniciar un programa de control presupuestal, debe primero dirigir su atención a la estructura organizacional y a la asignación de autoridades y responsabilidades. En la mayoría de los -- casos se encontrará que la adaptación y mayor precisión organizaciona-- les son necesarios para colocar las operaciones sobre una base sólida -

para la implementación hábil de los procesos de planeación y control mediante la presupuestación total.

Principio de la Comunicación Efectiva.

La comunicación puede definirse como un intercambio de ideas o de información para lograr un entendimiento entre dos o más partes, puede lograrse mediante una combinación de palabras, símbolos y mensajes que resultan del trabajo en conjunto de dos o más individuos.

Una de las responsabilidades primarias de la administración es el desarrollar objetivos y planes para la empresa y luego el trazar maneras y medios para lograr esos objetivos y metas. Implementando el concepto de alimentación hacia adelante la administración debe comunicar los objetivos y modos de implantación de un extremo a otro de la organización, de tal manera que la toma de decisiones descansa en gran medida sobre una comunicación eficaz, siendo necesario tres factores principales de información; hacia abajo, hacia arriba y lateralmente.

La comunicación en la planeación y control de las operaciones requiere que las responsabilidades y metas tengan el mismo significado para el ejecutivo y sus subordinados, los planes de utilidades desarrollados en plena armonía y participación aseguran un grado de entendimiento que de otra manera no sería posible, así mismo la información plena y abierta de los informes de resultados mejorará el grado de comunicación que es

esencial en una administración sana.

Principio de Autoridad.

La autoridad es el elemento que da cohesión a la estructura de la organización, su lazo de unión y el medio por el cual se pueden colocar distintas actividades bajo la dirección de un administrador y lograr su coordinación. La autoridad es la herramienta que permite al administrador crear el ambiente adecuado para la actividad individual.

La autoridad es el derecho de mandar y el poder de hacerse obedecer. No se concibe la autoridad sin la responsabilidad, es decir, sin una sanción, recompensa o castigo que acompañe al ejercicio del poder. La responsabilidad es un correlativo de la autoridad, su consecuencia natural. Ahí donde se ejerce una autoridad hace una responsabilidad.

Los ejecutivos que tengan poder de mando o modo de tomar decisiones -- son los que deben intervenir en la formulación y ejecución de los presupuestos basado en ello tendrán la autoridad necesaria para dictar -- las políticas base de los presupuestos, así como para ejercerlos y, -- por tanto, a ellos es imputable la responsabilidad de su formulación y cumplimiento, pudiendo delegar autoridad, pero sin que ello los exima de la correspondiente responsabilidad.

Principio de Coordinación de Intereses.

Coordinación significa 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. La influencia coordinadora de los presupuestos constituye una ayuda muy valiosa para lograr este equilibrio, ya que en la elaboración del presupuesto de un centro de responsabilidad, es necesario basarse o auxiliarse en los otros, de tal manera que se va creando una cadena de dependencia entre ellos.

El control presupuestal actúa como coordinador de todos los intereses - la establecer un programa balanceado que lleva a la empresa a su objetivo central, lográndose con esto que el interés general debe prevalecer sobre el interés particular.

Principio del Reconocimiento.

Este es un principio que establece que debe reconocerse o darse crédito al individuo por sus éxitos y reprenderlos o aconsejarlos por sus faltas u omisiones. El sistema de evaluación de las labores del funcionario debe de ser justo, claro y razonablemente exacto. Debe reconocer las habilidades del individuo, sus aspiraciones y reacciones y debe tener a estimular la dignidad humana.

Como vimos antes, un individuo que tenga un cargo bien definido, amplia

autoridad para desempeñarlo, planes y normas debidamente aprovechados y objetivos claramente entendidos, debe esperar que se le juzgue por sus actos, con los correspondientes premios y sanciones.

Los méritos deben reconocerse en público y sus errores o ineficiencias en privado.

Principio de las Excepciones.

Este principio establece que los administradores deben dedicar su atención, principalmente, a los problemas excepcionales o poco usuales sin preocuparse por los asuntos que marchan conforme a los planes.

Para implementar este principio son necesarios dos elementos: un plan de operaciones y el resultado real de tales operaciones.

El plan lo constituyen los presupuestos y el resultado real lo muestra la contabilidad; de la comparación de los presupuestos con la contabilidad surgen las variaciones que, generalmente, son inevitables, pero lo que sí podemos evitar es dedicar un tiempo valiosísimo al análisis e investigación de las variaciones.

Para que sea efectivo este principio el programa de control presupuestal debe diseñarse en tal forma que las excepciones sean visibles inmediatamente que se originen.

Principio de las Normas.

El establecimiento de normas claras y precisas en una empresa pueden contribuir en forma apreciable a las utilidades y producir otros beneficios. Una norma aceptable permite a los subordinados actuar dentro de los límites que dicha norma señala, sin necesidad de una vigilancia estrecha de sus superiores.

Los presupuestos constituyen la norma por excelencia para todas las actividades de la empresa.

Principio de la Conciencia de Costos.

Para el control efectivo de los costos es necesaria una actividad que se ha denominado conciencia de costos, ciertas investigaciones han revelado que si un ejecutivo tiene conciencia de costos, sus subordinados tenderán a seguir su ejemplo. En este caso se trata de actividades y de conducta que tienen que ver con la psicología del individuo y del grupo. Desarrollar esta actitud y esa conducta deben ser una de las metas del control presupuestal, debe de aprovecharse el fenómeno psicológico de imitación educando a unos para que los imiten los demás.

Comprender los costos y su influencia en la utilidad, precio de venta y posición de la empresa en relación con la competencia, es esencial para el éxito de los negocios. Cada decisión tomada por un individuo tiene algún efecto sobre los costos e influye en la trayectoria que si

que la entidad.

Cada supervisor debe comprender el impacto de sus decisiones sobre los costos y considerar las alternativas que se encuentran abiertas ante él para que cada decisión que tome sea más efectiva desde el punto de vista de la empresa.

NOTA: Como puede apreciarse algunos de estos principios no son exclusivos del sistema de control presupuestal, sino que pertenecen a otras ramas del saber humano y/o son aplicables simultáneamente en varias de ellas, pero todos ellos deben observarse si se pretende llegar a situaciones óptimas.

Los objetivos básicos que se logran con la observancia de este cuerpo de principios, son:

- a) La planeación, funcionamiento y supervisión de los presupuestos estaría fundamentada técnicamente.
- b) Las bases de las proyecciones serían sólidas y alcanzarían el grado de certeza que se requieren o que idealmente es deseable.
- c) Los presupuestos constituirán la herramienta de planeación y control por excelencia.
- d) Por medio de los mismos se fija la ruta que deben seguir las operaciones de la entidad para obtener el rendimiento

óptimo, es decir, que las mismas deben coordinarse y apegarse a las políticas y planes determinados.

2.3 FACTORES A CONSIDERAR EN EL ESTABLECIMIENTO DEL PROGRAMA

Es condición indispensable, para poder implantar el programa de control presupuestal, que exista una organización administrativa adecuada, incluyendo en esta organización, personal eficiente que entienda cuáles son los objetivos de un presupuesto. Dentro de la organización administrativa debe existir una planificación adecuada de las operaciones y una determinación de los objetivos que se persiguen. Cuanto más específicamente se conciba y defina el curso futuro de la entidad, más probable será su consecución de las metas previstas.

En términos generales podemos decir que, solamente siguiendo los principios del sistema podrá establecerse, con posibilidades de éxito, el instrumento de control que denominamos presupuesto.

Entre los asuntos importantes a observarse como guía en la preparación de los presupuestos, que derivan y complementan a los principios del control presupuestal, estarían:⁶

- 1.- Determinar o estimar la magnitud de la entidad dentro de la rama industrial o comercial a que pertenece, con objeto de situarla -

⁶ Paniagua Bravo Victor M. Sistemas de Control Presupuestal México ECASA, 1979.

dentro del marco general de los negocios.

- 2.- Estudiar el crecimiento interno anual o periódico de la entidad, en comparación con otros negocios de la rama a que pertenece, -- al través de cuadros comparativos, gráficas, porcentajes, etc.
- 3.- Investigar y determinar las desviaciones o diferencias entre la situación de la entidad y las condiciones generales de los negocios.
- 4.- Formular cada uno de los presupuestos con el análisis adecuado.
- 5.- Prever métodos de verificación automática, global, periódica y oportuna.
- 6.- Establecer estándares de eficiencia y metas a lograr parciales y totales, en todas las áreas donde sea aplicable.
- 7.- Determinar situaciones controlables y no controlables.

2.4 VENTAJAS DEL CONTROL PRESUPUESTAL

Las ventajas específicas del control presupuestal pueden enumerarse como sigue:

- 1.- Se propicia un punto de vista administrativo general de toda la organización y un reconocimiento adecuado de la existencia e importancia de muchas actividades.
- 2.- Se tiene enorme visión a futuro, considerando políticas básicas,

- objetivos a lograr, finalidades a alcanzar; de todas las operaciones de la empresa.
- 3.- Requiere una estructura organizacional adecuada y sólida, creando la necesidad de definir responsabilidades y límites de autoridad para cada función de la empresa.
 - 4.- Obliga a todos los miembros de la organización desde arriba hasta abajo a participar en el establecimiento de metas y planes, para dirigir los esfuerzos hacia el logro de los objetivos comunes.
 - 5.- La coordinación de las operaciones, que como consecuencia del -- punto anterior, se establece entre todos los departamentos para - alcanzar las metas establecidas por los presupuestos en cuya for- mulación intervienen todos.
 - 6.- Estimula la eficaz organización interior de la empresa, en virtud de que hace relevante la necesidad de una buena, oportuna y am- - plia información contable y estadística, lo que sólo se obtiene - con procedimientos contables adecuados y con personal eficiente.
 - 7.- Obliga a la administración a planificar el uso más económico de - la mano de obra, materiales, instalaciones y capital, conociendo donde se deben aplicar los futuros esfuerzos, cuándo y en que can- tidad.
 - 8.- Advierte sobre optimismo exagerado o irrealizable que pudiera - - traer consecuencias negativas, como juicios precipitados.
 - 9.- Se enfatiza el uso del principio de las excepciones. El tiempo y

los esfuerzos de los gerentes se centran en las áreas en donde son posibles los más útiles resultados.

- 10.- A través de las variaciones entre los datos reales de la contabilidad y las metas señaladas por el presupuesto, se está en posibilidad de descubrir oportunamente las deficiencias y de tomar decisiones que se requieran.
- 11.- Evita desperdicios en general, limita gastos y disminuye costos, regulados dentro del presupuesto, al aumentar el alcance del control pues requiere menos supervisión.
- 12.- Exige un auto-análisis periódico de la empresa.
- 13.- Constituye una guía administrativa, estableciendo una meta definida.

En general las ventajas del control presupuestal pueden resumirse en la estricta vigilancia y planeación de las operaciones de una empresa, que permiten el logro de los objetivos y metas deseados, el mejor aprovechamiento de los recursos, el equilibrio de la estructura financiera, medición de la eficiencia de las operaciones, la delimitación de responsabilidades, etc., dando lugar a la toma de decisiones oportuna para obtener resultados satisfactorios.

2.5 LIMITACIONES DEL CONTROL PRESUPUESTAL

En párrafos anteriores se han señalado potencialidades del programa de control presupuestal; no obstante, no debe suponerse que el concepto es inmune al error humano ni que esta libre de problemas. Las limitaciones principales del programa son las siguientes:

- 1.- El control presupuestal sólo es una herramienta; está sujeta al criterio humano, a interpretación y evaluación.
- 2.- Esta basado en estimados y muchas veces en pronósticos, en que, como toda actividad humana, es susceptible de errores y a imprevisibles de los factores externos que afectan a la empresa.
- 3.- Como consecuencia del punto anterior, el desarrollo de objetivos, planes y estándares realistas.
- 4.- La comunicación adecuada de las actitudes, políticas y pautas a seguir por parte de la alta administración.
- 5.- Un programa de control presupuestal tiene que ser adaptado continuamente para que se ajuste a las circunstancias cambiantes.
- 6.- La ejecución de un plan de utilidades no ocurrirá automáticamente.
- 7.- En su costo, cuando es elevado, en relación con las posibilidades de la empresa, y a los beneficios que aporta.
- 8.- La información del control presupuestal debe ser comunicada en forma adecuada a todos los interesados, lo cual no es fácil de lograr.

- 9.- Se requiere habilidad y experiencia para hacer que el control -- presupuestal opere en forma satisfactoria. El éxito en su uso -- no se adquiere con rapidez.
- 10.- La elaboración del presupuesto se realiza con puntos de vistas -- de la información contable y estadística elaborada por diversos centros de responsabilidad de la empresa.
- 11.- Si las fuentes que sirvieron de base para preparar tal informa-- ción no son las más apropiadas y si las cifras que se presentan no son exactas, lógicamente las consideraciones presupuestales a que se llegue van a resentirse de tal inexactitud.
- 12.- Por último, en el resultado que se logre con la aplicación del -- plan de utilidades influyen aspectos de orden externo a la empre-- sa que, o no se previeron suficientemente, o no se les dio su -- justa importancia o bien se presentan inopinadamente, cambiando el panorama general de la economía del país y del mercado.

El entusiasmo con que se habla y se escribe acerca del control presu-- puestal puede hacer creer a algunos que es una medicina infalible con-- tra cualquier deficiencia administrativa; que una vez elaborado el pre-- supuesto y puesto en marcha su ejercicio no hay que preocuparse más, -- porque toda falla se detectará. Toda deficiencia se corregirá y neces-- sariamente se llegará a un resultado satisfactorio.

Tal suposición es errónea y peligrosa. Ni el presupuesto es una pana--

cea ni es siempre el medio más adecuado para asegurar el control de los gastos ni la segura percepción de los ingresos.

El control presupuestal tiene sus limitaciones y es conveniente señalarlas para que no extrañe a nadie que una empresa con todo y presupuesto puede llegar a fracasar al no obtener los resultados que se esperaban, principalmente porque los presupuestos no reemplazarán ni a la gerencia ni a la administración.

III. COMPONENTES DE UN PROGRAMA DE CONTROL PRESUPUESTAL

- 3.1 Técnicas y Pasos Esenciales**
- 3.2 Responsabilidad y Administración
del Control Presupuestal.**
- 3.3 Manual del Control Presupuestal**
- 3.4 Calendario del Control Presupuestal**

3.1 TECNICAS Y PASOS ESENCIALES

En los capítulos anteriores se han establecido las bases generales para el establecimiento de un programa de control presupuestal; ahora dirigiremos nuestra atención hacia las características más específicas del mismo.

Cuando se sugiere la implantación de un programa de control presupuestal, es frecuente que se tengan respuestas en el sentido de que no se hace necesario tal sistema para la empresa, pues se considera que la misma ha venido desarrollándose satisfactoriamente sin necesidad de este control.

El primer paso será entonces mostrar los beneficios que se puedan lograr; esto implica que el director de presupuestos, para tener éxito, debe gozar de la confianza de la administración en todos los niveles de autoridad y disfrutar de ella, por un período sustancial antes de que se pida demuestre los beneficios de su trabajo.

Preparar el ambiente psicológico para que se puedan desarrollar con éxito los presupuestos, es otro factor importante, ya que la natural falta de los seres humanos a aceptar cambios en sus costumbres, puede tener serios problemas ya que vienen a asignarse responsabilidades a cada persona y a cada función. Es conveniente explicar con gran cuidado las razones que se tienen para introducir este sistema, y principalmente, dejar bien establecido que tal cambio no pone en peligro la posición de nadie.

Otro aspecto que hay que poner de manifiesto, es que los beneficios -- que pretenden lograrse, no aparecen de inmediato, si no que es necesario que el programa, sea puesto en marcha por un tiempo razonable y -- principalmente, que haya sido aplicado honestamente por cada una de -- las personas que están involucradas.

Simultáneamente a la preparación del ambiente psicológico, dentro de -- la empresa deben elaborarse una serie de trabajos para que puede im -- plantarse un programa de control presupuestal, el mejoramiento de las condiciones administrativas en general, que a menudo trae consigo la -- implantación de los presupuestos. es una ventaja adicional, pero es ne cesario hacer hincapié, que el sólo hecho de establecer un sistema pre supuestal no remedia una organización defectuosa, más bien incluye la aplicación de un número de conceptos administrativos mediante una va-- riedad de enfoques, técnicas y pasos secuenciales.

Los pasos esenciales implícitos en un programa de planeación y control pueden identificarse secuencialmente como sigue:⁷

Análisis previo del ambiente que afecta a la empresa.

La secuencia lógica del proceso de planear un programa de control pre supuestal empieza con un análisis de la empresa y del medio ambiente en donde se desarrolla. Dicho análisis tiene por objeto conocer los antecedentes y los diferentes elementos que deben considerarse antes de fijar los objetivos, los cuales serán el resultado de este, y por --

⁷ Welsch Glenn A. Op. Cit.

lo tanto van en función de ellos.

En la administración de una empresa hay un ambiente que rodea y afecta los esfuerzos del trabajador individual, en igual forma, existe un ambiente que rodea a la empresa, es decir, la administración no se ejecuta sólo como una actividad interna dentro de la empresa. Los factores externos, que comprenden el ambiente externo en la cual opera la empresa, también deben tomarse en cuenta en la práctica de la administración.

En forma general, los factores o elementos en función de los cuales debe hacerse la planeación presupuestal puede dividirse en factores externos y factores internos a la empresa.

Los factores externos que influyen en forma directa sobre la administración interna en una empresa son muchos. En este estudio incluiremos cuatro de tales factores, que por lo general son los más importantes.

Entre los factores externos cabe señalar los cambios tecnológicos que en la época actual son determinantes, para efectos de la planeación presupuestal. Es así que, un administrador deberá estar conciente de los lineamientos de la técnica y perspectivas hacia el futuro en lo que se refiere a sistemas, maquinaria, equipos, etc., antes de decirse a planear.

Dentro del factor político y legal, es de primordial importancia tener en cuenta las tendencias respecto a las leyes impositivas, regulación de precios, la estabilidad política, prescripciones de leyes laborales y otras disposiciones no menos importantes.

Consideraciones sociales y económicas, tales como aumento de la población en el país y del poder adquisitivo de sus habitantes, así como un análisis cuidadoso de las tendencias del mercado, tanto interno como externo, serán otros puntos de interés que habrá necesidad de contemplar, previamente a la fijación de los objetivos.

Como factores de tipo interno en una organización pueden señalarse, en primer término, la cantidad y calidad del elemento humano de que la administración pueda disponer, y si los intereses personales de los colaboradores están integrados a los fines que persigue la empresa.

El examen de los recursos financieros, estructuras de capital propio y posibilidades de obtener financiamiento con recursos ajenos, junto con los costos respectivos, será otro motivo de reflexión antes de decidir los caminos más convenientes en la determinación de los objetivos.

Así, la planeación administrativa se hará necesaria con respecto a todos los factores pertinentes, ya que la administración, para ser eficaz, debe anticipar los factores externos, evaluar sus efectos poten-

ciales y formular planes consistentes con aquellas evaluaciones. Además una evaluación y análisis de la fortalezas y debilidades actuales de la empresa son importantes para poder tomar en cuenta las relaciones entre las fuerzas internas y externas de la empresa.

La planificación para el futuro debe comenzar necesariamente con una comprensión objetiva y realista del estado actual de productos, servicios, mercados, utilidades y retornos sobre inversiones, flujo de efectivo, disponibilidad de capital, capacidad de producción y la capacidad de personal administrativo y no administrativo. El enfoque de planeación y control presupuestal se basa en que estos aspectos significativos de operación serán analizados críticamente y serán evaluados periódica y ordenadamente.

Especificación de los objetivos generales de la empresa.

En base a una evaluación práctica y realista de las fortalezas y debilidades de la empresa y del medio ambiente en donde se desarrolla, la administración ejecutiva estará en posición de especificar los objetivos generales de la empresa o bien reiterar los objetivos generales -- previos a esfuerzos administrativos desarrollados.

Los objetivos muestran lo que se espera alcanzar en el futuro como resultado del proceso administrativo, constituyen una ayuda inapreciable para seguir estrictamente el curso de una acción, representan la parte

fundamental de la planeación y a cuyo fin se encamina la función ejecutiva de control.

El establecimiento de objetivos en una empresa no es fácil de hacer y es por esta razón que la tarea muchas veces se pospone, la especificación de objetivos podrá llevarse a cabo si los funcionarios que poseen la responsabilidad de desarrollarlos participan en su elaboración, debidamente coordinados por el dirigente principal y teniendo en mente - que es necesario fijar objetivos en todas aquellas actividades en las cuales los resultados respectivos tengan relación con el progreso y la consolidación de la empresa.

Normalmente los objetivos generales deben evitar declaraciones específicas de metas cuantitativas; más bien deben concentrarse en factores generales tales como potenciales económicos a largo plazo, actitudes - hacia clientes, calidad de productos y servicios, relaciones con em---pleados y actitudes hacia los propietarios.

La fijación de objetivos debe considerarse desde dos puntos de vista: objetivos a largo plazo, que es el primero que se lleva a cabo, y objetivos a corto plazo que va en función de los objetivos a largo plazo.

Los objetivos a largo plazo se refieren específicamente a determinar - qué es lo que la empresa desea lograr ¿hacia dónde vamos? o concreta--mente ¿hacia dónde queremos ir?.

Los objetivos deben sugerir una guía para la acción y ser tan explícitos que puedan proporcionar también diversas alternativas. También es necesario equilibrar una serie de necesidades, teniendo en cuenta no sólo los propósitos inmediatos sino el desarrollo futuro de la empresa.

Antes de concretar los objetivos para toda la empresa y para cada una de las divisiones o departamentos se sugiere tomar en cuenta las siguientes áreas de desempeño; situación del mercado, innovación, productividad, recursos físicos y financieros, utilidad necesaria, etc. La idea es hacer notar que cualquier desviación u omisión en cualquiera de estas áreas producirá el fracaso de la empresa.

Un objetivo a corto plazo es aquel que debe realizarse en un año como máximo. Estos tipos de objetivos se caracterizan por su simplicidad y facilidad de medirlos con relativa exactitud. Un enfoque satisfactorio para los objetivos a corto plazo es el de fijar metas que se piensan -- son difíciles de alcanzar, pero sin embargo son factibles.

La fijación o especificación de objetivos por parte de la empresa implica enfrentarse al futuro incierto y a medida que se profundiza en esta labor, surgen puntos en donde coinciden los intereses de la empresa con los intereses de la comunidad; por lo tanto, la planeación presupuestal, en su función de definir objetivos, representa a la administración un reto al hacer reflexionar en sus responsabilidades más importantes.

Establecimiento de metas específicas para la empresa.

Los objetivos de la administración son un prerrequisito para determinar cualquier curso de acción. Los objetivos expresan los estados futuros deseados y los resultados finales de las actividades de la empresa. En contraste, el próximo paso se le conoce como metas, las cuales se concentran detalladamente en la declaración de los objetivos generales y a la vez ir desde el área de información general hacia toda la administración interna.

Este paso suministra metas definidas y medibles para la empresa entera y para cada uno de los centros de responsabilidad, es decir, da en detalle las metas específicas a corto y largo plazo para la empresa, y las medidas cuantitativas para ser llevadas a cabo en el programa de control presupuestal.

Metas realistas, establecidas a través de la participación significativa, tienden a elevar el nivel de aspiración de toda la administración de una empresa. El concepto de control presupuestal provee un medio de resolver en gran parte los problemas de especificación de metas en una empresa, ya que se requiere participación efectiva por parte de todos los niveles de la administración en el desarrollo de estas metas, las políticas relacionadas y sus modos de implementación.

Tanto para el plan de utilidades estratégico a largo plazo como para el plan de utilidades táctico a corto plazo, la declaración de metas -

específicas para la empresa se resumen como:

- a) Tendencia sobre el crecimiento de la empresa.
- b) Retorno sobre la inversión.
- c) Márgenes de utilidades.
- d) Flujos de efectivo.
- e) Metas de productividad de la fábrica.
- f) Areas geográficas.
- g) Expansión y/o contracción de líneas de productos y servicios.
- h) Porción del mercado por líneas principales de productos y servicios.

Estas metas específicas deben ser verificables, conforme los objetivos fijados, a efecto que tengan significación en términos cuantitativos para cada subdivisión de la empresa. Desafortunadamente muchas metas no pueden cuantificarse, puesto que la precisión en algunas áreas administrativas serán de orden cualitativo. Si bien es cierto, cualquier meta cualitativa puede hacerse altamente verificable si se detallan las características del programa u otros objetivos buscados y a una fecha de cumplimiento.

Se ha argumentado que todo lo que un administrador realmente necesita es un presupuesto bien planeado y elaborado para suplir los objetivos y metas específicas requeridas; sin embargo, en la práctica se necesita algo más, debido principalmente a que las cifras presupuestales son las resultantes de los planes y actuaciones esperadas y sólo tienen significado cuando están respaldadas por programas y planes de acción, por lo tanto,

los puntos finales de cada plan deben ser las metas hacia las cuales se dirige la acción.

