



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN

1971

1974

"LA CONTABILIDAD ADMINISTRATIVA
EN RELACION A LA CONTRALORIA"

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

José Guadalupe Romo Saucedo

28

1 9 7 4

T

HF5628

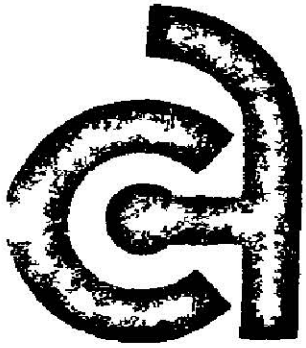
R6

c.1

R766c



1080080698



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

**"LA CONTABILIDAD ADMINISTRATIVA
EN RELACION A LA CONTRALORIA"**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE QUE
PARA OBTENER EL TITULO DE CONTADOR
PUBLICO PRESENTA**

JOSE GUADALUPE ROMO SAUCEDO

**BAJO LA DIRECCION DEL PROFESOR
C. P. NICOLAS BARRON Y PAZ
EN EL AREA DE CONTABILIDAD
ADMINISTRATIVA.**

00929

1 9 7 4

BIBLIOTECA
GRUPO CYBSA ED. A-1-73



T
HFS628
RG

+
R766e

BUMI RANGEL FILES
UANL
FONDO
TESIS
(80698)

BUMI RANGEL FILES
UANL
FONDO
TESIS LICENCIATURA

A MIS PADRES :

**JOSE ROMO ROMO, Y
MA. GUADALUPE SAUCEDO DE ROMO**

A MIS HERMANOS :

**EDMUNDO
ARTURO
MARTHA GRACIELA
JAIME
AURORA
ALVARO**

A TI, MA. DEL SOCORRO

A MI MAESTRA, LA SRA. C.P.

MA. TERESA SOTO RUIZ DE BRACHO

AL Sr. C.P. DON

NICOLAS BARRON Y PAZ

DIRECTOR DE MI SEMINARIO
DE INVESTICACION CONTABLE

A LA VIDA.

CON QUIEN HE ADQUIRIDO UN COMPROMISO QUE
JAMAS ESTARE EN POSIBILIDADES DE CUMPLIR

I N D I C E

CAPITULO I

LA CONTABILIDAD FINANCIERA

- 1 1.- Conceptos de contabilidad financiera o tradicional.
- 1.2.- Necesidad de llevar la contabilidad.
- 1.3.- Características de la información contable.
 - 1.3.1.- Su utilidad.
 - 1.3.1.1 - Contenido informativo.
 - 1.3.1.1.1.- Significación.
 - 1.3.1.1.2.- Relevancia.
 - 1.3.1.1.3.- Veracidad.
 - 1.3.1.1.4.- Comparabilidad.
 - 1.3.1.2.- Oportunidad de la información.
 - 1.3.2.- Su confiabilidad.
 - 1.3.2.1.- Estabilidad
 - 1.3.2.2.- Objetividad.
 - 1.3.2.3.- Verificabilidad
 - 1.3.3.- Su provisionalidad.
- 1.4.- Servicios que presta la contabilidad.
 - 1.4.1.- Internos.
 - 1.4.2.- Externos.
- 1.5.- Características de la contabilidad financiera.
 - 1.5.1.- Rendir informes a terceros sobre el movimiento de la organización.
 - 1.5.2.- Abarca la totalidad de las operaciones en forma histórica.
 - 1.5.3.- Su implantación es necesaria.
 - 1.5.4.- Sirve de base para la preparación de estados financieros, contables y extra-contables.

- 1.5.5.- Sirve de lenguaje en las organizaciones.
- 1.6.- Exigencia legal de la contabilidad.
- 1.7.- Limitaciones de la contabilidad financiera o tradicional.