Desarrollo y evaluación de estrategias empresariales.

El desarrollo de estrategias empresariales a largo y a corto plazo requiere por la administración la determinación de vías alternativas de acción, especialmente de las que no aparecen de inmediato, para alcanzar los objetivos generales y específicos ya establecidos.

Las estrategias muestran la dirección y el empleo general de recursos y de esfuerzos, no tratan de delinear exactamente cómo debe cumplir la empresa con sus objetivos, puesto que ésta es una tarea de un gran número de programas, pero son una referencia útil para guiar el pensamiento y la acción de la empresa.

Puesto que, el futuro no puede ser previsto con absoluta precisión, el hecho de contar con planes alternativos de acción basados en distintas suposiciones, se considera como una práctica adecuada. Por otra parte, si consideramos que la planificación constituye una selección entre distintas alternativas para alcanzar determinados objetivos, su esencia es la toma de decisiones.

La toma de decisiones es una de las funciones principales de un dirigente, no es posible hacer planes y ponerlos en marcha si antes no se ha

determinado una acción.

En el desarrollo de estrategias empresariales, la administración ejecutiva debe concentrarse en la identificación de las áreas críticas que influyen en el éxito a largo plazo de la empresa. Aunque las áreas críticas son particulares para cada empresa, generalmente se relacionan -- con:

1. Los resultados financieros
2. La eficacia del mercado
3. La calidad de productos y servicios
4. El mejoramiento de productividad y fortalezas internas
5. Los recursos financieros y físicos
6. La aceptación pública

La investigación, el estudio y la participación de las personas responsables, serán las formas más adecuadas de abordar el problema de selección de alternativas, máxime cuando están en juego decisiones importantes.

Una vez que las alternativas se han reducido a las más convenientes, el siguiente paso en el proceso de planificación consiste en valorar dichas alternativas y elegir aquellas que ofrezcan mayores posibilidades de -- contribuir al logro de los objetivos.

Preparación de premisas de planificación.

El siguiente paso lógico en la planificación presupuestal será fijar -- las premisas capitales del proceso, obtener permiso para utilizarlas y difundirlas.

Las premisas son pronósticos informativos, políticas aplicables y planes existentes de la empresa; las premisas son entonces, suposiciones - para planear, en otras palabras el ambiente esperado de los planes en - operación. En consecuencia, en este punto del proceso de planificación se establecen las bases para articular y comunicar los objetivos generales y específicos de la empresa y las estrategias que se seguirán en -- función de ellos.

Algunas premisas anticipan políticas no ejecutadas aún, otras natural-- mente nacen de las políticas existentes o de otros planes, o si una compaña ha hecho inversiones en la planta y maquinaria con un propósito - especial, ello se convierte en una premisa importante de la planeación para el futuro.

La declaración de premisas de planificación se prepara como instrucciones de la administración ejecutiva y a medida que desciende en la jerarquía de la organización cambia de cierto modo la composición de las premisas, hacia el desarrollo de planes de utilidades para cada centro de responsabilidades en la empresa.

La falta de coordinación en la planificación presupuestal, por el uso que hagan diferentes administradores de diferentes conjuntos de premisas puede resultar exageradamente costoso para la empresa, por lo tanto, tendrá que haber acuerdo en el uso de las premisas. La buena planificación demanda un sólo cuerpo de premisas, aunque en él se contengan varias alternativas.

Preparación y evaluación de planes de proyectos.

En el punto en el cual se toma una decisión, con muy poca frecuencia está completa la planeación, ya que existen invariablemente planes de proyectos que se requieren para sustentar el plan básico.

Los planes de proyectos abarcan horizontes de tiempo variable ya que cada proyecto tiene una dimensión de tiempo único. Los planes de proyectos abarcan tales elementos como: la introducción de un nuevo producto, el desarrollo de nuevos mercados, el aumento de la capacidad de producción, la instalación de nuevas plantas y el cambio de la situación geográfica de las existentes. Estas cuestiones deben ser tratadas dentro de la perspectiva de un plan a largo plazo. El peligro que amenaza a una empresa de tamaño medio es el de tomar decisiones sobre planes de proyectos en forma aislada. Sin la guía de un plan previo basado en la información de mayores garantías que se pueda obtener, que indique las necesidades de conjunto de la empresa en relación, entre otras cosas, con las tendencias de productos y mercados, la empresa no dispone de medios correctos para decidir la importancia y prioridad, ni siquiera la valí-

dez del proyecto.

En la planeación de un proyecto, el lapso de tiempo a considerarse debe ser por lo regular la vida anticipada del proyecto mismo, entonces, los proyectos aprobados deben incorporarse a los planes de utilidades estratégicos y tácticos.

En la coordinación de planes el administrador deberá cerciorarse de -- que los planes de proyectos sean tales y que estén regulados en el -- tiempo de tal manera que apoyen satisfactoriamente los objetivos y demás decisiones del plan básico.

Una vez que la alta dirección decide acerca del plan de proyectos, éste debe pasar por varias etapas antes de conseguir la aprobación. La experiencia en la tramitación de proyectos y la existencia de procedimientos correctamente establecidos son factores importantes de la puesta en práctica de los proyectos. Normalmente la primera etapa consiste en definir el proyecto en términos concretos, es decir, lo que es, lo que costará y lo que se tardará en realizar.

Por ejemplo; un proyecto que tenga por objetivo el aumento de producción de un artículo determinado puede requerir espacio adicional, que obligue a ampliar un edificio, o incluso una planta y locales auxiliares adicionales. Todas estas necesidades deben ser detalladas, sus -- costos han de ser calculados, y se debe especificar el tiempo necesi--

rio para su realización.

Conforme con este enfoque la administración ejecutiva tiene que evaluar y decidir acerca del estado a planear para cada proyecto en proceso y a seleccionar aquellos proyectos que han de iniciarse durante las dimensiones de tiempo cubiertas por los planes de utilidades estratégicos y tácticos.

Preparación de los planes de utilidades estratégicos y tácticos.

Tanto los planes de utilidades estratégicos como los planes de utilidades tácticos son contínuos, son actividades que nunca terminan. La preparación y uso de los planes de utilidades a largo y a corto plazo enfatizan la definición de los objetivos empresariales y la filosofía a seguir para alcanzar tales objetivos. Llegar a conclusiones precipitadas respecto a cuáles son los objetivos, sin el estudio suficiente, puede provocar serias dificultades, por tal motivo al desarrollarse concurrentemente los planes de utilidades los ejecutivos a cargo de cada uno de los centros de responsabilidad principal deben participar en su desarrollo de acuerdo con las premisas de planificación y las instrucciones de procedimiento.

Dentro de cualquier empresa, es vital el acuerdo respecto a las premisas de planificación, con el fin de lograr la coordinación adecuada y la integración entre los diversos planes. La selección de las premi-

sas y su uso dependen de la destreza, percepción y experiencia de quién prepara los planes de utilidades; ciertas instrucciones de procedimiento suministrarán información en cuanto al establecimiento del formato general, la cantidad de detalle y otros requisitos pertinentes de procedimiento y de formato esenciales para la agrupación de los planes de utilidades de los diferentes centros de responsabilidad en los planes estratégicos a largo plazo (digamos cinco años) y de acuerdo con el plan de cinco años, un plan táctico a corto plazo (un año).

Una vez preparados los planes de utilidades a largo y a corto plazo, por cada uno de los administradores a cargo de un centro de responsabilidad principal, una expectativa normal sería que cada uno de ellos sea programado para presentar a la administración ejecutiva sus planes, estudios y justificaciones principales de los mismos.

Los propósitos principales de la presentación de los planes al grupo ejecutivo debe dedicarse a una discusión relacionado con:

1. Proporcionar al administrador del centro de responsabilidad la oportunidad de vender sus planes a la administración ejecutiva.
2. Proporcionar a la administración ejecutiva la oportunidad de discutir entre ellos y con el administrador responsable, todas las consecuencias y suposiciones pertinentes incluidas en sus planes.
3. Desarrollar el mejor plan posible que el talento combinado de todo el grupo pueda diseñar.

La participación es la clave importante en el éxito de toda planeación. De estas discusiones la administración ejecutiva puede sugerir, contri buir y revisar los planes o, alternativamente, los planes pueden ser - considerados como adecuados en todos los aspectos principales. Es a - través de este proceso que se mejora la comunicación, la coordinación total, la comprensión mutua y la armonía entre planes y esfuerzos operacionales.

Después de completar este proceso para cada centro principal de respon sabilidad y resolver todas las diferencias pertinentes, entonces los - planes, estudios y programas de cada centro de responsabilidad se com binan en los planes de utilidades estratégicos y tácticos globales pa - ra la empresa como un todo.

Desarrollo de análisis suplementarios.

Para complementar los planes de utilidades estratégicos a largo plazo y tácticos a corto plazo, se pueden desarrollar varios análisis impor - tantes, estos análisis aplican muchas técnicas administrativas que son útiles en el proceso de toma de decisiones.

Considerando que el administrador principal no sólo debe tomar decisio nes correctas, sino que debe tomarlas a medida que se necesiten y tan económicamente como sea posible, son de gran utilidad los análisis que sean llevados a cabo, respecto a la importancia relativa de las deci--

siones.

Son importantes los análisis suplementarios siguientes:

- Simulación de modelos de planeación
- Análisis de costo-volumen-utilidad
- Análisis marginal
- Retorno sobre inversiones
- Modelos de programación lineal
- Presupuesto variable de gastos

Implementación de los planes.

Una vez que se ha terminado un plan, asignadas y comprendidas las tareas, y cuando entra en la fase en que el administrador se encarga de su ejecución, la función administrativa se convierte en control. El hacer un presupuesto es planeación y la administración del mismo es control.

En párrafos anteriores se mencionó que con frecuencia los administradores, en todos los niveles, no planifican. Ello se debe muchas veces no a la falta de capacidad, sino a la falta de conocimientos de los objetivos de la empresa, sus premisas de planificación, sus políticas principales y aquellos planes trazados a niveles superiores en la estructura de la organización que necesariamente afectan a cada una de las áreas de responsabilidad de la misma.

Una de las dificultades prácticas para brindar información adecuada, se debe a que los administradores no comprenden la importancia de la comunicación en la planeación. Los altos ejecutivos están enterados de los objetivos y políticas de la empresa y los subordinados saben qué se espera de ellos, más existe una brecha entre supervisores y subalternos, y los administradores no comprenden como las metas y políticas de su centro de responsabilidad se relacionan con los de la empresa en general.

La información debe ser tan específica y concreta como sea posible. El individuo que ejecuta un plan se esfuerza al máximo si comprende tanto su propia tarea como la totalidad del plan, incluyendo su objetivo, los medios generales y específicos para lograrlo y las tareas asignadas a los demás.

Los planes, estrategias y políticas desarrolladas a través de una participación significativa según lo expuesto en los pasos anteriores establecen una base firme para la comunicación eficaz. De igual manera en el capítulo anterior se mencionó que los objetivos y metas deben ser realistas y alcanzables, pero a la vez deben representar un reto verdadero para la empresa en conjunto y para cada centro de responsabilidad. Los planes deben haber sido desarrollados con la convicción de que van a lograrse o superarse en todos los aspectos.

Si se hacen efectivos estos principios en el proceso de desarrollo, -

los diferentes ejecutivos y supervisores deben tener ciertamente clara comprensión de sus responsabilidades y del nivel de resultados esperados. Debe dedicarse especial atención a la manera en que los acontecimientos y problemas no previstos serán manejados, está claro que el control presupuestal no puede reemplazar y manejar a la administración y que los planes de utilidades no deben servir para impedir que los administradores aprovechen oportunidades, aún aquellas no previstas en los planes de utilidades. Aplicar el principio de administración por excepción y el principio de flexibilidad en los procesos de planeación y de control, son recomendables.

Los informes periódicos de resultados.

La planeación tiene una relación estrecha en especial con el control, como ya se indicó, la planeación identifica el compromiso respecto a actividades intentadas para logros futuros. El control se aplica para ver que se cumplan tales actividades, la falta de control significa tarde o temprano el fracaso o el éxito de la planeación.

La implementación de los planes, por lo tanto, necesita de control -- continuo y dinámico en armonía con las responsabilidades administrativas asignadas a los centros de responsabilidad y a la empresa como un todo, la utilización de informes periódicos de resultados es un aspecto importantes del control.

Un informe periódico de resultados para uso administrativo, constituye una parte importante del programa de control presupuestal. En todas las empresas, los informes de resultados, proporcionan información que determinan la medida en que se logran los objetivos y metas planeadas. Los informes escritos también proporcionan un registro permanente, para en caso en que sea conveniente una comparación o estudio en fecha futura, con frecuencia los informes de resultados escritos se complementan con reportes verbales y con la observación directa.

A continuación se presenta una clasificación amplia de informes de resultados para indicar las extensas exigencias de informes con las cuales debe cumplir una empresa:

1. Informes externos. Estos son informes para agencias gubernamentales comisiones reguladoras, acreedores, agencias de investigación y otros grupos externos a la administración de la empresa.
2. Informes a los propietarios. Estos incluyen el tradicional informe anual a los accionistas y otros informes especiales preparados para los propietarios con respecto a problemas especiales o asuntos de interés.
3. Informes internos. Estos informes son preparados dentro de la empresa para uso interno únicamente, pueden ser considerados como informes confidenciales. Los informes internos se clasifican además como:
 - a) Informes estadísticos. Que reflejan las estadísticas cuantita

- tivas básicas internas en cuanto a las operaciones de la empresa.
- b) Informes administrativos especiales. Que se dedican a problemas especiales y no recurrentes.
 - c) Informes periódicos de resultados. Se concentran en el control dinámico y continuo ajustados a las responsabilidades administrativas asignadas. Estos informes suelen prepararse mensualmente y siguen un formato uniforme de período en período, están diseñados para facilitar el control interno por la administración. -- Fundamentalmente comunican resultados reales comparados con metas o planes presupuestarios, proporcionando así variaciones de resultados, que pueden ser favorables o desfavorables.

Toda empresa, independientemente de su tamaño, tiene necesidades de informes de resultados de la ejecución de los planes administrativos así los resultados deben ser medidos y dados ha conocer a cada nivel administrativo.

Procedimiento administrativo de acciones correctivas.

Las acciones correctivas de las desviaciones en el desempeño es una faceta importante del control y de la replanificación eficaz. Los informes periódicos de resultados proporcionan las bases para ciertas acciones correctivas pues indican el estado de resultados por responsabilidades.

Las empresas mejor administradas proporcionan informes mensuales de re

sultados, que cubren todos los aspectos de las operaciones, estos informes indican variaciones favorables como desfavorables entre los resultados reales y los planeados. Los ejecutivos deben examinar cuidadosamente el informe mensual para conocer plenamente los resultados de su centro de responsabilidad. Deben darle prioridad inmediata al análisis para identificar las causas fundamentales tanto del resultado -- bueno como el inferior a la norma para determinar las causas, sin embargo, el proceso no debe terminar ahí, los procedimientos administrativos de acciones correctivas constituyen un aspecto clave del control eficaz.

Algunas empresas requieren explicaciones por escrito de variaciones -- significativas, otras, prefieren procedimientos que incluyen conferencias constructivas en las cuales discuten las causas y se decide sobre las acciones correctivas.

Hay que tomar decisiones acerca de la manera de corregir las desviaciones desfavorables. Después de identificar las causas principales y de haber seleccionado las que parecen ser las alternativas más viables para la acción correctiva, el administrador debe iniciar su ejecución.

Además, las variaciones favorables deben estudiarse en igual profundidad: (1) para determinar si las metas eran realistas, (2) para dar reconocimiento a aquellos responsables de resultados sobresalientes, (3) posiblemente para transmitir algunas técnicas a otras subdivisio--

nes de la empresa, (4) para proporcionar una base para mejorar la planeación y control en el futuro.

Los procedimientos administrativos deben incluir acciones correctivas para corregir acciones desfavorables, y no acciones de castigo para fracasos cuyas consecuencias obviamente no pueden modificarse.

Otro aspecto importante de los procedimientos administrativos es que la acción resultante es estrictamente una responsabilidad de línea y no de asesoría. Ni el director de presupuestos, ni el contralor, ni otros funcionarios asesores, deben ser responsables de los resultados, ni deben asumir la responsabilidad de hacer cumplir los planes de utilidades estratégicos y tácticos.

3.2 RESPONSABILIDAD Y ADMINISTRACION DEL CONTROL PRESUPUESTAL

Un programa de control presupuestal tiene que ser establecido sobre una base firme de responsabilidad y compromiso de desarrollar, implementar y alcanzar los objetivos de la empresa.

La responsabilidad del programa de control presupuestal debe recaer en una serie de personas, las cuales están íntimamente ligadas a cada una de las áreas de responsabilidad en la organización de la empresa.

Tradicionalmente se pensaba que la responsabilidad del presupuesto debía recaer en el personal encargado con la función financiera de la empresa, sin embargo, se debe mencionar que su elaboración es responsabilidad directa de cada gerente o ejecutivo responsable de una área, lo que significa que todos y cada uno son responsables en función del área a su cargo.

En contraste, al director financiero debe asignársele la responsabilidad de asesoría para el programa de control presupuestal, relacionado con:

1. diseñar y mejorar el programa,
2. supervisar y coordinar la operación del mismo,
3. proporcionar asistencia técnica, análisis y consejos a los administradores ejecutivos, y
4. desarrollar y distribuir los informes de resultados.

Si debe ser una persona o un comité quien se encargue de la administración presupuestal es una cuestión que debe decidirse de acuerdo con las circunstancias de la empresa que se trate.

Si la responsabilidad de la administración y elaboración de un programa de control presupuestal se delega a una persona, ésta habrá de fungir como director del mismo.

El director del presupuesto, deberá ser alguien que posea amplios conocimientos y experiencia sobre la empresa y en este tipo de trabajos, necesita estar compenetrado con el sistema de contabilidad de la entidad, su organización, operaciones que practica, etc.; por lo que norma

mente se designa para dicho puesto al contralor o director financiero.⁸

Aun cuando el contralor sea asignado para elaborar el programa presupues-
tal completo y aun cuando se cuente con los servicios de otros profesio-
nales, los aspectos primordiales en la integración y contenido de los --
presupuestos, necesariamente deben ser cubiertos por toda la empresa.

Naturalmente que las estimaciones básicas que de cada área de responsa-
bilidad se obtengan, depuradas y afinadas con la asesoría técnica que -
cada caso requiera, deben en principio ser objeto de revisión por parte
de los encargados de la dirección de la empresa, pues será aquí donde -
pueda observarse si efectivamente las estimaciones desarrolladas en ca-
da área se apegan a los objetivos generales y a las políticas estableci-
das, de conformidad a su vez, con los planes a largo plazo.

Para estos efectos debe pensarse en la integración de un comité de pre-
supuestos, al cual participen por lo menos los representantes de más al-
to nivel de las divisiones de ventas, finanzas, producción y relaciones
industriales, así como la dirección general.

El comité será el único organismo facultado para aprobar cifras finales
de presupuestos, y al mismo deberán darse a conocer las variaciones ob-
tenidas, puesto que en todo caso las decisiones de operación más impor-
tantes tendrán como base los estudios que el propio comité, adecuadamen-
te informado, lleve a cabo.

8 Del Río González. Cristobal, Técnica Presupuestal, México
ECASA, 1980.

Debe agregarse el hacer referencia al personal que participa en la formulación de los presupuestos, que primeramente todos y cada uno de los miembros de la organización intervienen con mayor o menor atención directa. Los planes de operación incluyen el total de elementos con que se cuenta, y estos planes a su vez quedan representados en los presupuestos.

Ante estas circunstancias, consideramos conveniente hacer referencia a la importancia y papel que el contralor desempeña o debe desempeñar -- tanto en el comité de presupuestos como desde su propio puesto:

1. Preparar todas las instrucciones necesarias para efectuar el programa presupuestario. Estas instrucciones pueden ser en forma de cartas individuales a los ejecutivos responsables y a los jefes de departamento, en forma de manual.
2. Proporcionar todos los datos relativos a las operaciones pasadas y que puedan requerirse por aquellos responsables de la preparación de los presupuestos individuales.
3. Consolidar los presupuestos individuales en un programa presupuestario completo para someterlos a la dirección.
4. Preparar y distribuir todos los informes de actuación necesarios - para mantener al tanto a la administración ejecutiva del grado en que se está logrando el programa presupuesto.
5. Recomendar la pronta revisión del presupuesto cuando las circunstancias indiquen que se requiere la revisión.

Cuando el programa del presupuesto se instala por primera vez, la función de interpretar los informes de los gastos reales y los análisis de las causas que originan las variaciones contra el presupuesto y la evaluación de las mismas, son también responsabilidad del funcionario del presupuesto.

Conforme se desarrolla el programa presupuestal, esta responsabilidad será asumida por aquellos ejecutivos en cuyas áreas se originaron las variaciones.

Las responsabilidades directas del comité, respecto al programa de control presupuestal, pueden enumerarse como sigue:

1. Recibir y revisar los presupuestos procedentes de los principales centros de responsabilidad.
2. Recomendar decisiones apropiadas para su mejoramiento cuando pueda haber falta de coordinación entre las áreas.
3. Recomendar cambios para mejorar los procesos de planificación y control relacionados con el programa presupuestal.
4. Recibir y analizar los informes de resultados de todas y cada una de las áreas de responsabilidad de la empresa.
5. Considerar varias alternativas, hacer recomendaciones y tomar decisiones para la acción correctiva.
6. Hacer recomendaciones, cuando así se requiera, para cambios de po-

líticas y procedimientos del programa presupuestario para su mayor eficacia.

3.3 MANUAL DEL CONTROL PRESUPUESTAL

El concepto de lo que es un manual, es de suyo empírico, variable y fácil de comprender: significa un folleto, libro, carpeta, etc., en los que de una manera fácil de manejar se concentran en forma sistemática, una serie de elementos administrativos para un fin concreto; orientar y uniformar la conducta que se presenta entre cada grupo humano de la empresa.⁹

El manual del control presupuestal tiene la finalidad de presentar las instrucciones para la preparación y control de los presupuestos de la empresa. La elaboración de un manual es importante porque da uniformidad a las tareas y coordina las actividades de las personas encargadas de la preparación y ejecución de los presupuestos.

Este manual de control presupuestal tiene como propósito principal el definir responsabilidades y límites de autoridad de las personas que formularán y ejecutarán los presupuestos, un propósito secundario será mostrar la forma y procedimientos que deben seguirse y se entera al personal de los resultados que se esperan obtener.

Dicho manual debe incluir en forma detallada lo siguiente:

⁹ Reyes Ponce. Agustín, Administración de Empresas. México LIMUSA, 1983.

- a. Los objetivos y propósitos del programa
- b. Procedimientos a seguir en la formulación de los presupuestos
- c. Responsabilidad y autoridad asignada a cada funcionario principal
- d. El período que abarcará el presupuesto
- e. Instrucciones para la distribución que especifiquen a quien se le proporcionan los diferentes presupuestos.
- f. Presupuestos que forman el programa aprobado
- g. Instructivo para el manejo de formas necesarias para su control
- h. Forma, contenido y distribución de los informes de resultados
- i. La responsabilidad de tomar acciones correctivas sobre variaciones.

3.4 CALENDARIO DEL CONTROL PRESUPUESTAL

El calendario del control presupuestal es muy importante en la preparación del programa de planeación y control presupuestal, ya que deberá existir una sincronización y coordinación de todas las actividades relacionadas con la elaboración de los planes de utilidades a corto y a largo plazo.

La preparación del calendario del control presupuestal es obligación del director del presupuesto quién actúa como coordinador de todas las áreas de responsabilidad y sus funcionarios respectivos. De hecho constituye el eje central del programa y toda información, estimación, solicitud o presupuesto partirá de él y llegará a él.

El calendario del control presupuestal antes de considerarse definitivo debe ser examinado, discutido y aprobado por todos los funcionarios que intervendrán en la planeación presupuestal, pues representa un compromiso formal de cumplir con las fechas en él establecidas. Cualquier desviación o retraso no sólo en el presupuesto que se trate, sino en todos aquellos que dependan de dicha información para continuar en la cadena de trabajo.¹⁰

Las etapas a desarrollar en el calendario presupuestal son las siguientes;

Primera etapa.

Determinación por parte del comité de presupuestos de los objetivos, políticas y predicciones en cuanto al volumen de operaciones, penetración, ingreso neto por año, rendimiento sobre las inversiones, posición financiera, inversiones de capital, y otros factores importantes, todos ellos soportados por análisis y pronósticos sobre el mercado, los precios y los costos en general. En esta etapa se deben considerar los métodos alternativos de distribución, promoción y producción.

Segunda etapa.

Formulación de los planes, así como un programa completo de operaciones por cada gerente de departamento, basados en estas predicciones y programas, se preparará la información presupuestal que deben reflejar los planes en términos de unidades, producción, unidades de costo y así en general.

10 Salas González. Héctor, Op. Cit.

Tercera etapa.

Ajuste o corrección de los planes y predicciones, cuando la planeación en detalle demuestra la necesidad de tales cambios.

Cuarta etapa.

Presentación de los planes revisados, ya en forma final, al consejo de administración, para su aprobación. Especial atención debe dar el consejo de administración a los resultados finales, reflejados en el balance general estimado y los estados de pérdidas y ganancias estimados, estados de origen y aplicación de recursos y movimientos de caja.

Quinta etapa.

Aprobación del presupuesto sumario por el consejo de administración o por el gerente.

Sexta etapa.

Expedición de los presupuestos a todos los gerentes de departamento -- con la indicación de que se deben poner en marcha los planes contenidos en dichos presupuestos que le servirán de guía y control durante el año presupuesto.

IV. EL PROCESO DE PLANIFICACION Y CONTROL DEL PROGRAMA

4.1 Desarrollo de un Plan de Utilidades

4.2 Desarrollo de un Sistema de Control

4.1 DESARROLLO DE UN PLAN ANUAL DE UTILIDADES

Introducción.

El presente capítulo estudia en detalle los aspectos de un programa de control presupuestal, siendo importante la concepción que se tenga hasta este punto del programa y de sus componentes principales.

Podemos hacer destacar, como elemento importante, a reserva de comentar más adelante el detalle de cada uno de los aspectos, la relación que guardan entre sí los presupuestos particulares, al grado de crear, como se advierte, una compacta unidad de planeación coordinada, un ciclo cerrado cuyo punto de partida son las ventas y cuyo punto final está en los estados financieros presupuestados.

Debemos insistir sobre la marcada interdependencia de una fase con la otra en el ciclo de planeación y su repercusión obligada en cuanto a los aspectos previamente citados, todos ellos íntimamente relacionados con el proceso administrativo.

La fijación y el equilibrio de los objetivos requiere una expresión numérica y el presupuesto es la herramienta necesaria para ello, pues aquí se expresan numéricamente los efectos que tendrán en los resultados de la empresa, las decisiones y los riesgos tomados con ellos.

Los presupuestos son la valuación de las acciones que se decidieron lle

var a cabo para alcanzar los objetivos propuestos, en un lapso de tiempo determinado, pues todos ellos tienen consecuencias económicas sean ingresos o sean costos.

En este momento es conveniente hacer notar conveniencia de cambiar la idea de los presupuestos, los cuales se consideraban como expresiones numéricas de pérdidas y/o ganancias, para convertirlos en una base para medir los logros alcanzados para cada administrador.

Esto será posible, para convertirse en una herramienta administrativa, mediante la incorporación de datos no contables, como son: la penetración del mercado, la rotación de personal, los productos nuevos que se tendrán, los empleos que se crearán, etc. en fin, todos aquellos objetivos y metas que se hayan establecido y que se hayan cuantificado.

Ya es tiempo de que veamos el conjunto de presupuestos, que forman parte del plan de utilidades, para establecer el programa de control presupuestal. Insistiremos en que a pesar de que un programa de control presupuestal debe resolver los problemas específicos de la empresa para el cual ha sido diseñado, haya principios y procedimientos básicos que pueden aplicarse a todos los negocios.

Por esta razón, no es posible abarcar en nuestro estudio todas las posibilidades o modalidades que puedan adoptar los presupuestos, sino -

más bien presentar un ejemplo que puede servir como guía en la complicada tarea de resolver situaciones concretas distintas a la ilustrada.

Ningún sistema presupuestal puede alcanzar su valor potencial sin el -- apoyo absoluto de la gerencia, por lo que se hace indispensable que se venda a los empleados y ejecutivos como un estímulo en vez de una forma de esclavitud. Para lograr lo anterior, es necesario que exista una co municac*ión* efectiva, ya que el desarrollo de un plan de utilidades debe ser hecho en la medida para satisfacer cada situación en particular y que la esencia de la administración es el factor humano y no un conjunto específico de conceptos y técnicas.

Presupuesto de Ventas.

Es indudable que la utilidad del programa presupuestario para los fines de planeación, coordinación y control dependen en gran parte de la forma y corrección con que se desarrolle el presupuesto de ventas.

Antiguamente la planeación de las ventas estaba supeditada a la habili-dad y viveza de los vendedores, los métodos y los procedimientos establecidos en la organización y administración de talleres que se habían practicado con éxito por muchos años, convencieron a muchos ejecutivos de que las ventas de la empresa no podrían preverse. Sin embargo, el movimiento de la administración científica surgido a principios de este siglo, como es el caso de la técnica administrativa de la mercadotecnia, demuestra que las ventas se pueden predecir en forma efectiva -- dentro de los límites prácticos de exactitud.

Diversos procedimientos obtenidos de la experiencia lograda a través - de los años y las situaciones generales y particulares ayudan a la determinación del presupuesto de ventas.

El presupuesto de ventas no es simplemente un estado de expectativas de ventas, sino un programa de ventas del cual es responsable la divi-sión de mercadotecnia.

Pronóstico de Ventas.

Para cualquier tipo de planeación es condición indispensable conocer bien la empresa y su industria, de igual forma es esencial medir la -

tendencia de crecimiento del producto y la participación en el mercado. Se debe enfocar el pronóstico de ventas decidiendo qué información es necesaria y cómo se pueda conseguir; analizando y evaluando la información y agrupando los datos obtenidos en modelos relacionados entre sí - se puede orientar la acción a emprender. Es necesario decidir en cada una de las etapas, y quizá sea difícil conseguir la información completa o determinar todos los hechos.

Las variables y factores no determinados añaden complejidad al pronóstico, pero la empresa que tenga experiencia suele poder pronosticar con garantías de acierto las ventas futuras.

El problema del pronóstico de ventas sugiere que la tendencia general - de las ventas de la empresa y sus variaciones anuales están sujetas a dos grupos principales de condiciones: las que están dentro del control de la empresa, es decir, que atañen a su política y acción particular, y aquellas circunstancias de la economía en su conjunto y del sector de ésta que afectan a todos los negocios, industrias o mercados específicos.

La tendencia general o variación en las ventas, proporciona una pauta surgida de diversas acciones positivas de la empresa y de diferentes condiciones particulares de la industria a la que se pertenece y de otras condiciones del mercado en que se opere.

Para facilitar el estudio del pronóstico de ventas los factores a los cuales se ha hecho referencia se pueden agrupar en tres categorías:¹¹

1. Factores específicos de venta
2. Fuerzas económicas generales
3. Influencia administrativa.

Factores específicos de ventas.

La responsabilidad del cálculo del pronóstico de ventas parte de los encargados de la función de mercadotecnia. Este método requiere la preparación de las cifras principiando por el nivel actual de ventas, y fundándose en un cálculo del aumento o disminución que se espera tengan los factores específicos de ventas, que se clasifican en:

- a) Factores de ajuste. Se refiere a aquellos acontecimientos accidentales, que probablemente no vuelvan a suceder y que influyan en las operaciones de la empresa, en relación a las ventas del año anterior. Condiciones que tuvieron efectos; favorables o desfavorables.

Los primeros son aquellas condiciones que afectaron saludablemente las ventas del período anterior, y que posiblemente no vuelvan a presentarse, por ejemplo; pedidos excepcionales y no recurrentes, registro de pedidos pendientes, ventas en una zona o distrito que no es productivo, un nuevo cliente, productos que no tuvieron competencia en el período, etc.

¹¹ Rautenstrauch. W y Villers R. El Presupuesto en el Control de las Empresas México, F.C.E. 1977

Los segundos son aquellas condiciones que pudieron tener un efecto perjudicial y que deberán tomarse en cuenta y cuya repetición no se espera, - por ejemplo; un incendio, una huelga, una falla en el abastecimiento de materiales para la producción que retracen parcial o totalmente los envíos a los clientes, demandas o juicios en contra de la empresa que entorpezcan o retracen sus actividades, renunciaciones, despidos o retiro del personal clave de ventas, etc.

b) Factores de cambio. Se refiere a aquellas modificaciones o cambios que han de efectuarse y que influirán en las ventas, tales como:

- Cambios al producto. Cuando se produce un cambio de un producto en el tamaño, diseño, calidad u otros aspectos, este cambio influye en el consumidor, en el costo de fabricación y venta del mismo. De igual forma los nuevos materiales, nuevos procesos de fabricación, nuevas máquinas y equipos y la posibilidad de adaptar productos a nuevos usos; estos cambios influirán en las ventas, en los ingresos, en sus gastos y las utilidades, y por lo tanto se deben reflejar en el presupuesto de ventas.
- Cambio en la producción. Los cambios que se puedan efectuar en la organización y administración del trabajo de fábrica influirán sobre las ventas. Las mejoras en los dispositivos de la planta, los métodos de fabricación, las operaciones de planeación, programación y control de existencias, un programa de producción bien organizado, un mejor servicio, la mejora de la producción traducida a costos más bajos y el control de calidad de

los productos y/o servicios, etc. Reviste particular importancia sobre el presupuesto de ventas que hay que tomar en cuenta al especificar estos cambios en la forma que será manufacturado el producto.

- Cambios en el mercado. Entre los elementos del mercado que están cambiando y que se deben considerar para el cálculo de las ventas del año presupuesto están las siguientes: cambios de moda y gustos, la composición de la población por edades, sexos, estratos sociales, etc., cambios en la actividad económica de una región, las tendencias de la competencia de los productos, nuevas vías de comunicación, cambios en el precio de ventas, mayores facilidades de crédito, un eficiente servicio y garantía del producto, nuevas y más eficaces medios de publicidad, etc. Se deben tomar en cuenta estas y otros muchos elementos económicos sujetos a cambios, ya que es el análisis del mercado el que debe dar la solución a la presupuestación de las ventas.

- c) Factores corrientes de crecimiento. El crecimiento de una empresa obedece a factores internos y externos. Los factores internos son aquellos que se refieren a la dinámica acumulativa que impulsa -- siempre hacia adelante a la entidad, y por lo tanto, a sus ventas. Como lo es en forma importante el crédito mercantil. Los factores externos de crecimiento se deriva del desarrollo de la industria - de que forma parte, este potencial inductivo que influye sobre las empresas de una misma rama comercial o industrial puede afectar a

una en particular.

Fuerzas económicas generales.

La influencia de las fuerzas económicas generales, a diferencia de los factores específicos de venta, se sienten en mayor o menor grado en todas las empresas o industrias. Representan una serie de factores externos que influyen sobre las ventas de un producto dado, en cierto negocio, en determinado momento. Algunas de las fuerzas económicas se conocen y sus variaciones pueden ser medidas a través de los índices e informaciones disponibles en dependencias gubernamentales, instituciones de crédito y organismos particulares, sobre aspectos tales como: población y composición por edades, poder adquisitivo de la moneda, índice de precios, empleo, desempleo y salarios, inversiones nacionales y extranjeras, actividades económicas y de producción, finanzas, moneda y banca, tasas de interés, impuestos y derechos, etc.

Los datos de los indicadores económicos en forma aislada no tienen gran utilidad, habrá que determinar su tendencia y compararla con las ventas de la empresa, con objeto de definir si para efectos del presupuesto habría que ajustar positiva o negativamente a las ventas del ejercicio anterior de acuerdo con dicha tendencia.

La selección de una tendencia de referencia apropiada no será fácil, de hecho, la selección del indicador económico apropiado es una de las principales dificultades del problema, requiere comprender varias con-

sideraciones y un alto grado de sentido común. Debe haber una relación funcional entre el indicador económico y el producto vendido, en base a las siguientes características:

- a) Deberán relacionarse funcionalmente a las ventas del producto específico.
- b) De preferencia deberán ser aquellas actividades que preceden a las ventas del producto.
- c) También deberán ser de preferencia del tipo de actividades de las cuales las agencias proporcionen cálculos fidedignos, basados en acontecimientos comunes y corrientes y que suministran una pauta adecuada para las ventas previstas y el control de las existencias.

La relación de las ventas y las fluctuaciones económicas puede ser usada en el presupuesto de ventas para el año siguiente, basadas en la experiencia del pasado y el nivel general de los negocios, dentro de la rama industrial a la que se pertenezca. Generalmente los aspectos económicos importantes a observar son:

1. La tendencia secular, o sea la tendencia a largo plazo en la cual la actividad económica sube o baja como resultado de los cambios generales en riqueza, población y otros factores.
2. Las variaciones cíclicas o sean las variaciones a corto plazo que se producen como resultado de la integración de la producción, oferta, demanda, precio, etc.
3. Las variaciones estacionales consistentes en altas o bajas de las

estaciones del año, en relación con cada clase de producto.

Influencia administrativa.

El éxito o fracaso de una empresa lo determinan, en gran medida, las políticas adoptadas por la administración y los programas ideados para llevar a cabo dichas políticas. En materia de ventas, especialmente en estos tiempos de grandes cambios en la economía nacional y mundial, la influencia administrativa es a menudo decisiva y tiene la mayor importancia.

Este factor a diferencia de los anteriores es de carácter interno, y se refiere a las decisiones tomadas por los directivos de la entidad en referencia a todas aquellas políticas basadas en la experiencia y estudiadas cuidadosamente, antes de introducirlas al presupuesto de ventas. Los factores que ejercen su influencia en las ventas y que dependen de una política administrativa, pudieran ser entre otras:

1. Cambios en el tipo de productos
2. Cambios en las características del producto
3. La política del mercado
4. La política de publicidad
5. La política de precios
6. Cambios en los sistemas de distribución
7. Cambios en servicio y garantía
8. Cambio en el crédito mercantil.

Debemos señalar que las soluciones anteriores, tienen un carácter enunciativo más bien que limitativo, y que su aplicación debiera irse efectuando por sí solas o combinadamente, conforme al grado de racionalidad y tomando en cuenta los problemas accesorios de producción, personal y de redituabilidad para los accionistas.

No cabe duda que las decisiones anteriores deben basarse en un análisis del mercado, de un estudio de los costos de producción y distribución. En primer lugar, la administración debe proporcionar la organización y personal que suministre los datos derivados de los factores específicos y los factores económicos generales estudiados anteriormente. En segundo lugar, la administración debe conocer las características económicas del negocio, su potencialidad y sus limitaciones.

Con estos dos grupos de información, la administración debe decidir -- los método que se utilizarán al encarar el problema de ventas y los medios que ésta facilitará para expresar sus métodos en los procedimientos de operación.

Métodos para pronosticar las ventas.

Los métodos para pronosticar las ventas, comúnmente usados, se pueden clasificar de varias maneras. La selección del método o la combinación de los mismos tienen que ser consistentes con las características del ambiente que prevalezca y deben revisarse y mejorarse de acuerdo con el crecimiento y las necesidades de la empresa.

La selección y aplicación de los métodos deben adaptarse a situaciones particulares para el desarrollo del presupuesto de ventas, se deben considerar ante todo lo siguiente: (1) características de la empresa, (2) - costos del desarrollo del presupuesto de ventas, (3) personal disponi--ble para su elaboración, (4) grado de sofisticación de la administra--ción y (5) las dimensiones de tiempo del presupuesto.

En empresas de gran tamaño, normalmente haya un grupo o una persona encargada con la investigación de mercados, que generalmente es responsa--ble de establecer o definir los factores mencionados anteriormente. In--dependientemente de la investigación de mercados, la administración ejecutiva debe asumir la responsabilidad de traducir sus compromisos y pronósticos al presupuesto total de ventas.

El pronóstico de ventas, hasta este momento estudiado, debe proporcionar la siguiente información; análisis de las ventas anteriores, por - línea de productos, por períodos de tiempo, por territorios geográficos, por clase de clientes, por vendedores, etc. Por lo tanto, los regis--tros contables del o los períodos anteriores proporcionan tanto las --ventas unitarias como el valor monetario de las ventas, lográndose con esto una información importante para el pronóstico y el presupuesto de ventas. En los siguientes párrafos se consideraran diferentes métodos de proyectar las ventas.

Método basado en el criterio del personal de ventas.

Análisis de las ventas anteriores. Al analizar las ventas anteriores se suele identificar la tendencia de las ventas, en base a estudios estadísticos, de la empresa aisladamente y relacionándola con la tendencia general de los negocios con ciertos factores externos, cuya influencia sobre la misma sea importante.

La tendencia a largo plazo muestra las ventas de la línea de productos correspondiente a un largo período de tiempo e indica su tendencia de crecimiento. La tendencia a corto plazo indica el efecto -- que produce sobre las ventas el estado general de la economía.

Una vez obtenida la información podemos agruparlas para obtener las ventas de cada producto, por cada división o distrito de ventas. - Apoyarse en un conjunto de cifras y en el buen juicio del personal de ventas serán convenientes como base de comparación y guía.

Estimación de los vendedores. Las estimaciones provenientes del personal de ventas constituyen una ayuda indispensable para pronosticar las ventas. El representante de las ventas con buena formación, en contacto directo con los clientes actuales y potenciales, debe estar en situación de poder evaluar el potencial de ventas - en unidades, por cliente, zona geográfica, distrito, línea de producto y período.

Para lograr lo anterior, debe tener la información necesaria y las estadísticas del pasado, que le servirán de guía para pronosticar sus ventas, el cual estará basado en contratos firmados con clien-

tes, pedidos abiertos y pendientes de surtir, programas de visitas, cuotas por vendedor y otros recursos similares.

Estimación de los gerentes de distrito. En muchas de las ocasiones las estimaciones de los vendedores son revisadas por el gerente de distrito o zona para ser ajustadas o rectificadas, respecto a los conocimientos de resultados pasados, juicios y experiencias de los distritos o zonas que controlan.

Las correcciones hechas por los gerentes de distrito, no deben obedecer a un aumento arbitrario a las estimaciones de los vendedores, deben ser hechas cuando las ventas reales hayan sido menores al programa de ventas presentado. A continuación reunirá las estimaciones de todos los representantes y las entregará al ejecutivo de ventas, acompañadas de los comentarios pertinentes.

Estimación del ejecutivo de ventas. El ejecutivo de ventas recibirá las estimaciones de los gerentes de distrito, las estudiará, examinará y complementará en la misma forma que el gerente de distrito estudió las estimaciones de los vendedores.

Una vez que el ejecutivo de ventas esté satisfecho con las estimaciones de ventas, se los transmitirá al director de presupuestos para someterla a la aprobación de la gerencia general con las recomendaciones del caso.

- Estimación del gerente general. Las estimaciones parciales, revisadas y aprobadas por el ejecutivo de ventas, se traducen a un presupuesto sumario que se presentan entonces a la gerencia general o al consejo de administración, según sea el caso, para su consideración y aprobación tentativa.

La gerencia general por su conocimiento general de los negocios y sus relaciones con diversas empresas y su contacto con el mercado, está en aptitud de ajustar las estimaciones que somete el ejecutivo de ventas, como consecuencia de los factores específicos, las fuerzas económicas y la influencia administrativa que se prevean.

El método mencionado se caracteriza por ser un método formal cuya guía son datos analíticos del pasado y cuya base son los compromisos cliente-empresa, se emplea con mucha frecuencia y en aquellas situaciones en que hay un número limitado de productos y clientes.

Las ventajas principales que se ofrecen son: los estimados son hechos por personal conectado con el mercado, fija la responsabilidad del personal que debe responder de sus resultados, permite derivar estudios de mercado por distrito, cliente, producto y período y facilita la comparación entre las cifras presupuestales y las reales, así como su análisis y justificación de variaciones.

Por otra parte, las limitaciones que se presentan son: los vendedores

pueden ser demasiado optimistas o por el contrario pueden entregar estimados bajos como auto-protección, se requiere gran inversión de tiempo y costo para la empresa y pueden no dar suficiente importancia al problema y a causa de ello avaluar erróneamente el potencial del mercado en general.

Métodos estadísticos.

Independientemente de los métodos a seguir, estos enfoques sirven para desarrollar un pronóstico de ventas. La discusión de los métodos estadísticos en sus aspectos técnicos esta fuera del alcance de este estudio, por lo tanto los métodos sugeridos son:

1. El método del ritmo económico
2. El método de correlaciones
3. El método de mínimos cuadrados
4. El método de semipromedios
5. El método de promedio móvil.

Generalmente los métodos estadísticos, para la determinación de tendencias, producen una variedad tal de resultados que casi automáticamente originan una serie de preguntas en cuanto a su validez, sobre todo -- cuando son utilizados sin tomar en cuenta la naturaleza de los datos y las condiciones económicas, los resultados pueden ser peligrosamente erróneos; empero, los métodos antes expuestos pueden ser utilizados como una valiosa ayuda para la persona que posee el conocimiento adecua-

do de la entidad, sus operaciones y las condiciones económicas, con ello estaría en una posición favorable para seleccionar un período que reflejase el modelo o patrón del crecimiento futuro. 12

Aprobación del volumen final de ventas.

Otro factor importante que hay que considerar antes de la aprobación -- del presupuesto de ventas es el de las capacidades internas de la empresa respecto a:

1. La capacidad de la planta
2. La disponibilidad del personal
3. Lo adecuado de las materias primas
4. La disponibilidad de capital

A menos que se reconozcan y se tomen en cuenta estas capacidades internas y los aspectos de tiempo relacionados, las estimaciones de ventas, hasta este momento, deben ser consideradas como tentativas o preliminares. No deben considerarse como un presupuesto aprobado, sino hasta -- que se haya demostrado que son una base satisfactoria para un programa de operaciones coordinado para toda la empresa.

El presupuesto de ventas, y aún el pronóstico de ventas que lo precede, no es preparado por el área de ventas en forma aislada e independiente del resto de la empresa. Incluso dentro del área de ventas hay conocimiento de limitaciones de capacidad de producción, del tiempo con que -

se puede cambiar un producto o su presentación, del tiempo y costo requerido para desarrollar nuevos canales de distribución, y en las limitaciones de gastos en publicidad y promoción; por mencionar unos cuantos factores ajenos al área de ventas, o cuyo efecto en las utilidades no se sabrá en tanto no se complete la preparación del presupuesto total de la empresa.

Pero no yendo a extremos, el área de ventas puede planear una estrategia y un pronóstico de ventas que, más adelante, al ser convertido en presupuestos de producción, compras, inventarios, gastos, etc. resulte en requerimientos de equipo, maquinaria, humanos o financieros fuera del alcance de la empresa, cuando menos en el tiempo disponible para iniciar el ejercicio presupuestado. También es factible que los resultados, aunque factibles, no sean satisfactorios desde el punto de vista económico y se requiera una nueva estrategia comercial en las que tal vez se reconsideren las suposiciones de mercado y competencia.

Todo esto origina que, aunque sea parcialmente, la preparación del presupuesto sea un proceso cíclico y que se llegue a un presupuesto por aproximaciones sucesivas.

COMPANIA INDUSTRIAL, S.A.

RESUMEN DEL PRESUPUESTO DE VENTAS
PARA EL AÑO QUE TERMINA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1984

	TOTALES \$	PRODUCTO alfa		PRODUCTO beta	
		UNIDADES	VALOR	UNIDADES	VALOR
Zona de Ventas Norte					
a) \$5.00 b) \$2.00	\$ 4,240.000	680.000	\$ 3,400.000	420.000	\$ 840.000
Zona de Ventas Sur					
a) \$5.10 b) \$2.10	5,814.000	1000.000	5,100.000	340.000	714.000
Zona de Ventas Este					
a) \$5.10 b) \$2.10	2,136.000	320.000	1,632.000	240.000	504.000
TOTALES	\$12,190.000	2000.000	\$10,132.000	1000.000	\$2058.000

Presupuesto de Inventarios.

Una de las metas del control presupuestal es la estabilización de la producción ajustándola de tal manera que el inventario se mantenga a su nivel más económico. Es tanta la importancia de considerar los niveles de los inventarios y la estabilización de la producción que debe existir -- una coordinación y balanceo cuidadosamente calculado porque las existencias constituyen un activo peligroso pues puede perder su valor de un momento a corto.

Un cambio en las condiciones económicas del mercado puede transformar el inventario en obsoleto, lento y con el tiempo volverse anticuado y tener que cancelarse. Un inventario excesivo ocasionaría gastos innecesarios, derivados del manejo y almacenamiento, pago de seguros e intereses de la inversión del capital de trabajo. Por otra parte, un inventario insuficiente en relación a las necesidades de producción daría lugar a demoras inevitables en lo que se refiere al abastecimiento de materias primas, - surtido de pedidos de los clientes y por ende muchas ventas se perderían.

Para concluir estas consideraciones en favor del mantenimiento de los inventarios a un nivel adecuado es recomendable considerar varios factores, tales como la duración del período de producción y la fluidez de la fabricación, de tal suerte que al estabilizar la producción, se provean las cantidades suficientes de inventarios para surtir en forma adecuada los pedidos y evitar la acumulación excesiva de existencias en períodos de poca demanda.

Antes de preparar el presupuesto del inventario global, es importante que se revisen las condiciones de operación, para ver si el nivel de existencias ha resultado demasiado alto o muy bajo. De las tres categorías del inventario, la que merece atención especial es la relativa a la existencia de artículos terminados, también se deben prestar atención al inventario de productos en proceso y al inventario de materias primas. Otra razón para mantener las existencias a cierto nivel, son los retrasos inevitables, debido al tiempo que transcurre para obtener materia prima, la producción, el transporte y envío de productos.

La última consideración, aunque no la menos importante, en favor del mantenimiento de los inventarios es la necesidad de estabilizar la producción. Una estabilización efectiva de la producción debe estar siempre coordinada con los otros elementos del control presupuestal, las altas y bajas en las ventas son inevitables, las altas y bajas en la producción se pueden evitar con el mantenimiento efectivo de los inventarios. Muchas empresas que han implantado el control presupuestal, han experimentado reducciones importantes en los costos y mejorado la operación general de la empresa.

Las consideraciones anteriores revelan que encontrar el nivel óptimo de mantener el inventario no es fácil, un inventario puede ser demasiado grande, y también demasiado pequeño; en todo caso están comprendidos los gastos, dificultades y riesgos, las existencias deben asegurar la elaboración de productos en cantidades suficientes para cubrir las

ventas, deben tomar en cuenta las fluctuaciones estacionales de tales - ventas y deben prever las posibles dificultades de abastecimiento de - materias primas. La clave del éxito es la determinación del tamaño óptimo de las existencias y el ajuste y estabilización de la producción.

Límites de inventarios.

Los inventarios no pueden mantenerse a un nivel constante, las existencias fluctúan, por lo tanto, es necesario controlar esas fluctuaciones estableciendo el límite permisible más bajo o más alto de inventario - de cada producto o grupo de productos.

Estos límites se denominan como mínimos y máximos de inventarios. El límite mínimo de seguridad se puede definir como la cantidad del inventario más bajo que no puede permitirse lleguen las existencias para no poner en peligro la entrega oportuna o despacho de pedidos de los clientes. El límite máximo será la cantidad que no debe rebasarse en existencias sin constituir una disminución de las utilidades planeadas.

La determinación de los límites de fluctuación de inventarios debe determinarse de acuerdo con las características particulares de cada empresa, el gerente de ventas determina este nivel y toma en consideración los hábitos de los clientes, el volumen de pedidos, entregas de - emergencia, etc. El gerente de producción tomará en cuenta factores - tales como el tiempo mínimo requerido para la producción de ciertos artículos, tiempo comprendido en el transporte, almacenamiento y envío,

etc. El gerente de finanzas o el director de presupuestos atenderá el efecto que producen los inventarios en los márgenes de rendimiento de la inversión.

En cualquier caso, no es posible mantener el inventario en el límite mínimo de seguridad; entre mayor sea la estabilidad de la producción en su nivel más económico y entre más diversificada esté la producción, habrá mayores oportunidades de que las existencias se mantengan a un nivel de inventario promedio mayor que el límite mínimo señalado.

Reposición de existencias.

Se enfoca el problema por medio de la relación financiera de las ventas con el inventario, o sea, la reposición de las existencias.

A esta medida o relación se le ha denominado rotación de inventarios, que es una medida de análisis para determinar las veces que los inventarios en existencia han dado vuelta en relación con las ventas, de tal manera que cuanto mayor sea la rotación menor será la cantidad de capital de trabajo necesario, y a caso sea mayor la utilidad de operación en relación con el capital invertido. Debido a ello la rotación de inventarios se utiliza como medida de eficiencia en la operación y administración de la empresa.¹³

Para evitar cálculos complicados, se cree necesario utilizar periódica

¹³ Del Río González. Cristobal, Op Cit.

mente las cifras reales en lugar del promedio anual de reposición de existencias y compararlas ya sea una vez al año con la tasa de rotación estándar predeterminada, como se explicará en seguida:

- a) Rotación estándar de inventario. Se define como la relación deseable entre las ventas anuales y el inventario real, en un momento determinado. Ese momento será el final del año fiscal, aunque podría ser el final de un mes o de algunos meses importantes del año. Calcular la tasa en este momento es calcular el inventario disponible con la medida más apropiada, es decir, las ventas anuales. Al comparar la tasa real con la tasa estándar predeterminada, es posible conocer si el inventario es excesivo y debe reducirse o es insuficiente y debe aumentarse.
- b) Unidad de medida. Seleccionar la unidad adecuada de cálculo para comparar las ventas con el inventario puede presentar algunas dificultades. Ya que un producto puede venderse a varios precios; mayoreo, menudeo, precio de exportación, precio neto, precio de descuento; los precios pueden cambiar durante el año. La valuación de los inventarios pueden también crear problemas si no se utilizan costos estándar confiables. Por esta razón un sistema usado para evitar las variaciones del precio de venta, es la relación costo anual de ventas a valor de inventario, en vez de utilizar los datos expresados en unidades físicas.
- c) Los inventarios que servirán de base. En una empresa en marcha, el director de presupuesto no parte de cero para determinar si el in--

inventario disponible al inicio del año se va aumentar o a disminuir. Cuando se empieza a revisar la situación, empieza más bien con las cifras de existencias disponibles; artículos terminados, trabajo en proceso y materias primas, y después ajustará estas cifras en forma tal que se elabore una estimación de lo que serán los inventarios al final del ejercicio presupuestado.

El presupuesto del inventario.

Las ventas fluctúan a lo largo del año. Si se va a estabilizar la producción, el inventario también debe fluctuar para absorber los altibajos de las ventas. El propósito del presupuesto del inventario es mantenerlo fluctuando bajo control entre un mínimo y un máximo de seguridad.

El presupuesto de inventario de un producto determinado o grupo de productos deberá satisfacer estas tres condiciones:

1. Mantener constantemente el inventario arriba del límite mínimo de seguridad.
2. Mantener el inventario dentro del máximo determinado para ciertas épocas del año, por medio del pronóstico de ventas y la tasa de rotación estándar de inventario.
3. Estabilizar la producción de acuerdo con los lineamientos de la administración.

El pronóstico de ventas para el año siguiente debe compararse con el inventario real disponible. Si la tasa no es aproximadamente igual a la rotación estándar de inventario, será necesario ajustarla. Esto se -- efectuará por medio de un presupuesto que aumente o disminuya el inventario, este aumento o reducción presupuestal tendrá lugar en los meses -- siguientes, al producir más o menos productos de los necesarios para -- llenar los requerimientos de ventas en la forma pronosticada por el presupuesto de ventas.

COMPANIA INDUSTRIAL, S.A.

RESUMEN DEL PRESUPUESTO DE INVENTARIOS INICIALES Y FINALES
PARA EL AÑO QUE TERMINA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1984

	INVENTARIO INICIAL			INVENTARIO FINAL		
	UNIDADES	PRECIO UNIT.	VALOR TOTAL	UNIDADES	PRECIO UNIT.	VALOR TOTAL
<u>Materias primas</u>						
Material X	440.000	\$0.30	\$ 132.000	490.000	\$0.30	\$ 147.000
Material Y	720.000	0.20	144.000	740.000	0.20	148.000
Material Z	920.000	0.26	<u>239.200</u>	900.000	0.25	<u>225.000</u>
T o t a l			<u>\$ 515.200</u>			<u>\$ 520.000</u>
<u>Product.en Proceso</u>	20.000	1.38	<u>\$ 27.600</u>	20.000	1.38	<u>\$ 27.600</u>
<u>Product.Terminados</u>						
Producto alfa	480.000	3.36	\$1612.800	400.000	3.36	\$1344.000
Producto beta	200.000	1.38	<u>276.000</u>	240.000	1.38	<u>331.200</u>
T o t a l			<u>\$1888.800</u>			<u>\$1675.200</u>

Presupuesto de Producción.

El presupuesto de ventas especifica el volumen planeado de cada producto o grupo de productos durante el período específico cubierto por los planes de utilidades. El presupuesto de ventas es la base de la planeación periódica de la empresa, el próximo paso en una empresa manufacturera es desarrollar un presupuesto de producción, esto implica el desarrollo de políticas respecto a niveles deseables de producción, uso de las instalaciones productivas y niveles de inventarios. Por lo tanto, el presupuesto de producción se establecerá después de que se haya decidido el aumento o reducción de los inventarios sobre la base de:

1. El presupuesto de ventas del año siguiente
2. La existencia real estimada, disponible al final del año en curso
3. La rotación estándar de inventario

El presupuesto de producción es igual al pronóstico de ventas más o menos el aumento o reducción del inventario requerido. De esta manera, el pronóstico de ventas, el presupuesto del inventario y el presupuesto de producción forman tres eslabones de la misma cadena.

El propósito principal del presupuesto de producción es el de asegurar la producción de artículos terminados en la cantidad suficiente, para satisfacer la demanda según el presupuesto de ventas.

Planeación de la producción.

La planeación de la producción es importante, considerada desde el punto de vista de la operación exige un enfoque sistemático y organizado, y no se debe subestimar su importancia para lograr la eficiencia de la empresa.

Toda empresa que desee tener éxito ha de asegurarse que cuenta no sólo con el sistema apropiado para sus operaciones, sino también con una organización con la capacidad de actuación que requiere el sistema. Desde el punto de vista de operaciones, generalmente es deseable mantener estables tanto los inventarios como la producción, lo cual es imposible en una situación de ventas estacionales, por eso, la planeación de la producción debe representar el equilibrio entre las ventas, los niveles de inventarios y los niveles estables de producción.

Se requiere una distribución anual de la producción para satisfacer -- los siguientes objetivos:

1. Es importante planear la producción en tal forma que se tenga un inventario que permita satisfacer los requerimientos de ventas.
2. También es importante producir los productos necesarios en la mejor calidad y en la forma más económica posible.

Estos objetivos pudieran parecer contradictorios, porque la operación económica requiere mantener los inventarios a su nivel mínimo para evi

tar la carga financiera que representa una inversión excesiva y los intereses consiguientes, además de los peligros por obsolescencia cuando se producen cambios en las características del producto.

La coordinación de estos objetivos requiere la consideración de los siguientes factores interrelacionados.

Estabilización de la producción.

Las ventas estacionales son típicas en la mayoría de las empresas, el estabilizar la producción no significa que cada semana o mes se registre la misma cantidad de producción. La estabilización de producción es deseable por varias razones y generalmente resulta en reducciones importantes de costos y mejoras en las operaciones. Por ejemplo, se estabiliza la mano de obra, normaliza el consumo de materias primas y mejora la utilización de las instalaciones de la fábrica.

Duración del período de producción.

Cuando el tiempo que se emplea entre la iniciación de una orden y la entrega del producto terminado al almacén es corto, los errores en la planeación de la reproducción si tiene una importancia relativa, ya que puede aumentarse la producción para satisfacer los pedidos no previstos. Por el contrario, si el tiempo requerido para la producción es de cierta consideración, de tal manera que no se pueda surtir un aumento a los pedidos no previstos, entonces ese tiempo debe ser toma-

do en consideración para distribuir la producción en los meses o semanas del período a presupuestar. Mientras mayor sea el período de producción de un artículo, menor será la flexibilidad del presupuesto de producción y mucho más difícil conservar un volumen estable de producción de acuerdo con el presupuesto de ventas.

Control de inventarios.

Una de las principales funciones del presupuesto de producción es considerar con la debida anticipación el control que se ejercerá sobre los inventarios, ya que en muchas ocasiones representa el factor que influye en la determinación de las cantidades a producir en los distintos períodos de producción. Frecuentemente la administración descuida la planeación y control de inventarios y este descuido resulta la mayoría de las ocasiones en escasez de productos, costos de inventarios excesivos y la imposibilidad de cumplir con las fechas de entrega de pedidos de ventas. El control de inventarios incluye los renglones de productos terminados, producción en proceso, partes o artículos para ensamblar y materias primas.

Suficiencia de maquinaria y equipo.

Planear el programa de producción requiere la consideración de la maquinaria, equipo e instalaciones, no sólo para la producción normal, sino también debe haber capacidad suficiente para satisfacer las necesidades estacionales o imprevistas en la demanda. En el presupuesto

de producción hay que evaluar, planear y coordinar cuidadosamente la capacidad de la maquinaria, equipo e instalaciones, si parecen ser insuficientes la administración tiene que hacer planes para obtener la capacidad adicional o para modificar las necesidades de producción y venta. Si por necesidades de producción se incrementan las inversiones en la fábrica, la administración tiene que tener en cuenta el tiempo que se requiere para que tales equipos puedan ser utilizados. Existe también el problema de la financiación, hay que tener cuidado con la capacidad financiera de tales inversiones.

Disponibilidad de mano de obra.

La disponibilidad de mano de obra especializada y el tiempo necesario para entrenamiento son factores que pueden afectar la planeación de la producción; principalmente cuando se trata de nuevos productos o variaciones en la escala de producción.

El presupuesto de producción.

El presupuesto de producción contribuye a la planeación, coordinación y control de las operaciones de la empresa. El desarrollo de un presupuesto de producción exige además, una planeación específica respecto a las necesidades de materias primas, necesidades de mano de obra, capacidad de fábrica, inversiones de capital y políticas de inventarios.

Se debe entender con claridad que el presupuesto de producción no debe -

considerarse como una orden de producción, los administradores apropiados deben girar las órdenes de fabricación necesarias, dichas órdenes estarán de acuerdo con el presupuesto de producción.

En una empresa que produzca uno o muy pocos artículos el programa de producción, es por lo general, el mismo establecido en el presupuesto, la situación es completamente diferente cuando se fabrican una gran variedad de productos y el presupuesto de producción será sólo un marco dentro del cual las órdenes de fabricación de cada producto son expedidas por el departamento de programación de producción.

Los procedimientos para la programación de la producción real, dentro del presupuesto de producción, deberán organizarse en cada caso para que se ajusten mejor a las necesidades de la empresa, esto es, el encargado de la programación de la producción envía al departamento de producción las órdenes de fabricación programadas que puedan y realmente deban ser programadas para producción, fundamentalmente para determinar que: (1) están dentro del presupuesto de producción, (2) están de acuerdo con las facilidades de producción disponibles y con el grado de flexibilidad obtenible en la planta, y (3) satisfacer la necesidad de un inventario bien equilibrado.

El funcionario encargado de producción deberá, por lo tanto, comprender los problemas de ventas, producción, compras, inventarios, programación y presupuestos.

COMPANIA INDUSTRIAL, S. A.
RESUMEN DEL PRESUPUESTO DE PRODUCCION
PARA EL AÑO QUE TERMINA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1984

	PRODUCTOS EN UNIDADES	
	alfa	beta
Unidades para satisfacer el presupuesto de ventas	2,000.000	1,000.000
Más inventario final de productos terminados desados al 31 de diciembre de 1984	400.000	240.000
Total de unidades necesarias	2,400.000	1,240.000
Menos inventario final de productos terminados al 31 de diciembre de 1983	480.000	200.000
PRODUCCION PLANEADA	<u>1,920.000</u>	<u>1,040.000</u>

Presupuesto de Materias Primas.

Una vez identificadas las cantidades de cada producto a fabricar, especificadas en el presupuesto de producción, el siguiente paso en el programa de producción comprende la consideración de las diversas necesidades de producción y sus costos-materiales directos, mano de obra directa y gastos indirectos de fabricación.

Planeación de Materias Primas.

La planeación de materias primas generalmente requiere de los siguientes presupuestos parciales.

1. Presupuestos de materiales. Este presupuesto especifica las cantidades planeadas de cada materia prima necesaria para la producción. Especifica las cantidades de cada materia prima por tiempo, por producto y por responsabilidad de uso.
2. Presupuesto de compras. El presupuesto de materiales especifica las cantidades de materia prima y cuándo se necesitan, por lo tanto, han de desarrollarse un presupuesto de compras de materiales. Dicho presupuesto determinará las cantidades a comprar y los costos estimados por entregas requeridas.
3. Presupuesto de inventario de materiales. Este presupuesto determina el inventario de materias primas en términos de cantidades y costos. La diferencia en unidades de los presupuestos anteriores, se refleja como aumento o disminución en el presupuesto de inventarios.

4. Presupuesto de costo de materiales usados. Este presupuesto informa el costo estimado de los materiales planeados en el presupuesto de materiales, y determina el costo cuando se desarrolla el presupuesto planeado de compras.

Los presupuestos ennumerados, se relacionan directamente y pueden considerarse como el presupuesto de materias primas y el presupuesto de compras.

Cantidades de Materias Primas,

La estimación de materias primas necesarias para la producción se determinan multiplicando el número de productos terminados por la cantidad de materias primas que se requiera para cada uno de los productos.

Los materiales usados en la fabricación se clasifican como directos o indirectos. Los materiales directos constituyen la parte integral del producto terminado y pueden identificarse directamente con el costo de los productos terminados. Su costo puede considerarse como un costo variable, esto es, varían proporcionalmente con los cambios en producción o volumen. Los materiales indirectos se definen como el material usado en el proceso de fabricación, pero que no se atribuye directamente a cada producto, consiste en productos tales como grasas, aceites, lubricantes, etc. Estos costos no forman parte de los costos de materiales, sino que es una partida de los costos generales de fabricación. Las cantidades de materia prima necesaria para cada producto, -

tienen que estimarse para el total del período de planeación y especificarse por períodos intermedios (meses y trimestres) y por responsabilidades del usuario en el presupuesto de materias primas.

Los propósitos principales de desarrollar necesidades de cantidades de materias primas para satisfacer la producción planeada son los siguientes:

1. Proporcionar datos sobre las cantidades a comprar de materia prima al departamento de compras, para que puedan planearse y controlarse.
2. Proporcionar datos sobre cantidades para que los costos de materias primas de producción puedan presupuestarse por producto.
3. Establecer políticas de planeación y control de niveles de inventarios.
4. Determinar necesidades de efectivo por compras de materias primas.
5. Controlar el uso de materias primas.

Si una empresa tiene en existencia importantes cantidades de materia prima y transcurre demasiado tiempo entre el momento que se compra el material y el momento en que se procesa, el precio de compra puede ser difícil de determinar, debido a posibles fluctuaciones en los mercados del producto. Ante esta realidad se utilizan métodos en la contabilidad de costos para resolver el problema, tales métodos se conocen como: primeras entradas-primeras salidas (PEPS); últimas entradas - primeras

salidas (UEPS); o por medio de costos promedio.

En los presupuestos, es necesario tomar en consideración los métodos contables que se siguen en la empresa. Cuando se utiliza un sistema de costos estándar en el proceso de contabilidad, las tasas estándar de uso de materiales ya están disponibles y deben utilizarse para los propósitos de planeación y control; si el sistema seguido es de costos históricos, puede ser usado en gran medida en el establecimiento de los costos para el presupuesto, siendo que, estos costos deben ser ajustados conforme los cambios se presenten.

Con base en la información de costos disponible, el presupuesto de materias primas debe incluir un margen para daños, desperdicios y sobrantes normales.

COMPANIA INDUSTRIAL, S. A.

RESUMEN DEL PRESUPUESTO DE MATERIALES DIRECTOS EN UNIDADES
PARA EL AÑO QUE TERMINA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1984

	MATERIALES DIRECTOS UNIDADES NECESARIOS PARA LA PRODUCCION		
	X	Y	Z
<u>Por producto</u>			
alfa	1,920.000	3,840.000	3,840.000
beta	1,040.000	1,040.000	
T O T A L E S	2,960.000	4,880.000	3,840.000
<u>Por departamentos</u>			
Número 1	2,960.000		
Número 2		3,840.000	
Número 3		1,040.000	3,840.000
T O T A L E S	2,960.000	4,880.000	3,840.000

Presupuesto de Compras.

Una vez que han sido determinadas las cantidades de materia prima (en unidades) necesarias para mantener el ritmo de producción planeada, el siguiente paso es determinar la cantidad de materiales a comprar.

El presupuesto de compras lógicamente se deriva o está íntimamente ligado con las necesidades de producción y con el de inventarios. La planeación cuidadosa de las compras puede significar ahorros sustanciales para las empresas.

Antes de que el gerente de compras pueda planear sus propias responsabilidades de compras debe considerar aspectos tales como: relación entre pedidos hechos y material recibido, las existencias mínimas y máximas de los inventarios de materias primas, durabilidad de los materiales, investigar actuales y posibles proveedores, obtener sus cotizaciones, definir condiciones de pago, plazos de entrega, etc. Asimismo, determinar la anticipación del presupuesto de compras en relación al de producción, tomando en consideración los plazos de entrega de los proveedores seleccionados y a los tiempos de transportación de compras locales y de importación.

De esta manera el presupuesto de compras especifica: (1) cantidad de materiales a comprar, (2) la programación de las compras, y (3) el costo estimado de compras de materias primas por unidades y por el total.

Preparación del Presupuesto de Compras.

Para la formulación del presupuesto de compras se deben desarrollar -- los asuntos de importancia con base en:¹⁴

- Punto de reorden. Se entiende por punto de reorden al momento en - que debe concertarse una compra con anticipación en virtud que las existencias disponibles en los inventarios cubrirán sólo el tiempo que la producción o las ventas las agoten hasta llegar al margen de seguridad. Considerando que media un tiempo más o menos largo en-- tre la colocación de un pedido y el momento en que se recibe la mer-- cancía.
- Máximos y mínimos en el área de inventarios. El límite máximo de - inventarios se refiere a la cantidad de artículos que permita coor-- dinar y satisfacer las necesidades de venta y producción, atendien-- do la inversión necesaria y su efecto en las utilidades, al capital de la empresa, a las fuentes de financiamiento, a posibles fluctua-- ciones en precios y otros para ser tomados en consideración. El -- límite mínimo es la cantidad más baja posible que debe existir en - el almacén a fin de que las ventas y producción sufran retraso algu-- no. Factores importantes que hay que considerar para establecer es-- te límite son: la disponibilidad de materias primas, la facilidad - del transporte, distancia hasta los almacenes y otras consideracio-- nes.

14 Paniagua B. Victor M. Op Cit.

- Margen de seguridad en inventarios. Es la cantidad de unidades en existencia que se ha determinado como mínimo, suficiente para absorber cambios estacionales en producción y venta. Este margen de seguridad será la cantidad por debajo de la cual no debe permitirse que el inventario descienda para no interferir con la entrega de pedidos.
- Establecimiento de normas de control de calidad. El establecimiento de normas de control de calidad en el área de compras es un factor importante para evitar que los departamentos productivos, rebasen el margen de seguridad y puedan ser influenciadas por consideraciones sobre precios, volúmenes y principalmente por los límites autorizados.
- Determinación del lote económico de compra. El lote económico de compra específica la cantidad de unidades a comprar en una sola vez al menor costo posible. La programación de compras dependerá de las políticas de inventarios establecidos por la administración, tomando en consideración los siguientes factores: cantidades y tiempo de las necesidades de producción, disponibilidad de materias primas, naturaleza perecedera de las mismas, instalaciones para almacenamiento, etc.
- Establecimiento de costos estándar de compra unitarios. La cantidad de materiales necesarios para la producción se especifica en el presupuesto de materiales y los costos unitarios de materias primas se especifica en el presupuesto de compras. Así datos de cantidad y costo unitario están disponibles para desarrollar el costo estándar

de compra unitarios, reconociendo los factores y situaciones que influyen en el mismo, al aprovechar descuentos por pronto pago, bonificaciones sobre volumen, repercusión en impuestos, condiciones estipuladas en contratos de proveedores, la influencia de las fuerzas económicas generales, etc., más los gastos directos consiguientes - hasta que la mercancía llegue al almacén, como pueden ser comisiones, impuestos y derechos, gastos aduanales, fletes y acarreos, seguros, etc. en razón de determinar ese estándar y formar conciencia de costos, de tal manera que el departamento de compras adquiera -- mercancías en las mejores condiciones y a precios posibles.

COMPANIA INDUSTRIAL, S.A.

RESUMEN DEL PRESUPUESTO DE COMPRAS
PARA EL AÑO QUE TERMINA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1984

	MATERIAL DIRECTO		
	X	Y	Z
Unidades necesarias para producción	2,960.000	4,880.000	3,840.000
Más inventario final deseado al 31 de diciembre de 1984	<u>490.000</u>	<u>740.000</u>	<u>900.000</u>
Total de unidades necesarias	3,450.000	5,620.000	4,740.000
Menos inventario final al 31 de diciembre de 1983	<u>440.000</u>	<u>720.000</u>	<u>920.000</u>
Unidades a comprar	3,010.000	4,900.000	3,820.000
Precio de compra unitario	<u>\$ 0.30</u>	<u>\$ 0.20</u>	<u>\$ 0.25</u>
Costo total de compras	<u>\$ 903.000</u>	<u>\$ 980.000</u>	<u>\$ 955.000</u>

Presupuesto de Mano de Obra Directa.

El presupuesto de mano de obra directa consiste en los salarios pagados a los trabajadores que se dedican a las operaciones específicas de producción, o que están dedicados al control del trabajo aplicado directamente al producto.

El objetivo principal del presupuesto de mano de obra directa es determinar el costo de la mano de obra requerida para llevar a cabo la producción de las cantidades estipuladas en el presupuesto de producción.

Aunque algunas compañías preparan un sólo presupuesto de mano de obra, en donde incluyen la mano de obra directa como indirecta, es preferible preparar un presupuesto separado de mano de obra directa e incluir la mano de obra indirecta en los presupuestos de gastos de fabricación. Las razones principales para desarrollar los presupuestos por separado son: proporcionar los datos necesarios de cantidad de mano de obra directa, mano de obra unitaria por costo de cada producto, necesidades de flujo de caja y para establecer las bases de control de mano de obra directa.

Técnicamente existen dos formas para calcular el trabajo directo, ya sea el desarrollado en valores monetarios pagados en efectivo por salarios al trabajador o el número de horas necesarias de mano de obra directa; se puede desarrollar un sólo procedimiento, o ambos, según las condiciones de operación, el método de pago de salarios, los pro

cedimientos contables y la preferencia administrativa, además, el presupuesto debe desarrollarse por responsabilidades, por períodos intermedios y por producto.¹⁵

Mano de obra expresada en valores monetarios.

Basado en el presupuesto de producción, el costo de la mano de obra directa por unidad de producción puede estimarse sin ninguna dificultad, para establecer el presupuesto en efectivo de mano de obra directa.

La razón principal para establecer el presupuesto en efectivo de mano de obra directa, para cada departamento de la planta, es la utilidad que proporciona para calcular la eficiencia de la producción, además, proporciona una buena administración de empleos, ya que será la base de la política a seguir en el período presupuesto.

Cuando se vio el presupuesto de producción se mencionó que ese presupuesto se establece a diferentes niveles que se mantienen constantes por un largo período. De la misma forma el presupuesto de mano de obra directa también es constante en períodos largos; es por eso, que para propósitos de control presupuestal la política de contratación de empleos y los despidos de personal es un elemento que refleja los buenos resultados económicos.

Los gastos de mano de obra directa por unidad de producción se estiman, algunas veces, sobre la base de pasadas experiencias, sin embar

¹⁵ Rautenstrauch W. y Villers R. Op Cit.

go, este gasto puede estimarse cada vez con mayor exactitud por medio de estándares para el desarrollo de cada producto u operación. Estos estándares se fijan en volúmenes de producción, basadas en las tasas estándar de salarios.

Normalmente existe alguna diferencia entre el gasto de mano de obra - ya se a real o controlada por el presupuesto, en la medida que se uti licen o no tales estándares. La diferencia puede ser resultado de:

- a. Diferencia entre la actuación real del trabajador y la que esperaba el encargado del presupuesto.
- b. Un cambio en las tasas de salarios.

Estimar el presupuesto de mano de obra directa en valores monetarios, por lo tanto, depende del sistema de costos estándar que se hubiera - establecido. Cuando existe un sistema de costos estándar para el con trol de la mano de obra, sólo se requiere multiplicar las unidades - de producción elaborados, por los costos estándar y sumar al producto un margen de tolerancia por las variaciones que la experiencia demues tre, para llegar a resultados reales.

Mano de obra directa expresada en horas.

Para los propósitos de control presupuestal se hace necesario calcular en términos monetarios los gastos de mano de obra directa, sin - embargo, algunas veces será conveniente calcular el presupuesto de -

mano de obra directa en términos de horas de trabajo, la razón es simple, muchas empresas han desarrollado sistemas de contabilidad de costos que se basan en la distribución de costos totales, en tales casos, se han desarrollado procedimientos adecuados para estimar las horas de mano de obra directa asociados con el volumen de producción dado.

Estudios importantes de la ingeniería industrial para el desarrollo de varias operaciones y productos han establecido tiempos estándar de mano de obra. Algunas empresas encuentran conveniente usar varios enfoques para estimar las horas de mano de obra directa, los más comúnmente usados son los siguientes:

1. Estudios de tiempos y movimientos
2. Costos estándares
3. Estimado directo de los supervisores
4. Estimado estadístico por un grupo asesor.

Un método particular aplicado a un departamento productivo no puede ser igualmente aplicado a otro, debe haber esfuerzo continuo para mejorar los procedimientos existentes y para adoptar nuevos que sean más -- apropiados.

Un presupuesto de gastos de mano de obra directa que no es comprendido del todo por el personal del departamento productivo, no tiene valor alguno.

COMPAÑIA INDUSTRIAL, S.A.

RESUMEN DEL PRESUPUESTO DE MANO DE OBRA DIRECTA
PARA EL AÑO QUE TERMINA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1984

	UNIDADES A PRODUCIR	HORAS ESTANDAR DE MANO DE OBRA	TOTAL DE HORAS ESTANDAR	TASAS PROMEDIO DE SALARIOS	COSTO DE MANO DE OBRA DIRECTA
<u>Por producto</u>					
alfa	1 920.000	1.0	1 920.000	\$1.50	\$ 2 880.000
beta	1 040.000	0.4	<u>416.000</u>	1.50	<u>624.000</u>
Totales			<u>2 336.000</u>		<u>\$ 3 504.000</u>
<u>Por departamentos</u>					
Número 1			976.000	\$2.00	\$ 1 952.000
Número 2			384.000	1.50	576.000
Número 3			<u>976.000</u>	1.00	<u>976.000</u>
Totales			<u>2 336.000</u>		<u>\$ 3 504.000</u>

Presupuesto de Gastos de Servicios del Edificio.

Como primer paso para estimar los presupuestos de gastos es necesario - considerar el presupuesto de servicios del edificio, o sean aquellos -- gastos que no están directamente relacionados con la producción o dis-- tribución de los productos terminados, pero que proporcionan servicio - para las tres funciones principales de administración, producción y venu tas. Los costos de operación del edificio se asignan a estas tres fun-- ciones.

Una adecuada división departamental en cualquier empresa favorece el esu tablecimiento de responsabilidades definidas por el costo de operación de cada departamento. También es posible obtener el total de los gas-- tos de cada departamento de servicio, para acumular y conocer el costo de cada servicio y que este costo indirecto pueda ser prorrateado en-- tre los departamentos productivos que son los que lo originan.

Dicha división departamental de la fábrica es un factor importante pa-- ra determinar el sistema de costos que deba escogerse, ya que dichos - costos, se originan precisamente en los departamentos. Una de las - - principales razones para decidirse por un sistema de costos determina-- dos, es la naturaleza de las operaciones que se realiza en cada depar-- tamento. Como no podemos extendernos a desarrollar un sistema de cos-- tos, para ilustrar nuestro ejemplo, hemos simplificado al extremo de - mostrar un presupuesto para todos los departamentos.

El supervisor del edificio debe desarrollar el presupuesto de servicios del edificio, este presupuesto es una estimación de costos basada en la utilización prevista del edificio, los cargos por servicio deben incluir los gastos de mantenimiento y operación de los edificios. El supervisor del edificio es directamente responsable de este presupuesto y debe trabajar en cooperación con varios administradores con respecto a ciertos estimados.

Por ejemplo: los salarios se basan en decisiones de alta administración; el gasto por depreciación es básicamente una determinación de contabilidad; y los seguros e impuestos reflejan las políticas administrativas y las tarifas determinadas exteriormente.

En el cuadro que presentamos el presupuesto de servicios del edificio nos limitamos a calcular asignaciones globales a los gastos de administración, producción y venta, sobre la base de áreas ocupadas por los departamentos respectivos.

COMPAÑIA INDUSTRIAL, S.A.

RESUMEN DEL PRESUPUESTO DE SERVICIOS DEL EDIFICIO
PARA EL AÑO QUE TERMINA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1984

	TOTAL DEL AÑO
Sueldos de supervisores	\$ 48.000
Reparación y mantenimiento	36.000
Depreciación	120.000
Seguros	7.200
Impuestos	4.800
Salarios	54.000
Calefacción	26.000
Agua	4.000
T O T A L	\$ 300.000
Distribución del costo por ocupación	
Ventas 20%	\$ 60.000
Administración 20%	60.000
Fabricación 60%	180.000
T O T A L	\$ 300.000

Presupuesto de Gastos de Fabricación.

Apartir del presupuesto de producción se han discutido los presupuestos de material directo y de costo de mano de obra directa, la relación de estos gastos con la tasa de producción es uno de los puntos importantes que se deben tomar en cuenta al preparar el presupuesto de gastos de fabricación.

Todos los presupuestos de gastos requieren que se especifique la responsabilidad que comprende la preparación del presupuesto, puesto que, el control se ejerce mediante responsabilidades, es necesario que se planeen los gastos según las responsabilidades organizacionales. Un requisito previo a la clasificación de las cuentas de gastos, para que el presupuesto cumpla como instrumento de control, es el uso de un catálogo de cuentas necesario para comparar los conceptos presupuestales contra los resultados reales.

Se deben considerar tres factores. Primero, el estado de cuentas debe reflejar las responsabilidades organizacionales, no sólo de cada operación, como compras, mantenimiento, producción, etc. sino también cada nivel de supervisión, para proporcionar la información necesaria acerca del origen de todos los gastos.

Segundo, el estado de cuentas debe reflejar la naturaleza de todos los gastos. La diferencia entre gastos controlables y los no controlables está estrechamente relacionada con la clasificación de gastos de responsabilidad. Esto hace posible separar las cuentas de gastos con re-

lación a las líneas de autoridad y responsabilidad y pedir al ejecutivo o supervisor que prepare su presupuesto, considerando las cuentas sobre las que tiene control, por ejemplo: tiempo extra, mantenimiento, viáticos, gastos de representación, etc.

Tercero, el conocimiento del comportamiento de los costos es esencial en la planeación y control de los costos. El comportamiento de los costos puede considerarse desde el punto de vista de la empresa entera como en los análisis de costo-volumen-utilidad o punto de equilibrio y la utilización de las tendencias, que muestra la relación de los costos -- con la producción.

Cuando los gastos se consideran en relación con los cambios en la producción, surgen tres categorías distintas de costos:

1. Costos fijos. Son aquellas partidas de costos que tienden a permanecer constantes, independientemente de las fluctuaciones en la producción o trabajo realizado. Algunos ejemplos de costos fijos son sueldos, impuestos, depreciación (método de línea recta), seguros, etc.
2. Costos variables. Son aquellas partidas de costos que cambian en total directamente con los cambios de producción o trabajo realizado, el trabajo debe medirse en términos de alguna base de actividad, -- tal como unidades terminadas, horas de mano de obra directa trabaja da, valor monetario de las ventas. Algunos ejemplos de costos va--

riables en una fábrica son: mano de obra directa, material directo, comisiones sobre ventas y uso de energía.

3. Costos semivariables. Son aquellas partidas de costo que no son fijos ni variables, es decir, contienen algunas características de ambos. Se relacionan, aunque no varían en forma directa, con el volumen de producción o venta y cambian ocasionalmente, después que la administración toma alguna decisión, por ejemplo: publicidad, gastos de oficina, sueldos de los supervisores, etc.

La relación de costos a volúmenes de producción o venta, determinada como aquí se señala, es fundamental para la preparación y análisis de varias técnicas administrativas importantes tales como presupuesto variable de gastos, análisis del punto de equilibrio, análisis del costeo marginal y análisis de costeo directo.

Preparación del presupuesto de gastos de fabricación.

Como antes ha sido mencionado, los presupuestos de gastos deben ser preparados por las personas autorizadas para cada una de las erogaciones pertinentes. No obstante que la responsabilidad general de la preparación recae en el gerente de producción, la responsabilidad de muchos gastos corresponde a los supervisores de distintos departamentos. Siguiendo el principio de participación en la preparación de este y todos los presupuestos, los supervisores deben ser estimulados a intervenir en la formación de los planes existentes y que puedan afectar los gas-

tos que debe estimar.

De igual forma la distribución de los gastos durante el período presupuesto, es un proceso en el que cada clase de gasto debe ser considerado individualmente. Los gastos de fabricación, deben entenderse como los gastos indirectos indispensables para que la fabricación se encuentre en condiciones de llevar a cabo la producción y los cuales no pueden aplicarse directamente a la unidad de producción, ni a un proceso productivo en particular. Tales gastos son la expresión en dinero de la capacidad productiva y se refieren principalmente a las partidas indirectas necesarias para operar, proteger y guardar en forma eficiente la planta y sus equipos.

Estos gastos pueden sintetizarse en los grupos siguientes:

Mano de obra indirecta.

Comprende el esfuerzo humano dedicado a la dirección, supervisión, inspección y vigilancia del proceso productivo en general, y que no puede aplicarse directamente a la unidad producida.

Material indirecto.

Abarca diversas partidas que no pueden cargarse directamente al costo del artículo, agrupa materiales que no son transformados durante el proceso de producción como pueden ser: aceites, grasas, estopas, etiquetas, combustibles, envases, etc.

Reparación y mantenimiento.

El costo de reparación y mantenimiento del equipo utilizado en la fabricación de los artículos, ha de realizarse de acuerdo con las condiciones de uso y la experiencia en lo referente a reparaciones y mantenimiento normales durante el año.

Fuerza, luz y calefacción.

Si se usa energía eléctrica, el costo de dicha energía variará casi proporcionalmente al volumen de producción. El presupuesto podrá en estos casos basarse en la experiencia de costos de ejercicios anteriores tomando en consideración las necesidades de equipo nuevo y el número de horas que cada máquina va a ser operada para producir el volumen estándar presupuesto.

Si la empresa opera con planta de fuerza propia, dicha planta puede proporcionar calefacción y luz, en tal caso los costos de la planta de fuerza pueden estimarse y distribuirse a los departamentos de servicios, sobre una base equitativa.

Depreciación.

Los cargos por depreciación de maquinaria y equipo pueden ser calculados con bastante exactitud, aplicando las tasas de depreciación al costo del equipo en servicio o que vaya a ser adquirido y puesto en operación durante el período del presupuesto.

Seguros.

Los gastos por concepto de seguros también se basan en los seguros en vigor a la fecha que se prepare el presupuesto, más o menos los gastos por cambios esperados en el equipo, maquinaria, instalaciones, etc., - así como los inventarios promedios que se llevarán en existencia en el año presupuesto. Deben tomarse en consideración los otros seguros que se contraten como seguros de accidente, de vida, de rotura de cristales, etc.

El hecho que los gastos indirectos de fabricación incluyan muchos gastos diferentes es útil para tres propósitos principales: (1) para desarrollar el costo planeado de los productos fabricados, (2) para estimar los egresos de caja, y (3) para control durante el próximo año, - es decir, para las metas de costos y los informes de resultados.

COMPARIA INDUSTRIAL, S.A.

RESUMEN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS INDIRECTOS DE FABRICACION
PARA EL AÑO QUE TERMINA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1984

	<u>DEPARTAMENTOS PRODUCTIVOS</u>			<u>DEPARTAMENTOS DE SERVICIOS</u>			TOTAL TODOS LOS DPTOS.
	Nº 1	Nº 2	Nº 3	SERVICIOS GRALES. DE ADMN.	DPTO. DE ENERGIA	DPTO. DE REPARAC.	
Sueldos de supervisores	\$240.000	\$44.880	\$ 70.080	\$192.000	\$ 72.000	\$ 7.200	\$ 626.160
Mano de obra indirecta	291.600	7.296	88.496				387.392
Piezas de mantenimiento	21.840	1.248	8.480		13.600		45.168
Combustible					48.000		48.000
Suministros utilizados	64.480	2.880	29.200			2.720	99.280
Viajes y atenciones				14.080			14.080
Teléfono y telégrafo				15.712			15.712
Depreciación	14.640	1.536	8.784	3.120	10.800	240	39.120
Seguros	2.400	240	1.200	480	1.680	72	6.072
Impuestos	3.600	480	1.440	720	1.920	168	8.328
Papelería y material of.				7.488			7.488
Salarios					72.000	9.600	81.600
TOTALES	\$638.560	\$58.560	\$207.680	\$233.600	\$220.000	\$20.000	\$1,378.400
Asignación de servicios del edificio							180.000
TOTAL GASTOS INDIRECTOS DE FABRICACION							\$1,558.400

Presupuesto de Costo de Producción y Costo de Ventas.

Para la administración de una empresa se han desarrollado las técnicas de la síntesis y el análisis de los problemas concernientes a la dirección de la misma, donde se destaca la contabilidad de costos como instrumento analítico de las operaciones en todas sus fases. Puede afirmarse que la práctica metódica de estos dos grandes procesos intelectuales resuelve uno de los problemas principales de la administración científica, el control, ya que si se descuida cualquiera de los procesos antes mencionados no se obtienen los beneficios que se derivan del control.

En los costos, la síntesis está representada por los presupuestos de costo de producción y de costo de ventas y el análisis está representado por cada una de las partes que forman dichos presupuestos.

El control presupuestal ha reconocido la importancia de los costos y trata de aprovecharlos en la mayor extensión posible de aquí que sea necesario predeterminar estos presupuestos sintéticos apoyándolos en el análisis más detallado que sea posible.

En párrafos anteriores se han desarrollado los presupuestos de materiales, del costo de mano de obra y gastos de fabricación. Con base a los datos contenidos en estos presupuestos y con el conocimiento predeterminado del valor de los inventarios al principio y al final del año, pueden ensamblarse en un presupuesto que muestre el costo total de los productos fabricados, necesario antecedente para producir el -

presupuesto de costo de ventas, en la inteligencia de alcanzar no solamente los valiosos objetivos que se persiguen al preparar estos presupuestos, sino con el propósito de presupuestar las utilidades y ejercer un control en las operaciones. Estos presupuestos serán utilizados posteriormente en la preparación del estado de pérdidas y ganancias presupuestado.

COMPANIA INDUSTRIAL, S.A.

RESUMEN DEL PRESUPUESTO DE COSTO DE PRODUCTOS VENDIDOS
PARA EL AÑO QUE TERMINA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1984

Materias primas directas utilizadas:

Inventario Inicial	\$ 515.200
Compras de materias primas	<u>2,838.000</u>
Total	3,353.200
Menos Inventario Final	<u>520.000</u>
Costo de materias primas utilizadas	2,833.200
Mano de obra directa	3,504.000
Gastos de fabricación	<u>1,558.400</u>
Total de cargos de fabricación	7,895.600
Más inventario inicial de trabajo en proceso	<u>27.600</u>
	7,923.200
Menos inventario final de trabajo en proceso	<u>27.600</u>
Costo total de productos fabricados	7,895.600
Más inventario inicial de productos terminados	<u>1,888.800</u>
	9,784.400
Menos inventario final de productos terminados	<u>1,675.200</u>
COSTO TOTAL DE PRODUCTOS VENDIDOS	<u><u>\$8,109.200</u></u>

Presupuesto de Gastos de Venta.

Los gastos de venta son todos los costos relacionados con la venta y -- distribución de los productos. Tales como: publicidad, promoción, empaques y embarques, y el costo de los estudios estadísticos y de mercado que son necesarios para competir dentro del sector en que opera la empresa.

Los gastos de venta son aquellos que se erogan al despertar el deseo de los consumidores de poseer los productos de la empresa; estableciendo lugares convenientes para que los consumidores adquieran los productos, transportando los productos a los lugares de compra y cobrar su importe. La función de ventas es encontrar clientes, enviarles productos y cobrar su importe.

Se puede despertar el deseo de poseer los productos por medio de la publicidad y promoción que mantenga el prestigio, la calidad y el nombre de la empresa en la mente del público consumidor. El sistema de transporte de los productos de la fábrica a los lugares de venta se efectúa por ferrocarril, vía aérea, camión, barcos u otros medios.

Todas estas actividades que hemos señalado, son de carácter totalmente distinto a los relativos al proceso de producción. Conforme con esto, el establecimiento y control de los gastos de venta puede examinarse - en dos categorías principales: las que constantes; que son establecidos por políticas administrativas y se relacionan con el tiempo, tales como la partida anual para publicidad, y aquellas que varían directamente con la cantidad de productos vendidos, tales como las comisiones sobre las ventas.

De acuerdo con estas circunstancias, para propósitos de control presupuestal, es conveniente clasificar las cuentas de gastos en tal forma que permita la determinación de los gastos de venta y distribución como fijos y variables.

Los gastos de venta fijos.

Entre las partidas que deben catalogarse como fijas, de los gastos de venta y distribución, encontramos los salarios básicos de los vendedores y funcionarios, rentas, calefacción, luz, depreciaciones, gastos de viaje, gastos de representación, teléfono y telégrafo, publicidad y promoción, etc. Estos gastos por lo general son constantes por decisiones administrativas y las variaciones que se produzcan son responsabilidad de la dirección de la empresa.

Por lo general, el análisis de estos gastos debe empezar con un resumen de las partidas del año anterior, para su estimación e inclusión en el presupuesto de acuerdo con los planes que se tengan para el futuro. Ya que las partidas a las que he hecho mención pueden encontrarse que son excesivas y deberán reducirlos y controlarlos por medio del presupuesto.

El director de presupuestos, en cooperación con el gerente de ventas, debe revisar cada partida de gastos y preparar planes definidos para someterlos al consejo de administración. Los renglones referentes a la publicidad y promoción de ventas se desarrollan simultáneamente para

que los planes se especifiquen con bastante precisión. Por la importancia que representan estas partidas y las cuantiosas erogaciones que se realizan para lograr los objetivos.

Tal responsabilidad en algunos casos puede ser, por distrito de ventas en otros casos por productos, en todos los casos la responsabilidad de be ser asignada a cada centro de responsabilidad. Los conceptos de -- gastos controlables y gastos no controlables son generalmente aplica-- bles a la planeación y control de tales costos.

Normalmente, los gastos de promoción y publicidad tienen que estar den tro de la capacidad real de la empresa, porque no será posible que se desarrolle un presupuesto de ventas realista sin desarrollar al mismo tiempo los planes de promoción y publicidad de ventas, por ser obvia - la relación que existe entre las ventas, la publicidad y la promoción de las mismas. Ciertamente dichos presupuestos deben ser aprobados o rechazados como una sola unidad.

De esta manera, el director de presupuestos recibe los presupuestos de tallados y aprobados, para incorporarlos en el plan general de utilidades del año siguiente.

Los gastos de venta variables.

El análisis cuidadoso de los registros de gastos de cualquier empresa, revelará que ciertos renglones por concepto de gastos de distribución

y venta varían en forma directa con los embarques y la entrega de la mercancía.

Entre las cuentas de gastos variables se encuentran: las comisiones sobre ventas, los gastos por conceptos de flete y transporte, los incentivos por volúmenes adicionales de venta y el empaque y abasto de materiales.

Las comisiones sobre ventas puede aumentar, disminuir o variar entre producto y producto, conforme al pronóstico de ventas tentativamente aprobado en su oportunidad, por la combinación de precios de venta, por el aumento o disminución de los mismos y por la mezcla de ventas que se de sobre el terreno.

En el caso de fletes y transporte se ha encontrado conveniente el estudio de las clasificaciones y tarifas de los ferrocarriles, con objeto de obtener clasificaciones más adecuadas y por consiguiente la reducción en las tarifas.

Por lo que se refiere a los materiales para empaque y entrega de los materiales debe hacerse un estudio de las nuevas formas disponibles de empaque y los posibles ahorros por devoluciones de envases que pueden volverse a usar.

Un procedimiento como el antes mencionado aparejado a la revisión pe-

riódica de los métodos, sistemas y procedimientos, como parte de un programa para reducir los gastos, dará como resultado datos más confiables para elaborar el presupuesto de gastos variables dentro del programa de ventas y distribución.

Preparación del presupuesto de gastos de venta.

El gerente de ventas tiene la responsabilidad principal de desarrollar el presupuesto de gastos de venta o distribución, siguiendo el principio de participación, el gerente de cada centro de responsabilidad debe hacerse responsable directamente de su presupuesto de ventas en particular.

Así el gerente de promoción será responsable de desarrollar el plan de promoción, el gerente de publicidad será responsable del plan de publicidad y los supervisores de venta deben ser responsables de desarrollar tanto sus planes de mercado como sus presupuestos de gastos de venta.

Los presupuestos de gastos de venta desarrollados por los respectivos gerentes del área de ventas, tienen que ajustarse a las premisas de planificación establecidas por la administración, a los programas de trabajo y a su propio criterio.

COMPAÑIA INDUSTRIAL, S.A.

RESUMEN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS DE VENTA
PARA EL AÑO QUE TERMINA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1984

	GASTOS GENERALES DE VENTA	ZONA DE VENTAS			TOTAL
		NORTE	SUR	ESTE	
Sueldos de supervisores	\$288.000	\$144.000	\$192.000	\$ 72.000	\$ 696.000
Viajes y atenciones	77.814	50.558	61.624	23.282	213.278
Teléfono y telégrafo	31.722	18.758	29.656	9.830	89.966
Depreciación equipo de of.	1.200				1.200
Papelería y material de of.	22.098				22.098
Gastos de automóviles	51.826				51.826
Comisiones		169.600	232.560	85.440	487.600
Fletes y express		38.396	38.942	15.688	93.026
Publicidad y promoción	120.000	48.000	72.000	24.000	264.000
TOTALES	\$592.660	\$469.312	\$626.782	\$230.240	\$1918.994
Asignación servicios del edificio					60.000
TOTAL GASTOS DE VENTA					\$1978.994

Presupuesto de Gastos de Administración.

Los gastos administrativos son todos aquellos gastos, que no son de fabricación ni de ventas, comprendidos en la operación de la empresa. En general son ocasionados en la supervisión y en servicio de las funciones principales de venta, producción y finanzas, el contenido de los gastos que se clasifican dentro de este apartado por su naturaleza depende de cada empresa en particular, de su organización interna y del medio económico en que actúa.

El análisis en sus elementos fijos y variables nos lleva a la conclusión de que los gastos administrativos son más bien fijos que variables, su control se realiza vigilando que los gastos reales no sobrepasen las cantidades presupuestadas. Cuando se estipula que ciertos funcionarios reciban sobresueldos de acuerdo con las ventas o con las utilidades, el salario básico continúa fijo y la bonificación es un gasto variable.

En tales casos los costos variables se relacionan con el total del valor de ventas, en este caso tiende a recalcar que cuando el volumen baja también deben disminuir los costos, sino el potencial de utilidades baja.

La administración y dirección de cualquier empresa se realiza en varios centros de responsabilidad especiales, tales como la administración central, la contraloría, la tesorería, auditoría interna, crédito y cobranzas, contabilidad y estadística, la oficina del personal asesor, etc.

El funcionamiento de estos departamentos requerirá la erogación de gas-

tos de operación y administración, que dentro de la contabilidad pueden ser clasificados como: sueldos, compensaciones, gastos de viaje, honorarios a consejeros, honorarios a abogados y auditores externos, renta, - cuentas incobrables, investigaciones, seguro social, luz, depreciaciones, teléfono y telégrafo, artículos de oficina, correos, impuestos diversos, otros, etc. La clasificación anterior es enunciativa y no limitativa.

De esta manera, el presupuesto general de gastos de administración comprende varios presupuestos departamentales, y el gerente de cada uno de estos departamentos debe ser responsable de planear y controlar sus operaciones.

Preparación del presupuesto de gastos de administración.

El director de presupuestos con la colaboración de cada uno de los gerentes de los departamentos administrativos, al preparar el presupuesto de tales gastos, debe orientarse de acuerdo al cálculo que impone el análisis de los gastos incurridos en el pasado.

Este cálculo se debe ajustar a los aumentos y disminuciones previstos en las políticas administrativas y a las condiciones económicas generales.

Como mencionamos antes, los gastos de administración de ejercicios anteriores deben ser analizados para proporcionar información relacionada con los gastos pagados por diversos conceptos, la naturaleza de los

gastos en cuanto a su clasificación en fijos y variables y la responsabilidad individual sobre el control de gastos. Adicionalmente, el análisis de los gastos proporcionan un concepto acerca de la justificación o necesidad de los gastos.

Necesitamos conocer que existen ciertas erogaciones que no son controlables, que existen otros gastos que pueden evitarse y que son motivados por una organización administrativa defectuosa.

Considerando que la función del presupuesto supone la evaluación de las posibilidades de evitar gastos innecesarios o de desperdicios, la centralización de todas las operaciones de un departamento bajo el mando de un supervisor ayuda a eliminar costosas duplicaciones y a coordinar los informes.

Los principios de la administración científica pueden ser aplicados a las operaciones de los departamentos, cuando se cuenta con una organización eficiente y el volumen de operaciones ha requerido la división del trabajo, pueden ser el colorario del esfuerzo hecho en la preparación del presupuesto de gastos de administración.

COMPANIA INDUSTRIAL, S.A.

RESUMEN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS DE ADMINISTRACION
PARA EL AÑO QUE TERMINA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1984

	D E P A R T A M E N T O S			TOTAL
	ADMVO.	CONTAB,	TESORERIA	
Sueldos de supervisores	\$120.000	\$ 96.000	\$ 72.000	\$288.000
Viajes y atenciones	18.000	2.400	2.400	22.800
Teléfono y telégrafo	18.228	2.420	6.316	26.964
Depreciación equipo de of.	1.200	4.800	2.400	8.400
Seguros	480	480	960	1.920
Impuestos	480	720	240	1.440
Papelería y material de of.	244	1.220	3.658	5.122
Honorarios a abogados	3.600			3.600
Pérdidas por cuentas malas			24.380	24.380
Honorarios a auditores	4.800			4.800
T O T A L E S	\$167.032	\$108.040	\$112.354	\$387.426
Asignación servicios del edificio				60.000
TOTAL GASTOS DE ADMINISTRACION				\$447.426

Presupuesto de Otros Ingresos y Otros Gastos.

Se le ha llamado presupuesto de otros ingresos y otros gastos para permitir la inclusión de conceptos que puedan incluirse en determinadas empresas. En nuestro ejemplo realmente representa un presupuesto de gastos y productos financieros.

El presupuesto de otros ingresos se refiere a ingresos propios o ajenos, que no son normales, ni consuetudinarios, o sean los accesorios -- que tiene una entidad. Es común que se encuentre dentro de este presupuesto lo referente a aspectos bancarios de préstamos y operaciones financieras, y a otras ventas, entre las que se encuentran las ventas de activo fijo, los desperdicios, desechos, etc.

El presupuesto de otros gastos se refiere a la proyección de actividades distintas a las operaciones normales de la empresa, que en un momento dado hayan sido presupuestadas con el fin de coadyuvar a la realización de los fines de la misma, o bien, por aspectos meramente convencionales, pueden dar lugar a la elaboración de un presupuesto para el control de los egresos de esas operaciones.

COMPAÑIA INDUSTRIAL, S.A.
RESUMEN DEL PRESUPUESTO DE OTROS INGRESOS Y OTROS GASTOS
PRA EL AÑO QUE TERMINA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1984

Otros Ingresos

Ingresos por intereses	\$ 1.000
Ingresos diversos	<u>74.240</u>

TOTAL OTROS INGRESOS	\$ 75.240
-----------------------------	------------------

Otros Gastos

Gastos de intereses	<u>7.500</u>
---------------------	--------------

NETO OTROS INGRESOS	<u>\$ 67.740</u>
----------------------------	-------------------------

Presupuesto de Inversiones Capitalizables.

El presupuesto de inversiones de capital reviste singular importancia - debido a la cuantía de las inversiones que puede necesitarse en un momento dado, los planes de utilidades a largo y a corto plazo deben incluir los planes de la administración en cuanto a expansión o contrac- ción de planta, equipo, edificios, maquinaria, adaptaciones y mejoras -- que aumenten el valor de un activo existente, renovaciones importantes, reconstrucciones o reparaciones mayores y extraordinarias, y otras deci- siones similares que requieren recursos.

El objetivo fundamental del presupuesto de inversiones es la correcta - planeación y el estudio a conciencia de los factores que intervienen en la decisión de realizar tales inversiones, tales como la urgencia y necesidad, la época en que serán hechas, fuentes de financiamiento, dispo- nibilidad de fondos y otras decisiones del consejo de administración de acuerdo con los planes de expansión y ritmo de crecimiento deseado.

Dicho estudio deberá comprender el análisis de las propiedades, las con- diciones actuales de activo fijo, la planeación de las instalaciones a corto y a largo plazo, el aspecto operacional, estudios económicos que comprenda las tendencias del mercado, etc.; la política y reglamenta- - ción gubernamental, los impuestos, la planeación a largo plazo de las - operaciones y la recuperación de la inversión.

El resultado de este estudio, ayudará a la administración en su deci- sión final. El presupuesto reflejará tal decisión y habrá llenado su

objetivo en cuanto: 16

1. Determinar la cantidad que deba invertirse en expansión.
2. Probar cualquier proyecto de expansión desde el punto de vista del aumento del volumen de operaciones y en utilidades que se justifiquen.
3. Probar el proyecto de expansión desde el punto de vista de la reducción de costos de operación o aumento de ingresos que origina.
4. Ver si proporciona las facilidades adecuadas para cumplir con los programas de ventas y producción.
5. Planear los desembolsos en tal forma que puedan ser hechos en el momento más oportuno y ventajoso.
6. Promover un estudio completo sobre tipo de facilidades que mejor llenen las necesidades de la empresa, y la forma que serán empleados para cumplir sus fines en forma óptima.
7. Establecer las bases para obtener el financiamiento más adecuado y económico.
8. Restringir los desembolsos únicamente a lo autorizado en el presupuesto.
9. Controlar el costo de las inversiones conforme se realizan.

La característica principal de este tipo de presupuestos es que cada adición de capital debe ser considerada como un número de proyectos específico que habrá de considerarlo y formularlo individualmente con todos los elementos que lo forman como son: costos totales, estimación -

de ingresos y utilidades a generar, fechas de instalación, construcción e inicio de operaciones, fuentes de financiamiento interna y externa re queridos, etc.

Por la razón de que algunos de los proyectos de inversión de capital - tienen una dimensión de tiempo de dos o tres años, mientras que otros proyectos pueden necesitar un horizonte de tiempo de cinco o más años.

Por eso el presupuesto de inversiones de capital normalmente incluye - tres dimensiones de tiempo: (1) una dimensión de tiempo para el proyecu to particular que se extiende hasta donde sea necesario en el futuro, (2) una dimensión de tiempo de acuerdo con el plan de utilidades a larg o plazo, y (3) una dimensión de tiempo de acuerdo al plan de utilidad es a corto plazo.

Planeación administrativa de las inversiones.

Los objetivos importantes de un programa de inversiones de capital son: de planeación, coordinación y control de los desembolsos, expresados - por la administración, acerca de adiciones de activos, mejoras, reemplaz os y fondos designados para esos fines. Este hecho sugiere la necesid ad de análisis y estudio por parte de la administración superior.

La planeación administrativa de las inversiones de capital es de gran importancia, los errores que se cometan al invertir innecesariamente,

difícilmente pueden ser rectificadas sin pérdidas considerables que se reflejan en la salud económica de la empresa.

Al desarrollar los planes de utilidades a corto y a largo plazo se requiere la planeación tentativa de las inversiones de capital necesarios o deseadas y la evaluación de la posición de caja y finanzas expresadas por la alta administración como compromiso para realizarlos.

Los planes de inversiones de capital tienen que ser consistentes con las consideraciones creadas de posición de caja y financiación, la programación de las inversiones y la cantidad de fondos que pueden invertirse, deben establecerse de acuerdo a las políticas y procedimientos de los miembros de la administración. El potencial de ventas, costos relacionados y el potencial de utilidades anticipados tienen que ser evaluados cuidadosamente, el retorno sobre la inversión se reconoce como el criterio principal de la eficiencia administrativa a largo plazo.

La planeación de las inversiones de capital debe incluir dos tipos principales de partidas: el primero incluye los proyectos principales, comprende las inversiones de capital mayores, tales como edificios, maquinaria, terrenos para plantas; este tipo de adiciones de capital implica frecuentemente construcción y gastos por períodos mayores de un año, -- por lo general se planean durante varios años antes de llegar a una decisión final.

El segundo tipo de inversiones de capital comprende las adiciones de capital menores, que no necesitan planearse en detalle con mucha anterioridad, tales actividades como; compra de máquinas y equipo de costo relativamente bajo, refacciones menores, renovaciones menores de edificios y otros aspectos varios que son necesarios a las operaciones.

Los planes de inversiones de capital para el periodo presupuestario deben analizarse cuidadosamente y presentarse con el mayor detalle posible.

COMPANIA INDUSTRIAL, S.A.
RESUMEN DEL PRESUPUESTO DE INVERSIONES CAPITALIZABLES
PARA EL AÑO QUE TERMINA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1984

	COSTO ESTIMADO	EL AÑO PRESUPUESTARIO	
		1984	1985
Nuevo edificio	\$240.000	\$40.000	\$200.000
Maquinaria Dpto. N° 1	20.000		20.000
Herramientas para reparaciones	400	400	
Motor eléctrico	17.000	17.000	
TOTAL	<u>\$277.400</u>	<u>\$57.400</u>	<u>\$220.000</u>
FONDOS NECESARIOS PARA INVERSIONES DEL AÑO PRESUPUESTO		<u>\$57.400</u>	

Presupuesto de Caja.

Dentro del proceso lógico del programa de control presupuestal, el presupuesto de caja es el último, del mismo modo que el presupuesto de ventas constituye el primero, así el presupuesto de caja constituye la consecuencia de los demás presupuestos; por lo tanto, debe estudiarse al final.

El presupuesto de caja representa la estimación anticipada de los ingresos y egresos de efectivo que se obtendrán y se pagarán por la actua-ción futura, el encargado del presupuesto, en este caso, pronóstica los cobros de dinero en efectivo, así como los pagos.

El presupuesto de caja está constituido por los saldos disponibles en caja y bancos, inversiones en valores y títulos de crédito temporales de fácil realización, estimación de dinero a recibir de acuerdo con la política de crédito o hábito de pago de clientes; así como los desem-bolsos o pagos que deberán hacerse de acuerdo con las políticas financieras.

Con su aplicación se logran prever las necesidades o sobrantes de efectivo, las inversiones que se efectuarán, los compromisos financieros en que se incurrirá y el grado de liquidez y lo adecuado de la estructura financiera de la entidad.

Un programa de control presupuestal establezca las bases de un presupuesto de caja realista, debe haber un equilibrio entre el efectivo disponible y las actividades que exigen efectivo, en muchos casos la necesidad de efectivo adicional es una de las principales causas del fracaso de las empresas.

La planeación efectiva de estas circunstancias pudieron haberse previsto y corregido sin la necesidad de capital adicional, si se hubiere planeado y programado con suficiente anticipación.

Un presupuesto de caja se deriva básicamente en dos partes:

1. Ingresos por:

- Venta de productos
- Anticipo de clientes
- Venta de desperdicios de producción
- Intereses
- Regalías
- Venta de activo fijo
- Aumento de capital
- Emisión de títulos de crédito
- Descuento de valores, y otros.

2. Egresos por:

- Compras de materiales
- Mano de obra

Pago de gastos de fabricación, de venta y de administración

Inversiones capitalizables y no capitalizables

Pago de impuestos

Compra de valores

Pago de dividendos

Reembolsos de capital y empréstitos, y otros.

Siendo este presupuesto el resultado de todos los demás permite establecer un control general y el control de las actividades de la empresa a través del presupuesto de caja obliga a establecer límites precisos de tales actividades.

El presupuesto de caja proporciona, además otras ventajas y cumple -- los siguientes propósitos: ¹⁷

1. Proporciona una estimación de las cantidades de dinero que se recibirán y de los desembolsos que deberán hacerse como resultado de las operaciones presupuestales, y de los saldos de caja que habrá disponibles periódicamente durante el año.
2. Indica las cantidades de fondos adicionales que se necesitarán durante el año como consecuencia del ritmo de las operaciones.
3. Enjuicia las utilidades derivadas del programa de operaciones y -- la probabilidad de contar con fondos necesarios.
4. Permite preparar estados financieros estimados periódicamente y -- señalar la buena o mala situación financiera de la empresa si las

operaciones se llevan a cabo como han sido planeadas y, por lo tanto, proporcionan bases para medir el programa con los estándares financieros.

Métodos para desarrollar el presupuesto de caja.

No existen reglas para determinar si el nivel de efectivo de una entidad en particular es adecuado en un momento dado; esto es, un asunto de criterio y necesidades, pero para no caer en este tipo de situaciones debe buscarse el camino más adecuado para la formulación de este presupuesto.

Tres enfoques principales pueden usarse para desarrollar el presupuesto de caja, aunque la característica común es la de llegar a establecer el saldo final de efectivo.

El primero es el método de ingresos y egresos de efectivo. Consiste en la estimación directa de los ingresos y egresos de efectivo analizando cuidadosamente para convertirlos en la base de efectivo. Al predeterminar el importe de todos y cada uno de los elementos u operaciones de caja.

Este método es el más usual en la práctica y es el más apropiado para tener un cuadro completo que muestra las fluctuaciones que afectan tanto los ingresos como los egresos de efectivo, es el más apropiado cuando hay un plan de utilidades bien establecido, sobre todo a cor

to plazo.

El segundo enfoque es el método de la utilidad neta ajustada. Este método parte de la utilidad neta que se refleja en el estado de pérdidas y ganancias. Básicamente la utilidad neta se ajusta mediante la consideración de los importes de las operaciones que no interviene el efectivo; luego se proyectan otras fuentes y necesidades de efectivo, esto es, que al sumarse o restarse del saldo inicial de efectivo llega finalmente a la predeterminación del saldo final del ejercicio. El método proporciona menos detalle en su proyección de ingresos y egresos.

El tercer enfoque es el método de capital de trabajo. Por medio de este método, se ajusta el capital de trabajo que se tenga al principio del período con la utilidad neta de efectivo, para llegar al capital de trabajo estimado al final del período. De esta cifra se restan los siguientes conceptos: capital de trabajo que se considera apropiado y la existencia en caja y bancos que como saldo estándar se debe conservar. La diferencia resultante representa el efectivo deseado al final del período.

Estimación de los ingresos en efectivo.

La presupuestación de los ingresos en efectivo, depende de las características del negocio que se trate...

Los ingresos de efectivo se originan de las ventas al contado, cobranzas de clientes y docu

mentos por cobrar, intereses sobre inversiones, ventas de activo fijo y fuentes diversas de ingresos.

Si las ventas se hicieran exclusivamente al contado, las ventas incluidas en el presupuesto de ventas probables representarían las entradas de efectivo por este concepto, sin embargo, éste caso es raro en la práctica, puesto que, por lo general se concede crédito,

Las entradas por concepto de cobro procedentes de los clientes, el lapso entre la fecha de venta y el cobro del efectivo causan problemas, ya que es bien sabido que la cobranza no se efectúa precisamente en las fechas de vencimiento, en tal caso el gerente de crédito y cobranzas debe determinar la regularidad de la eficacia de las cobranzas. Los datos como los porcentajes de venta a crédito cobradas a treinta, sesenta o más días, son importantes en la estimación de las entradas de efectivo de cuentas por cobrar.

La experiencia que se tenga de ejercicio anteriores, será la base para estimar otros ingresos en efectivo que se deriven de otras fuentes que no sean las ventas, tales como ingresos por inversiones, anticipo de clientes, ventas de desperdicios, ventas de activo fijo, aumentos de capital, emisión de títulos de crédito y otros ingresos ocasionales.

Estimación del efectivo requerido.

Basados en los presupuestos formulados en apartados anteriores, los desembolsos de efectivo se hace principalmente por materias primas, mano de obra directa, gastos de fabricación, venta y administración en efectivo, inversiones de capital, pago de obligaciones y dividendos, así como otras fuentes; se proporcionan las bases para proyectar las necesidades de efectivo.

Las reservas para depreciación y para cuentas incobrables y otros gastos que originan créditos a reservas no requieren desembolsos de efectivo, por lo tanto, no deberán incluirse en la estimación de las necesidades de efectivo.

Los seguros y los impuestos son ejemplos de partidas diferidas o acumuladas, que afectan al cálculo de las necesidades de efectivo, los pagos de intereses sobre deudas y los impuestos sobre propiedades pueden estimarse; las necesidades de efectivo para pago de dividendos pueden presentar un problema, pero una buena política sobre dividendos simplifica este asunto.

Así hay una secuencia para cada situación, que generalmente hay que seguir, para la planeación eficaz de las salidas de efectivo.

Usos y control del presupuesto de caja.

Además, aunque el presupuesto de caja no indicara con precisión la

entrada y salida de efectivo, siempre no dará las bases más o menos sólidas para poder utilizarlo en las siguientes funciones: 18

1. La correcta planeación a fin de proveer fondos para el crecimiento y expansión de la empresa.
2. Acelerar en lo posible la recuperación de inversiones en activos.
3. Facilitar la inteligente inversión temporal de efectivo.
4. Ayudar en la obtención de capital de trabajo adicional cuando sea necesario.
5. Obtener economías sustanciales a través de centralizar el manejo de fondos en las empresas con distintos departamentos o sucursales descentralizadas para otros efectos.
6. Ayudar a la planeación para el pago de todo tipo de acreedores y distribución de dividendos a accionistas.
7. Reducir en lo posible los perjuicios que puedan ocasionar una insuficiencia de fondos.

El funcionario financiero o el tesorero es directamente responsable del control del presupuesto de caja. Así se mencionó que el ejecutivo de ventas deberá tener estrecha relación con el presupuesto de ventas, los ejecutivos de producción con el presupuesto de producción, etc.

También en el control del presupuesto de ventas, del presupuesto de producción, etc. habrá necesidad de cooperación de otros ejecutivos

de operación que no tuvieran relación directa y la necesidad de coordinar todos estos esfuerzos con la dirección de un especialista: el ejecutivo encargado de elaborar el presupuesto.

El procedimiento que se debe seguir al elaborar el presupuesto de caja es similar a los anteriores, la participación es la base, e ilustra -- una vez mas la unidad fundamental de las diversas actividades llevadas a cabo dentro de la organización empresarial.

En resumen, cada ejecutivo que esté en situación de pronosticar o influir en los ingresos o egresos de caja, deberá ser consultado.

COMPARIA INDUSTRIAL, S.A.

RESUMEN DEL PRESUPUESTO DE CAJA
PARA EL AÑO QUE TERMINA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1984

SALDO INICIAL DE EFECTIVO		\$ 108.000
Ingresos en efectivo presupuestados		
Cobro de cuentas por cobrar	\$12,191.772	
Otros ingresos	74.240	
Producido por documentos por cobrar	<u>200.000</u>	
Total Ingresos Presupuestados		<u>12,466.012</u>
TOTAL DE INGRESOS		\$12,574.012
Egresos en efectivo presupuestados		
Compra de materias primas-cuentas por pagar.	\$ 2,858.280	
Mano de obra directa	3,504.000	
Gastos generales de fabricación	1,225.600	
Gastos de venta	1,917.794	
Gastos de administración	346.486	
Servicios de edificio	168.000	
Inversiones de capital	57.400	
Documentos por pagar	500.000	
Dividendos	24.000	
Cargos acumulados y diferidos	<u>719.420</u>	
TOTAL DE EGRESOS		<u>\$11,320.980</u>
SALDO FINAL DE EFECTIVO		<u>\$ 1,253.032</u>

Los Estados Financieros Estimados.

Los estados financieros que se preparan para presentar el resultado final del desarrollo del plan de utilidades, generalmente, deberán ser -- iguales en cuanto a forma y método de preparación a los que normalmente prepara la contabilidad de la empresa para los resultados reales. Dichos estados financieros son más fácilmente entendidos y el uso de las formas habituales facilita las comparaciones con períodos anteriores, y con los resultados que se vayan obteniendo durante el año presupuesto.

Para simplificar la presentación de los estados financieros, estos se referirán al año completo del presupuesto; sin embargo, el procedimiento seguido en su preparación puede ser aplicado a los estados financieros para cada mes y para cada trimestre del año. La preparación de -- los estados financieros mensuales es indispensable para poder controlar las operaciones reales.

Un efectivo control presupuestal requiere, también, que se formulen -- presupuestos de pérdidas y ganancias por productos o grupos de productos principales, con objeto de determinar la contribución que cada producto hace a las utilidades totales de la empresa. Estos estados de -- pérdidas y ganancias por productos permiten seleccionar la mejor combinación de ventas desde el punto de vista de los márgenes de utilidad -- de cada uno de ellos.

Con frecuencia se hace necesario presupuestar las utilidades y la pérdidas para las distintas secciones de la empresa, no sólo para el es-

tablecimiento de un control efectivo, sino también por razones de carácter psicológico. En esta forma se ponen realmente en competencia los esfuerzos de los funcionarios encargados de cada una de las secciones de la compañía, cosa que siempre es útil para mejorar el rendimiento.

Estado de Pérdidas y Ganancias Predeterminado.

Con los presupuestos hasta aquí vistos, ya es posible formular un estado de pérdidas y ganancias. El presupuesto de pérdidas y ganancias se forma con el conjunto de presupuestos individuales de ventas, gastos de fabricación, gastos de venta, gastos de administración, etc.; así como el presupuesto de caja que confirma el programa de operación establecido.

La preparación del estado de pérdidas y ganancias consiste fundamentalmente en la agrupación de las estimaciones hechas para cada una de las actividades y funciones de la empresa, esos presupuestos constituyen el instrumento de control a que se sujetan las actividades; a fin de obtener la utilidad neta, y que se constituye mediante el ensamble de las diversas estimaciones estudiadas.

Con el fin de facilitar las comparaciones entre los resultados reales y los presupuestados, es conveniente que el estado de pérdidas y ganancias adopte la misma forma de presentación usada, por la contabilidad de la empresa para reportar los resultados periódicos.

La mayor parte de las cantidades mostradas en el estado de pérdidas y ganancias predeterminado, pueden ser encontradas en los cuadros precedentes, la ilustración que hacemos en el siguiente, constituye una herramienta muy valiosa para la dirección de las empresas.

COMPARIA INDUSTRIAL, S.A.

ESTADO DE PERDIDAS Y GANANCIAS PRESUPUESTADO
PARA EL AÑO QUE TERMINA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1984

	V A L O R	PORCENTAJE DE VENTAS
Ventas	\$12,190.000	100.00
Menos Costo de Productos Vendidos	<u>8,109.200</u>	<u>66.52</u>
Utilidad Bruta sobre Ventas	\$ 4,080.800	33.48
Menos Gastos de Ventas	1,978.994	16.23
Gastos de Administración	447.426	3.67
T O T A L	<u>\$ 2,426.420</u>	<u>19.90</u>
Utilidad en Operación	\$ 1,654.380	13.57
Más Neto de otros Ingresos y Gastos	<u>67.740</u>	<u>0.56</u>
Utilidad antes de I.S.R.	\$ 1,722.120	14.13
Menos Impuesto sobre la Renta	<u>516.636</u>	<u>4.24</u>
Utilidad Neta Presupuestada	<u>\$ 1,205.484</u>	<u>9.89</u>

COMPAÑIA INDUSTRIAL, S.A.

ESTADO DE GANANCIAS RETENIDAS PRESUPUESTADAS
PARA EL AÑO QUE TERMINA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1984

Ganancias retenidas al 31 de diciembre de 1983	\$1,045.540
Más ingreso neto presupuestado	<u>1,205.484</u>
T O T A L	\$2,251.024
Menos dividendos presupuestados	<u>24.000</u>
Ganancias retenidas al 31 de diciembre de 1984	<u><u>\$2,227.024</u></u>

Presupuesto de Balance General.

El balance general estimado al finalizar el período presupuesto, pronostica el efecto del programa de operaciones sobre las condiciones financieras de la empresa.

Para preparar el balance general estimado es necesario seguir los mismos procedimientos que sigue la contabilidad de la empresa, o sea que, partiendo del balance general al principio del año presupuesto, deberán correrse todos los asientos contables necesarios para ir construyendo los balances mensuales necesarios para el control presupuestal. El detalle con que se muevan las cuentas dependerá, por supuesto, de las necesidades de cada empresa.

Para facilitar comparaciones y análisis se acostumbra presentarlo en forma comparativa con el año inmediato anterior al presupuesto. La diferencia entre estos dos balances sienta las bases para el análisis detallado del efecto de las estimaciones hechas en cada uno de los presupuestos. Esta comparación de balances, y en general, de todos los estados financieros, es indispensable en el sistema de control presupuestal, puesto que la experiencia es una guía inapreciable para lanzarse a pronosticar el futuro.

COMPAÑIA INDUSTRIAL, S.A.
BALANCE GENERAL PROYECTADO
PARA EL AÑO QUE TERMINA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1984

A C T I V O

Activo Circulante

Caja		\$1253.032	
Cuentas por cobrar	\$ 312.228		
Menos provisión cuentas malas	<u>(36,380)</u>	275.848	
Inventarios de materias primas		520.000	
Inventarios de producc. en proceso		27.600	
Inventarios de productos terminados		1675.200	
Seguros no vencidos		35.448	
Inventarios de suministros		<u>10.400</u>	
TOTAL ACTIVO CIRCULANTE			<u>\$3797.528</u>

Activo Fijo

Terrenos		50.000	
Edificio	3681.000		
Menos provisión por depreciación	<u>(840.000)</u>	2841.000	
Maquinaria y equipo	577.400		
Menos provisión por depreciación	<u>(215.480)</u>	361.920	
TOTAL ACTIVO FIJO			<u>3252.920</u>
TOTAL DEL ACTIVO			<u>\$7050.448</u>

P A S I V O

Pasivo Circulantes

Cuentas por Pagar		\$ 83.920	
Honorarios por pagar		4.800	
Impuestos sobre propiedades		14.568	
Intereses acumulados por pagar		3.500	
I.S.R. por pagar		<u>516.636</u>	
TOTAL PASIVO CIRCULANTES			\$ 623.424

Pasivo Fijo

Documentos por pagar a largo plazo		<u>100.000</u>	
TOTAL DEL PASIVO			\$ 723.424

C A P I T A L

Capital Social		\$4100.000	
Utilidades retenidas		<u>2227.024</u>	
TOTAL DEL CAPITAL			<u>6327.024</u>
SUMA PASIVO Y CAPITAL			<u>\$7050.448</u>

Balance general comparativo.

Este estado nos muestra los cambios ocurridos de un período a otro, en los rubros mas importantes del activo, pasivo y capital. Hay que hacer notar sin embargo, que al comparar el Balance General Comparativo se llega a conocer el monto total de los cambios sufridos en las operaciones del negocio; o sea, que se conocera a cuánto excedió él o los cambios sufridos en tal período, pero se desconocerán totalmente las causas que motivaron esos cambios, y por lo tanto, el Balance General Comparativo perderá casi todo su significado y su valor; a menos que se se cuente con una información adicional para no conocer solamente a cuánto ascienden los cambios sufridos en el período que se estudia, sino además el por qué de esos cambios, que es lo interesante y fundamental para llegar a conclusiones aprovechables.

Toda la magnitud de los cambios sufridos en este Balance General Comparativo se resumen y presentan en el Estado de Origen y Aplicación de Recursos.

Estado de Origen y Aplicación de Recursos.

Es el Estado Financiero que nos viene a yudar de una manera eficaz, para explicar, como se obtuvieron durante determinado período y a través de las operaciones del negocio, las fuentes en reptes de los recursos financieros de una empresa y las aplicaciones de ellos.

Hay que hacer notar que el Estado de Origen y Aplicación de Recursos muestra cualquier cambio que sufra la estructura financiera de la em-

presa y esta situación se efectúa con cualquier operación contable que se realice y no necesariamente como comúnmente se cree, con aquellas - operaciones efectuadas en que intervenga el movimiento de efectivo, - una cosa es fondo y otra cosa recurso.

1. Obtención de recursos.

Los recursos de una empresa provienen de las operaciones normales extraordinarias que realiza:

- a) Las operaciones normales son aquellos objetos de la acción empresarial.
- b) Las operaciones extraordinarias son aquellas que no se realizan en forma rutinaria como ejemplo: aumento de capital, capitalización del pasivo, capitalización de utilidades, etc.

Las fuentes de recursos por consiguiente son:

- 1) Utilidad del ejercicio
- 2) Los aumentos en el capital social
- 3) Los aumentos en el pasivo fijo
- 4) Las ventas del activo fijo
- 5) Las disminuciones del capital de trabajo.

2. Aplicación de recursos.

La aplicación de recursos se resume como sigue:

- 1) Pérdida del ejercicio
- 2) Disminución del capital social
- 3) Disminución del pasivo fijo
- 4) Distribución de utilidades
- 5) Aumento del capital de trabajo

COMPAÑIA INDUSTRIAL, S.A.

BALANCE GENERAL COMPARATIVO
PARA EL AÑO QUE TERMINA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1983 Y 1984

	1983	1984	AUMENTO	DISMINUCION
A C T I V O				
Activo Circulante				
Caja	108.000	1253.032	1145.032	
Cuentas por cobrar	320.000	312.228		7.772
Menos provision ctas. malas	(18.000)	(36.380)		18.380
Inventario materias primas	515.200	520.000	4.800	
Inventario producc.en proceso	27.600	27.600		
Inventario productos terminados	1888.800	1675.200		213.600
Seguro no vencidos	5.064	35.448	30.384	
Inventario de suministros	27.400	10.400		17.000
TOTAL ACTIVO CIRCULANTE	<u>2874.064</u>	<u>3797.528</u>		
Activo Fijo				
Terrenos	50.000	50.000		
Edificio	3640.000	3681.000	41.000	
Menos provisión por Deprec.	(705.724)	(840.000)		134.276
Maquinaria y equipo	560.000	577.400	17.400	
Menos provisión por Deprec.	(181.036)	(215.480)		34.444
TOTAL ACTIVO FIJO	<u>3363.240</u>	<u>3252.920</u>		
TOTAL DEL ACTIVO	<u>6237.304</u>	<u>7050.448</u>		
P A S I V O				
Pasivo Circulante				
Cuentas por pagar	104.200	83.920	20.280	
Honorarios por pagar	4.800	4.800		
Impuestos sobre propiedades	9.964	14.568		4.604
Intereses acumulados por pagar	14.000	3.500	10.500	
I.S.R. por pagar	558.800	516.636	42.164	
TOTAL PASIVO CIRCULANTE	<u>691.764</u>	<u>623.424</u>		
Pasivo Fijo				
Doctos. por pagar a largo plazo	400.000	100.000	300.000	
TOTAL DEL PASIVO	<u>1091.764</u>	<u>723.424</u>		
C A P I T A L				
Capital Social	4100.000	4100.000		
Utilidades anteriores	1045.540	1021.540	24.000	
Utilidad neta		1205.484		1205.484
TOTAL DEL CAPITAL	<u>5145.540</u>	<u>6327.024</u>		
TOTAL PASIVO Y CAPITAL	<u>6237.304</u>	<u>7050.448</u>		

COMPANIA INDUSTRIAL, S.A.

CAMBIOS PRESUPUESTADOS EN LOS SALDOS DE CAPITAL DE TRABAJO
PARA EL AÑO QUE TERMINA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1984

	BALANCE AL 31/DIC/83	BALANCE AL 31/DIC/84	AUMENTO O DISMINUCION* EN EL CAP.TRAB.
Activos Circulantes			
Caja	108.000	1,253.032	1,145.032
Cuentas por cobrar neto	302.000	275.848	26.152*
Inventario Materias Primas	515.200	520.000	4.800
Inventario Producc.en Proceso	27.600	27.600	-
Inventario Productos Terminados	1,888.800	1,675.200	213.600*
Seguros no vencidos	5.064	35.448	30.384
Inventario de suministros	27.400	10.400	17.000*
TOTAL ACTIVO CIRCULANTE	2,874.064	3,797.528	923.464
Pasivos Circulantes			
Cuentas por pagar	104.200	93.920	20.280
Honorarios por pagar	4.800	4.800	-
Impuestos sobre propiedades	9.964	14.568	4.604*
Intereses acumulados por pagar	14.000	3.500	10.500
I.S.R. por pagar	558.800	516.636	42.164
TOTAL PASIVO CIRCULANTE	691.764	623.424	68.340
CAPITAL DE TRABAJO	2,182.300	3,174.104	991.804

COMPANIA INDUSTRIAL, S.A.
 FLUJOS PRESUPUESTADOS DE CAPITAL DE TRABAJO
 PARA EL AÑO QUE TERMINA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1984

CAPITAL DE TRABAJO PROPORCIONADO:

De las operaciones		
Utilidad neta		1'205,484
Más cargos que no requieren desembolsos por Depreciación		<u>168,720</u>
Total de Fondos proporcionados		1'374,204

CAPITAL DE TRABAJO APLICADO:

Dividendos pagados en efectivo		24,000
Efectivo requerido para nuevo edificio.	40,000	
Más abono por Interés	<u>1,000</u>	41,000
Notas pagadas - a largo plazo		300,000
Compra de equipo y herramientas		<u>17,400</u>
Total de Fondos Aplicados		<u>382,400</u>

AUMENTO PRESUPUESTADO EN EL CAPITAL DE TRABAJO \$ 991,804

4.2 DESARROLLO DE UN SISTEMA DE CONTROL

Introducción.

A lo largo de los capítulos anteriores hemos señalado la importancia fundamental de la toma de decisiones, de la formulación de políticas y de la consideración de acciones alternativas a través del proceso de planificación.

Las selecciones hechas por la administración entre numerosas alternativas son esenciales en el desarrollo de un plan de utilidades realista. A lo largo de las discusiones anteriores, se hizo referencia a la aprobación tentativa de los varios presupuestos parciales por el ejecutivo principal o presidente y por el consejo de administración. Para tomar estas decisiones alternativas tiene que haber una consideración paso a paso de varias alternativas.

En la mayoría de los casos se dan aprobaciones tentativas porque el impacto pleno de una alternativa escogida, puede no comprenderse hasta que el plan de utilidades ha llegado a los estados financieros.

Ocurre frecuentemente que hay que destruir, reestudiar y reconstruir un plan prácticamente terminado; esto puede ser resultado, por ejemplo de un margen de utilidad, una tasa de retorno sobre la inversión o un flujo de efectivo insatisfactorio. Entonces la administración tiene que enfrentarse a uno o más factores que podrían mejorar el plan de utilidades.

Se han citado numerosas situaciones para mostrar como la administración se enfrenta con decisiones alternativas en el proceso de desarrollar el plan de utilidades, áreas importantes que hay que considerar y escoger alternativas de planificación son: 19

1. Precios de venta a presupuestarse. La administración tiene que -- establecer la política de precios y estimar la cantidad de productos que puedan venderse a precios dados.
2. Políticas generales de publicidad. Decisiones con respecto a gastos de publicidad, local, nacional, por productos, etc.; representan áreas en las cuales hay que seleccionar las alternativas con tiempo suficiente, en el proceso de planificación.
3. Territorios de ventas y expansión o contracción del personal de -- ventas. Las decisiones en estas áreas deben basarse en estudios - cuidadosos de los potenciales de mercado.
4. Mezcla de ventas. La mezcla de ventas se refiere a la importan-- cia relativa de ventas a darse a los diversos productos vendidos por la empresa. Hay que evaluar la rentabilidad relativa de los productos porque los productos más rentables tienen que recibir - mayor importancia.
5. Presupuestos variables de gastos. La identificación de costos fi-- jos y costos variables proporcionan una herramienta valiosa para el análisis de costo diferencial por productos y además hace posi-- ble una asignación más exacta de costos indirectos a los produc-- tos. En este respecto es importante que los productos sean exac-- tos.

6. Equilibrio entre los niveles estables de producción y de inventarios. Son particularmente útiles los modelos matemáticos y la aplicación de la computadora en la sección de la alternativa más conveniente en estas áreas.
7. Gastos de investigación. Esta es una de las áreas de decisiones sobre alternativas que tiene que basarse en los objetivos a largo plazo, el juicio, la competencia y la capacidad de la empresa para financiar las investigaciones.
8. Adiciones de capital. Las consideraciones principales para las decisiones apropiadas sobre la presupuestación de capital están representadas por los análisis de costo y utilidad, la evaluación de los diferenciales de costo y utilidad y los cálculos de flujo de efectivo descontado.
9. Prueba de decisiones alternativas. Tal vez el aspecto principal de las decisiones alternativas tienen que ver con la evaluación del resultado probable de utilidades mientras se desarrolla el plan de utilidades, en lugar de esperar hasta que se determinen los estados financieros presupuestales finales.

Varios procedimientos deben utilizarse para ayudar a la administración a analizar y evaluar los cursos de acción propuestos.

Análisis del punto de equilibrio.

Representa una técnica valiosísima para analizar las decisiones alter

nativas. Facilita la evaluación del efecto de varias combinaciones de (1) precio de venta, (2) volúmenes de venta, (3) mezcla de ventas, (4) costo fijos y (5) costos variables.

Los costos fijos son partidas que tienden a permanecer fijos o relativamente constantes sin importar el volumen de producción en un período, por otra parte, los costos variables son partidas que tienden a -- cambiar directamente y están relacionados con el volumen de producción.

El análisis de los costos fijos y variables proporciona el cuadro de cómo está estructurada la empresa en materia de costos en sus operaciones, qué volumen es necesario para operar al nivel de punto de equilibrio, esto es, cuando los ingresos totales son iguales a los gastos totales y no hay utilidad, y cuáles son las posibilidades de utilidades en los varios niveles de ventas.

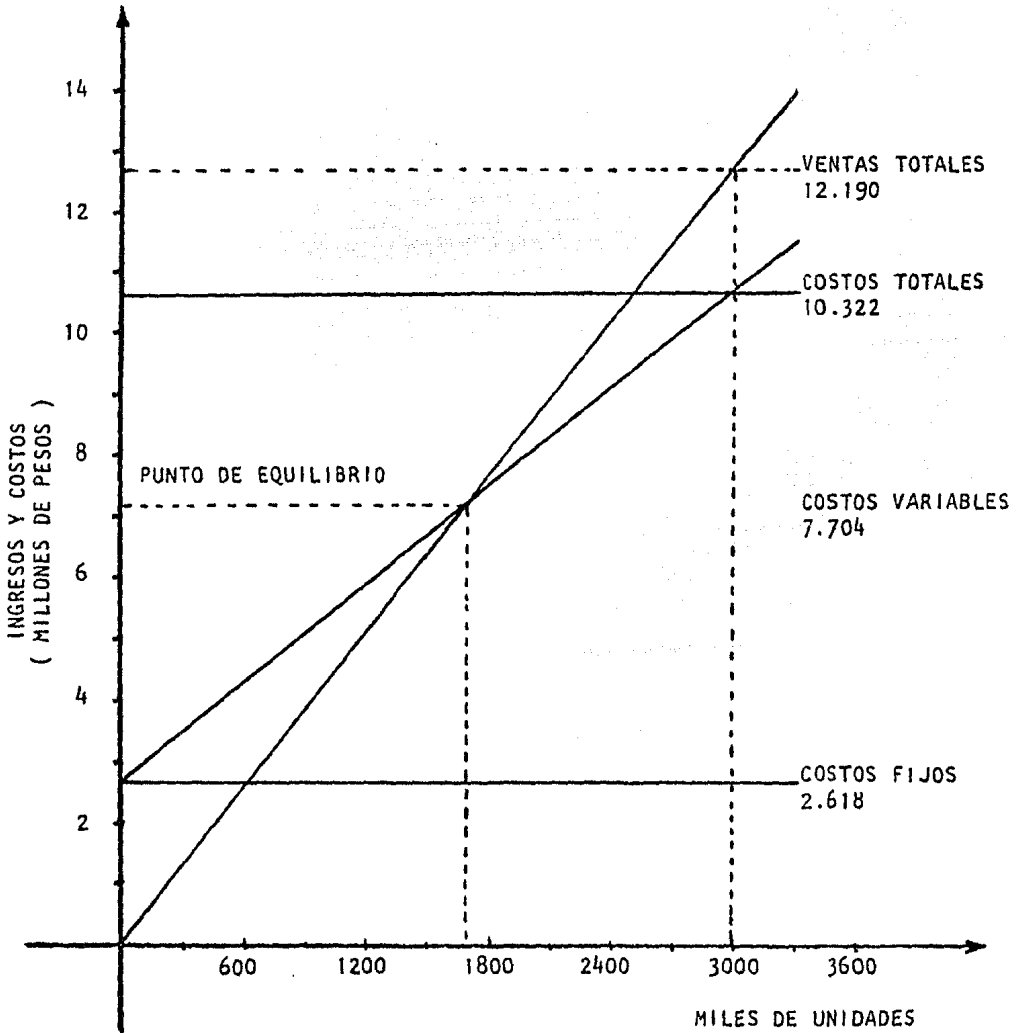
Los costos comprendidos en cada una de estas categorías se ilustra en el cuadro siguiente.

COMPAÑIA INDUSTRIAL, S.A.

DATOS DE INGRESOS Y COSTOS PARA
ANALISIS DEL PUNTO DE EQUILIBRIO

	C O S T O S		T O T A L
	F I J O S	V A R I A B L E S	
Ventas presupuestadas 1'500,000 Unidades a \$4.06 aproximado.			\$12'190,000
Costos presupuestados:			
Material Directo		\$2'833,200	
Mano de Obra Directa		3'504,000	
Gastos Grales. de Fab.	\$1'057,680	506,720	
Gastos de Venta	1'169,400	809,594	
Gastos de Administración	397,200	50,226	
T O T A L E S	\$2'618,280	\$7'703,740	<u>10'322,020</u>
Utilidades Presupuestadas			<u>\$ 1'867,980</u>
Utilidades presupuestadas			1'867,980
Más neto de otros ingresos			67,740
Menos disminución en inventarios de productos terminados.			213,600
Menos impuesto sobre la renta			<u>516,636</u>
Utilidad Neta Presupuestada			<u>\$ 1'205,484</u>

GRAFICA DEL PUNTO DE EQUILIBRIO
DE LA ENTIDAD INDUSTRIAL



Para determinar el punto de equilibrio, existe un procedimiento cálculo además del método gráfico. La fórmula empleada generalmente es la siguiente:

$$\text{VPE} = \frac{\text{Costos fijos}}{1 - \frac{\text{Costos variables}}{\text{Ventas correspondientes}}}$$

Sustituyendo los datos ilustrados tenemos:

$$\text{VPE} = \frac{\$2'618,280}{1 - \frac{\$7'703,740}{\$12'190,000}} = \frac{\$2'618,280}{1 - 0.632} = \frac{\$2'618,280}{0.368}$$

$$\text{VPE} = \$7'114,892 \text{ Punto de Equilibrio en pesos}$$

$$7'114,892 \div 4.06$$

$$\text{VPE} = 1'752,436 \text{ Punto de Equilibrio en unidades.}$$

La fórmula anterior proporciona una clara visión de las características del punto de equilibrio. Al dividir los costos variables, por las ventas se obtiene la razón de costos variables. Por ejemplo, los 0.632 obtenidos arriba indican que los costos variables son el 63.2% de las ventas, en otras palabras \$0.632 de cada peso de ventas son necesarios para recobrar exactamente los costos variables.

Al restar la razón del costo variable de uno, el resultado es la razón de utilidad-volumen. Por ejemplo, los 0.368 obtenidos indican que el 36.8% de las ventas están disponibles para cubrir los costos fijos y generar utilidades, en otras palabras \$0.368 de cada peso de ventas está disponible para cubrir los costos fijos y generar utilida

des.

Puesto que la utilidad a punto de equilibrio es cero, al dividir los -- costos fijos por la razón de utilidad-volumen (0.368) da los ingresos - de ventas necesarias para recobrar exactamente los costos fijos.

$$\$2'618,280 \div 0.368 = \$7'114,892.$$

Los cálculos pueden verificarse como sigue:

Ventas a punto de equilibrio		\$7'114,892
Menos		
Costos fijos presupuestados	\$2'618,280	
Costos variables presupuestados		
7'114,892 x 0.632	<u>4'496,612</u>	
Total		<u>\$7'114,892</u>
Utilidad		<u>nada</u>

Análisis de razones.

La planificación es la clave del éxito de la empresa. Los planes de utilidades pueden adquirir varias formas, pero un buen plan debe relacionarse con las fuerzas y debilidades existentes en la empresa. - Deben comprenderse sus fuerzas si se desea usarlas en interés propio, y deben reconocerse sus debilidades para poder adaptar una acción correctiva.

El análisis de razones emplea datos financieros tomados del balance general, del estado de pérdidas y ganancias y del estado de utilidades retenidas de la empresa. Es importante reconocer que el balance es una declaración de la situación de la empresa en un instante, - - mientras el estado de pérdidas y ganancias muestra los resultados -- operacionales durante un intervalo de tiempo.

Así el balance general representa un cuadro de la situación de la -- empresa en una fecha dada, mientras que el estado de pérdidas y ga-- nancias se basa en el concepto de flujo, mostrando qué es lo que ocurrió entre dos fechas.

Una razón no es un número significativo por sí mismo. Debe comparar se con algo que pueda ser útil. Las dos clases básicas de análisis comparativos son: 1) análisis de tendencias, que supone el cálculo - de razones de una empresa en particular durante varios años y comparar las razones con el tiempo para averiguar si la empresa está mejorando o empeorando, y 2) comparación con otras empresas de la misma

Industria.

El análisis de razones para los grupos internos y externos es importante para interpretar la información contenida en los estados financieros con el objeto de conocer la situación de las diferentes fases de interés empresarial en cuanto a:

- a. Solvencia. Es la capacidad de pago que tiene la empresa para hacer frente a sus obligaciones a corto plazo.
- b. Estabilidad. Es el equilibrio que guarda la estructura financiera de la entidad, las inversiones (activo), con respecto a los inversionistas, acreedores (pasivo) y accionistas (capital).
- c. Productividad. Es el beneficio obtenido con respecto a la inversión efectuada.
- d. Situación económica. Son factores económicos que afectan el desarrollo operacional de la empresa.

Cualquier diferencia significativa entre la razón reflejada por los datos presupuestarios y la tendencia debe ser investigada con cuidado para determinar las causas. Si las causas pueden relacionarse con decisiones, políticas o suposiciones específicas de planificación que afectan los resultados proyectados, entonces la razón a pasado la prueba de razones, en cambio si no es posible identificar ningún factor que afecte los resultados planeados, la suposición debe ser que alguna parte del plan está equivocada.

El director de presupuestos debe aplicar la prueba de razones paso por paso durante el desarrollo del plan de utilidades. Cuando la prueba muestra que una razón en particular no esta en línea con los objetivos de la empresa, el ejecutivo responsable de la proyección particular debe ser informado para estudiar el problema. Si se desarrolla una alternativa preferible, podría tomarse acción para modificar todos -- los aspectos afectados del plan de utilidades.

Existe un gran número de razones que cada empresa en particular puede emplear de acuerdo con los fines que pretenda alcanzar.

En el presente estudio se mencionan únicamente las razones más conocidas por su utilidad, sin embargo, esto no significa que sean las únicas que puedan emplearse en la práctica, ya que corresponde a cada empresa decidir cuáles son las razones que deba utilizar.

COMPAÑIA INDUSTRIAL, S.A.
RESUMEN DEL ANALISIS DE RAZONES FINANCIERAS

Índice de solvencia	$\frac{\text{Activo Circulante}}{\text{Pasivo Circulante}}$	$\frac{3'797,528}{623,424}$	6.09
Prueba del ácido	$\frac{\text{Activo Circ. - Inventarios}}{\text{Pasivo Circulante}}$	$\frac{1'574,728}{623,424}$	2.53
Estabilidad financiera	$\frac{\text{Pasivo total}}{\text{Capital Contable}}$	$\frac{723,424}{6'327,024}$	0.11
Inversión de capital	$\frac{\text{Activo fijo}}{\text{Capital Contable}}$	$\frac{3'252,920}{6'327,024}$	0.51
Rotación de Inventarios	$\frac{\text{Ventas}}{\text{Inventarios}}$	$\frac{12'190,000}{2'222,800}$	5.48
Perfodo medio de cobro	$\frac{\text{Cuentas por Cobrar}}{\text{Ventas por día}}$	$\frac{275,848}{33,861}$	8.15 días
Rotación de activo fijo	$\frac{\text{Ventas}}{\text{Activo fijo}}$	$\frac{12'190,000}{3'252,920}$	3.75
Rotación de activo total	$\frac{\text{Ventas}}{\text{Activo total}}$	$\frac{12'190,000}{7'050,448}$	1.73
Margen de utilidad sobre ventas	$\frac{\text{Utilidad Neta}}{\text{Ventas}}$	$\frac{1'205,484}{12'190,000}$	9.89%
Utilidad sobre Activo total	$\frac{\text{Utilidad Neta}}{\text{Activo total}}$	$\frac{1'205,484}{7'050,448}$	17.10%
Utilidad sobre el Capital contable	$\frac{\text{Utilidad Neta}}{\text{Capital Contable}}$	$\frac{1'205,484}{6'327,024}$	19.05%

Resumen de las razones.

Las razones individuales, que se resumen en el cuadro anterior, proporcionan una idea razonablemente buena de las principales fuerzas y debilidades de la Compañía Industrial, S.A. No obstante, cuando se cuenta con la información del promedio de la industria a la que se pertenece se logra una evaluación más satisfactoria.

Primero, la posición de solvencia de la compañía es razonablemente buena -sus razones de solvencia y prueba del ácido parecen ser satisfactorias. Segundo, las razones de estabilidad sugieren que la compañía es estable con buenas proporciones. Con las razones que demuestran estabilidad no sería dudoso que la compañía pudiera obtener financiación adicional en condiciones por demás favorables.

La rotación de inventarios y el período medio de cobro indican que el activo circulante de la compañía esta muy equilibrado. El margen de utilidad sobre las ventas es bueno. De igual forma las utilidades sobre la inversión total y sobre el capital contable son también buenos o aceptables.

Aunque las razones son instrumentos excepcionalmente útiles, tiene limitaciones y deben ser usadas con precaución. El director de presupuestos debe hacer uso de un juicio cauteloso, tanto si una razón particular es buena como si es mala, y al formar un juicio sobre la empresa basándose en un conjunto de razones.

Los informes de resultados a corto plazo.

El desarrollo de planes de utilidades realistas para una empresa requiere una buena cantidad de esfuerzos y tiempo de la administración ejecutiva. Este esfuerzo se justifica principalmente en base a que las actividades de todos los centros de responsabilidad de la empresa tienen -- que concentrarse en los objetivos empresariales, cada subdivisión de la empresa desempeña un papel prescrito y necesario en el logro de los objetivos de la empresa.

Por eso, el cumplimiento del plan de utilidades es importante. El control es una parte vital de la administración eficaz para asegurar el logro de los objetivos. El control tiene muchas facetas, entre las más importantes se encuentran los informes de resultados.

Los resultados tienen que medirse y comunicarse a la administración, -- la ejecución del plan de utilidades se asegura mediante el control, -- hay que establecer procedimientos para que se sepa inmediatamente el logro o el incumplimiento de las actividades. En esta base se puede -- tomar acciones para corregir o minimizar cualquier efecto desfavorable.

Por ejemplo, una faceta del control de ventas es una comparación de -- las ventas reales con las ventas planeadas por áreas de responsabilidad. Tal comparación al final del año sería de poca utilidad porque -- entonces es demasiado tarde para tomar acciones eficaces. Por otra -- parte, informes diarios, semanales o mensuales de los resultados de -- ventas puede servir como una base de acción oportuna por la administración.

Si las ventas de enero están por debajo de la cuota reflejada en el presupuesto de ventas, la administración debe establecer las razones. Puede ser que la condición se deba a circunstancias sobre las cuales la administración no tiene ningún control y hay poco que puede hacerse para compensar por ello. En cambio, es posible que la administración pueda corregir la condición, o que tome medidas para aumentar el volumen de ventas más allá de las cifras presupuestadas para los meses siguientes del año.

Es importante que la administración sepa de los problemas a medida -- que surjan para dedicarles atención inmediata. Las cifras reales por sí solas, no indican los puntos débiles, tienen que compararse con el presupuesto para ser evaluadas adecuadamente.

El siguiente cuadro refleja el formato general y la composición de -- los varios segmentos del informe integrado. El informe muestra los -- valores reales y presupuestados y variaciones para el mes.

COMPAÑIA INDUSTRIAL, S.A.
 INFORME DE RESULTADOS DE VENTAS POR ZONAS, POR PRODUCTO DEL MES
 DE ENERO DE 1984

ZONA DE VENTAS	VENTAS REALES ENERO		VENTAS PLANEADAS ENERO		VARIACIONES FAVORABLES-DESFAVORABLES*	
	UNIDADES	VALOR	UNIDADES	VALOR	UNIDADES	VALOR
Zona Norte						
Producto alfa	68.000	\$ 340.000	60.000	\$ 300.000	8.000	\$ 40.000
Producto beta	28.000	56.000	30.000	60.000	2.000*	4.000*
Totales		<u>\$ 396.000</u>		<u>\$ 360.000</u>		<u>\$ 36.000</u>
Zona Sur						
Producto alfa	76.000	\$ 380.000	80.000	\$ 408.000	4.000*	\$ 28.000*
Producto beta	20.000	42.000	22.000	46.200	2.000*	4.200*
Totales		<u>\$ 422.000</u>		<u>\$ 454.200</u>		<u>\$ 32.200*</u>
Zona Este						
Producto alfa	32.000	\$ 163.200	30.000	\$ 153.000	2.000	\$ 10.200
Producto beta	18.000	37.800	16.000	33.600	2.000	4.200
Totales		<u>\$ 201.000</u>		<u>\$ 186.600</u>		<u>\$ 14.400</u>
GRAN TOTAL		<u>\$1'019.000</u>		<u>\$1'000.800</u>		<u>\$ 18.200</u>
Resumen por:						
Producto alfa	176.000	\$ 883.200	170.000	\$ 861.000	6.000	\$ 22.200
Producto beta	66.000	135.800	68.000	139.800	2.000	4.000*
Total		<u>\$1'019.000</u>		<u>\$1'000.800</u>		<u>\$ 18.200</u>

Variación favorable debido a:

- | | |
|---------------------------------|---------------|
| 1) Variación en unidades | 25.800 |
| 2) Variación en precio de venta | <u>7.600*</u> |
| | <u>18.200</u> |

Análisis de variaciones presupuestarias.

La comparación de los resultados reales con las partidas presupuestadas es una parte fundamental del proceso de control. Un enfoque distinto - del informe de resultados lo constituyen las variaciones entre los resultados reales y los estándares presupuestarios.

Si una variación es significativa debe ser objeto de una investigación esmerada por parte de la administración de la empresa y por cada centro de responsabilidad, para determinar sus causas fundamentales, porque - son las causas y no los resultados los que requieren modificaciones mediante acciones correctivas apropiadas.

Al evaluar e investigar una variación para determinar sus causas fundamentales se deben considerar las siguientes posibilidades: 20

1. Que la variación no es significativa
2. Que la variación se debió a errores en los informes
3. Que la variación se debió a una decisión administrativa específica.
4. Que muchas variaciones se explican en términos del efecto de factores incontrolables que son identificables.
5. Que aquellas variaciones cuyas causas fundamentales se desconocen deben ser de interés principal y deben ser investigadas cuidadosamente.

El análisis de variaciones es una manipulación matemática de los conjuntos de datos para comprender las causas fundamentales de una varia-

ción. Una cantidad se trata como la base, el estándar o el punto de --
referencia, el análisis de variaciones tiene amplia aplicación en la --
presentación de informe financieros.

Análisis de variaciones en ventas.

Para apreciar el significado de los resultados del análisis de varia--
ciones se hará necesario que se entienda su aritmética. El siguiente
ejemplo se usa para presentar la aritmética del análisis de variacio--
nes y para sugerir como el análisis de ciertas variaciones entre re--
sultados reales y metas presupuestarias pueden proporcionar mayor co--
nocimiento de las causas fundamentales.

COMPAÑIA INDUSTRIAL, S.A.
INFORME DE RESULTADOS DE VENTAS - RESUMEN
PARA EL MES DE ENERO DE 1984

ZONA DE VENTAS	RESULTADOS REALES	METAS DEL PLAN DE UTILIDADES	VARIACION DESFAVORABLE*
Norte	\$ 481,500	\$ 500,000	\$ 18,500*
Sur	198,800	200,000	1,200*
Este	<u>402,100</u>	<u>400,000</u>	<u>2,100</u>
T o t a l	<u>\$1'082,400</u>	<u>\$1'100,000</u>	<u>\$ 17,600*</u>

La atención de la administración debe dirigirse inmediatamente a las
partidas excepcionales, esto es, a la variación de \$17,600 en las ven--
tas totales. Luego a la variación desfavorable de \$18,500 en las ven--
tas mensuales de la Zona de Ventas Norte. Puesto que, la variación -

se identifica en una Zona de Ventas específico, se puntualiza la responsabilidad; en este caso, del gerente de la Zona de Ventas Norte.

Si la administración profundiza en el análisis y examina otro estado en el informe de resultados, se puede detallar la variación de \$18,500 como sigue:

COMPANIA INDUSTRIAL, S.A.
INFORME DE RESULTADOS DE VENTAS - ZONA NORTE
PARA EL MES DE ENERO DE 1984

PRODUCTOS	RESULTADOS-REALES		PLAN DE UTILIDADES		VARIACION-DESFAVORABLES*	
	UNIDADES	VALOR	UNIDADES	VALOR	UNIDADES	V A L O R
Alfa	35.000	\$182,000	40.000	\$200,000	5.000*	\$18,000*
Beta	49.000	<u>299,500</u>	50.000	<u>300,000</u>	100*	<u>500*</u>
Total		<u>\$481,500</u>		<u>\$500,000</u>		<u>\$18,500*</u>

De nuevo sobresale una cuenta excepcional: el producto alfa de la Zona de Ventas Norte. El ejecutivo alerta preguntará qué causó la variación desfavorable de \$18,000 en el producto alfa. En este punto el análisis de variaciones puede proporcionar conocimientos adicionales para la administración. El primer paso analítico es calcular los precios de venta promedio tanto reales como presupuestados, a saber:

$$\$182,000 \div 35.000 = \$5.20 \text{ precio promedio real de ventas}$$

$$\$200,000 \div 40.000 = \$5.00 \text{ precio promedio presupuestado de ventas}$$

Puede apreciarse que la cantidad vendida fue inferior a la meta del presupuesto, y que el precio de venta fue superior a la meta del presupuesto. El efecto de los dos factores cantidad-precio se calculan como sigue:

Variación en cantidad $(40.000 - 35.000) \times \5.00	\$ 25,000*
Variación en precio $(\$5.20 - \$5.00) \times 40.000$	8,000
Variación combinada de cantidad y precio $(40.000 - 35.000) \times (\$5.20 - \$5.00)$	<u>1,000*</u>
Variación Total	<u>\$ 18,000*</u>

*Desfavorable.

Los factores que causan la variación en cantidad vendida debe investigarse en profundidad.

Análisis de variación de materias primas.

El gerente de compras es el responsable de controlar (1) el precio de compra de materias primas y (2) la programación y cantidad de compras de materias primas. El informe de resultados sobre la función de compras mostrará una comparación de las compras reales con las compras planeadas; la variación resultante puede ser analizada por los dos factores -cantidad y precio. Para ilustrar, suponga que el informe de enero mostraba lo siguiente:

COMPAÑIA INDUSTRIAL, S.A.
 DEPARTAMENTO DE COMPRAS
 INFORME DE RESULTADOS PARA EL MES DE ENERO DE 1984

	R E A L	PLANEADO	VARIACION
Compras de materia prima A			
Unidades	\$210,000	\$200,000	
Precio promedio	<u>0.224</u>	<u>0.200</u>	
Costo Total	\$ 47,040	\$ 40,000	\$7,040*

Para mostrar las dos variaciones parciales, el siguiente análisis de variación podría incorporarse al informe de resultados para proporcionar información adicional a la administración.

Análisis de variación - materia prima A:

Variación de precio de compra (0.224 - 0.200) x 210,000	\$ 5,040*
Variación en cantidad de compra (210,000 - 200,000) x 0.20	<u>2,000*</u>
Total de variación de la compra	<u>\$ 7,040*</u>

Análisis de variaciones de mano de obra directa.

El informe de resultados de cada departamento que utilice mano de obra directa reflejará por lo general una variación en cuanto a esta partida. Como ocurre con las ventas y los materiales directos, la variación refleja el efecto de dos factores-cantidad (horas de mano de obra directa) y precio (tasa promedio salarial). Por eso, la variación de mano de obra directa puede analizarse matemáticamente para reflejar dos va--

riaciones parciales que pueden proporcionar alguna información para la evaluación administrativa de las causas fundamentales. Como ejemplo - veamos el informe de resultados de enero para el Departamento Productivo X de la Compañía Industrial, S.A.

	R E A L	META PLANEADA	VARIACION
Unidades de productos terminados (producción)	\$87,500	\$100,000	
Mano de obra directa:			
Horas de mano de obra directa (presupuestadas 0.4 HMOD por unidad de productos terminados)	35,357	35,000	
Tasa promedio salarial presupuestada - (\$2.00 HMOD)	<u>1.96</u>	<u>2.00</u>	
C o s t o	\$69,300	\$ 70,000	\$ 700

El siguiente análisis de variación, reflejando las dos variaciones parciales, podría presentarse en el informe de resultados como datos adicionales.

HORAS DE MANO DE OBRA REAL AL COSTO REAL	HORAS DE MANO DE OBRA REALES AL COSTO PRESUPUESTADO	HORAS DE MANO DE PRESUPUESTADO AL COSTO PRESUPUESTADO
(35,357 x \$1.96) 69,300	(35,357 x \$2.00) 70,714	(35,000 x \$2.00) 70,000

Análisis de variaciones-mano de obra directa:	
Variación de eficiencia (uso) de mano de obra (35,357 - 35,000) x \$2.00	\$ 714*
Variación de la tasa salarial de mano de obra (\$2.00 - \$1.96) x 35,357	<u>1,414</u>
Total de variación de mano de obra	<u>\$ 700</u>

*Desfavorable.

Análisis de variaciones de gastos generales de fabricación.

El análisis de variaciones de gastos generales de fabricación es algo más complejo que el de ventas, materias primas y mano de obra directa. Aunque el análisis matemático de variaciones de gastos indirectos de fabricación es relativamente sencillo, el análisis en sí es impreciso a causa de las numerosas distinciones teóricas y prácticas en la manipulación de datos.

Aquí no nos detendremos en las distinciones teóricas, sino más bien se recalcará la relación del análisis de variaciones de gastos indirectos de fabricación con el informe mensual de resultados como se aplica a un programa de control presupuestal.

Para ilustrar: (1) los aspectos matemáticos, (2) la interpretación de resultados y (3) la relación de análisis de variaciones de gastos indirectos de fabricación con un programa de control presupuestal.

Para el análisis de variación de gastos generales de fabricación se ne

cesitan los siguientes datos:

1.- Del plan anual de utilidades.

- a. Cálculo de la tasa anual de gastos indirectos para el Departamento X:

	GTOS. GRALES. DE FAB. PRESUPUESTADOS	VOLUMEN DE HMOD PRESUPUESTADA	TASAS DE GTOS. GRALES. DE FAB. PRESUPUESTADA HMOD
Costos fijos	\$192,000	480.000	\$ 0.40
Costo variables	<u>120,000</u>	480.000	<u>0.25</u>
T o t a l	\$312,000	480.000	\$ 0.65

- b. Producción en unidades planeadas para enero 100.000
- c. Horas de mano de obra directa planeadas para la producción de enero 40.000

2.- Del presupuesto variable para el Departamento X:

G A S T O S	FIJO POR MES	VARIABLE POR HMOD
Sueldos	\$ 10,000	
Materiales directos	1,000	\$ 0.08
Mano de obra directa	2,000	0.15
Varios	300	0.02
Depreciación	2,000	
Seguros	500	
Impuestos	<u>200</u>	
T o t a l	\$ 16,000	\$ 0.25

3.- Datos reales del Departamento X para enero:

a. Unidades producidos en enero en el Dpto. X	87,500
b. Horas reales de mano de obra directa ocasionadas en enero	35,357
c. Horas estándares de mano de obra directa - para la producción real de enero (87,500 x 0.4 HMOD)	35,000
d. Gastos generales reales del descuento ocasionados en enero (cargados a la cuenta de gastos indirectos de fabricación).	24,550
e. Gastos indirectos de fabricación aplicados en enero (abonados a la cuenta de gastos indirectos aplicados) (35,000 x \$0.65)	22,750

Con estos datos podemos puntualizar la variación de gastos indirectos de fabricación en enero que hay que analizar para el Departamento X; específicamente se refiere a los \$1,800 de gastos generales subaplicados, que se calcula como sigue:

Gastos generales reales ocasionados en el Departamento en enero.	\$ 24,550
Gastos generales aplicados en el Departamento en enero.	<u>22,750</u>
Gastos generales subaplicados en el Departamento en enero.	<u>\$ 1,800</u>

La variación total de gastos indirectos puede analizarse con un enfoque doble o triple. Ambos enfoques producen una variación presupuestaria y una variación de capacidad ociosa. El enfoque triple produce además una variación de eficiencia. Ilustremos y comparemos estos enfoques.

El enfoque doble:

(1) Variación presupuestaria:

Provisión de presupuesto variable ajustada a horas estándares en la producción $\$16,000 + (\$0.25 \times 35,000)$.	\$24,750	
Gastos generales departamentales ocasionados	<u>24,550</u>	
Variación presupuestaria		\$ 200

(2) Variación de capacidad ociosa:

Gastos generales departamentales aplicados $(35,000 \times \$0.65)$	22,750	
Provisión de presupuesto variable ajustada a horas estándares en la producción (calculada arriba)		
Variación de capacidad ociosa	<u>24,750</u>	2,000*
Total de variación de gastos generales analizada		\$1,800*

*Variación desfavorable

El enfoque triple:

(1) Variación presupuestaria (o en gastos):

Provisión de presupuesto variable ajustada a horas reales trabajadas $\$16,000 + (\$0.25 \times 35,357)$	\$24,839	
Gastos generales reales ocasionados (a 35,357 HMOD)	<u>24,550</u>	289

(2) Variación de eficiencia:

Provisión de presupuesto variable ajustada a horas estándares en la producción $\$16,000 + (\$0.25 \times 35,000)$	24,750	
Provisión de presupuesto variable ajustada a horas reales trabajadas $\$16,000 + (\$0.25 \times 35,357)$	<u>24,839</u>	89*

(3) Variación de capacidad ociosa (variación de volumen):

Gastos generales aplicados (35,000 HMOD x \$0.65)	22,750	
Provisión de presupuesto variable ajustado a horas estándares en la producción \$16,000 + (\$0.25 x 35,000)	<u>24,750</u>	<u>2,000*</u>
Total de variación de gastos generales analizada		\$1,800*

*Variación desfavorables.

C O N C L U S I O N E S

C O N C L U S I O N E S

Las características fundamentales de la empresa que tiene éxito no han cambiado. Los conceptos tradicionales son tan ciertos hoy en día como lo fueron ayer, la diferencia radica en que las condiciones han -- cambiado y en que el creciente tamaño de la unidad empresarial, aunado a la complejidad de las operaciones, imponen exigencias mayores a la dirección y obliga a disponer de información, técnicas y procedimientos de operación complejos.

El éxito requiere que se considere cuidadosamente cuál es la mejor con tribución que pueda hacer la empresa en función de su capacidad y de - sus recursos, medidas con relación a sus oportunidades y a las fuerzas externas. Para ello, es preciso valorar críticamente a la empresa, a fin de determinar de un modo objetivo qué es y qué debería ser.

Una sociedad en rápido desarrollo no puede basarse tan sólo en la capa cidad natural de sus dirigentes; la solución consiste en conseguir que la gente haga frente a sus realidades de su posición - su fuerza y su debilidad, sus oportunidades y sus limitaciones- gracias a una mayor - educación y formación y a la introducción de mejores técnicas que, aun que al principio sean complicadas, puedan aplicarse por personas rela- tivamente poco preparadas.

Una buena administración impone disciplina a todos los miembros de la organización. Evidentemente la alta dirección debe determinar y acep tar los tipos de disciplina que sean esenciales para el funcionamien-

to eficiente de la empresa, y expresarlos en forma de procedimientos y presupuestos para guiar a sus miembros.

Son muchas las empresas que aceptan la necesidad de introducir procedimientos y prácticas y de establecer normas de rendimiento, pero en comparación son pocas las que reconocen la necesidad de una planeación. Es común la opinión de que la empresa debe considerar periódicamente lo que es y lo que debe ser.

De hecho, esto puede hacerlo con regularidad y de manera muy práctica la empresa que utiliza un programa de control presupuestal.

La finalidad del presupuesto anual es la de ponderar los puntos fuertes y débiles de la empresa en relación con sus oportunidades y decidir las tácticas que se han de emplear para aprovechar los puntos fuertes y minimizar los débiles.

Cada vez son más las empresas que adoptan el presupuesto o plan anual, pero no se ha alcanzado un alto nivel de eficiencia porque falta a menudo la autoridad y responsabilidad de un sistema de planeación. Se acepta en general que el éxito de una actividad está en función de la reflexión y del cuidado que se han dedicado antes de iniciarla; y está es la finalidad de la planeación: conseguir que se formulen los planes de manera sistemática, objetiva y racional y que sean los más perfectos que pueda ingeniar la mente humana.

El sistema presupuestal y sus procesos amplían la participación en el funcionamiento de la empresa. Permite delegar la responsabilidad a un nivel de la estructura de dirección inferior y más cercano al lugar de los hechos.

Todos los presupuestos deberán tener como características esenciales, la flexibilidad y el realismo; su desarrollo descansa en la correcta interpretación de la información disponible y su ejecución debe hacerse mediante la aplicación de métodos y procedimientos acordes con las circunstancias prevaletientes, siendo estos medios, revisados constantemente en busca de su optimización.

La planificación y su puesta en marcha deben proveer mecanismos que permitan el control de cada función de la empresa. Con ello se mantendrá un esfuerzo continuado, siempre con miras a cumplir los planes, corrigiendo las diferencias que comúnmente se presentan en cualquier negocio.

La dirección necesita información con distintos fines, pero los principales son la toma de decisiones y la comprobación del rendimiento real frente a lo planeado. Toda dirección debe interesarse por adoptar un enfoque práctico en la toma de decisiones y en condiciones ideales habrá de proponerse conocer todos los hechos.

El acto final de la toma de decisiones es intuitivo; depende del ju-

cio y experiencias empresariales. No hay ninguna técnica que convierta la decisión en algo automático. Para llegar a conclusiones correctas es esencial disponer de datos fidedignos que indiquen las tendencias básicas de las fuerzas externas que probablemente afectarán a la empresa, acompañados del conocimiento de lo que sucede dentro de ésta.

Es importante mencionar, que para efectuar un adecuado control presupuestal no deberán considerarse hechos aislados, pues así no serían representativos, sino que deberá analizarse el funcionamiento de la empresa y la manera como unos hechos afectan a otros.

Estamos convencidos de la importancia del enfoque de planificación y control presupuestal de un negocio. Su filosofía, teorías y técnicas, constituyen valiosas herramientas directivas que, combinadas con el buen juicio, la experiencia y la realidad en la toma de decisiones, allanarán el camino para el logro del éxito de la empresa.

B I B L I O G R A F I A

BIBLIOGRAFIA

- Del Rfo González, Cristóbal. "Técnica Presupuestal" México. ECASA, 1980.
- Hicks, Herbert G. "Administración de Organizaciones" México. CECSA, 1982.
- Koontz, Harold y O'Donnell, Cyril "Elementos de Administración Moderna" México. McGraw-Hill, 1975.
- McAlpine, T.S. "Planeación y Control de Utilidades" México. LCESA, 1976.
- Meyer, J. "Gestión Presupuestaria" España. DEUSTO, S.A., 1979.
- Morales Felgueres, Carlos. "Presupuestos y Control en las Empresas", México. ECASA, 1979.
- Paniagua Bravo, Víctor M. "Sistema de Control Presupuestal" México. ECASA, 1976.
- Rautenstrauch, W. y Villers, R. "El Presupuesto en el Control de las Empresas", México. FCE, 1977.
- Reyes Ponce, Agustín. "Administración de Empresas" México. LIMUSA, 1983.
- Salas González, Héctor. "Control Presupuestal de los Negocios", México. HESAGO, 1974.
- Terry, George R. "Principios de Administración" México. CECSA, 1980.
- Welsh, Glenn A. "Presupuestos: Planificación y Control de Utilidades" Colombia. PHI, 1979.