CAPITULO II

LA CONTABILIDAD ADMINISTRATIVA

- 2.1.- Necesidad e importancia de la contabilidad administrativa.
- 2.2.- Importancia de la administración en nuestro siglo.
- 2.3.- La contabilidad como herramienta al servicio de la profesión.
- 2.4.- Los conocimientos administrativos como base de especialización.
- 2.5.- Concepto de contabilidad administrativa.
- 2.6.- Importancia de la contabilidad administrativa.
- 2.7.- Diferencias entre la contabilidad administrativa y la contabilidad financiera.
- 2.8.- Características de la contabilidad administrativa.
 - 2.8.1.- Su implantación es opcional.
 - 2.8.2.- Su técnica está basada en lo útil de su información.
 - 2.8.3.- Se interesa más en detalles.
 - 2.8.4.- Su información puede estar basada en la técnica de los grandes números.
 - 2.8.5.- Informa con más oportunidad y rapidez.
- 2.9.- Algunas técnicas de la contabilidad administrativa.
 - 2.9.1.- Expansión de las cuentas.
 - 2.9.2.- Método de razones.
 - 2.9.3.- Presupuestos.
 - 2.9.4.- Punto de equilibrio.
 - 2.9.5.- Métodos de utilidades sobre la inversión.
 - 2.9.6.- Costos unitarios.
 - 2.9.7.- Costos estándar.
 - 2.9.8.- Costeo directo.
 - 2.9.9.- Estados proforma.

- 2.9.10.- Estados comparativos.
- 2.9.11.- Procesamiento integral de datos.
- 2.10.- Adaptación de la contabilidad financiera para la toma de decisiones administrativas.
 - 2.10.1.- Modificaciones en el proceso de la información financiera.
 - 2.10.2.- Modificaciones en la interpretación de informes financieros.
 - 2.10.3.- Modificaciones en el tipo de información usada.

CAPITULO III

LA CONTRALORIA

- 3.1.- El contralor.
- 3.2.- Ubicación del contralor.
 - 3.2.1.- En la planeación para el control.
 - 3.2.2.- En la información e interpretación de los resultados de operación y de la situación financiera.
 - 3.2.3.- En la evaluación y deliberación.
 - 3.2.4.- En la administración de impuestos.
 - 3.2.5.- En los informes al gobierno.
 - 3.2.6.- En la coordinación de la auditoría externa.
 - 3.2.7.- En la protección de los activos de la organización.
 - 3.2.8.- En la evaluación económica.
- 3.3.- Relaciones y responsabilidades del contralor.
 - 3.3.1.- Con el director general.
 - 3.3.2.- Con el consejo de administración.
 - 3.3.3 - Con los accionistas.
 - 3.3.4.- Con el tesorero.
 - 3.3.5.- Con la división de personal.
 - 3.3.6.- Con el jefe de la oficina.
 - 3.3.7.- Con la división de producción.
 - 3.3.8.- Con la división de ventas.

- 3.3. 9.- Con la división de presupuestos.
 - 3.3.10.- Con la división de auditoría interna.
 - 3.3.11 - Con auditoría externa.
 - 3.3.12.- Con la división de contabilidad.
 - 3.3.13 - Con los funcionarios y autoridades en general.
 - 3.3.14.- Con el gobierno.
- 3.4.- Funciones del contralor.
- 3.4.1.- Establecer un plan para el control de las operaciones.
 - 3.4.2.- Valorar los resultados del ejercicio.
 - 3.4.3.- Interpretar los objetivos de la organización.
 - 3.4.4.- Participar en el área de impuestos.
 - 3.4.5.- Proteger los créditos de la organización.
 - 3.4.6.- En contabilidad.
 - 3.4.7.- En el control interno .
 - 3.4.8.- En las finanzas.
 - 3.4.9.- En los presupuestos.
- 3.5.- Los informes del contralor.
- 3.6.- El contralor y la contabilidad administrativa.
- 3.7.- El contralor y la toma de decisiones.

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

CAPITULO I

LA CONTABILIDAD FINANCIERA

1.1.- Conceptos de contabilidad financiera o tradicional.

Sin haber acuerdo todavía entre los estudiosos de la Contaduría Pública respecto de cómo considerar ésta: como ciencia, como arte o como técnica, presentamos a continuación algunos conceptos que tratan de definirla para adentrarnos en su terminología.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos (Comisión de Principios de Contabilidad) dice que " La contabilidad es una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuralmente información cuantitativa expresada en unidades monetarias, de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, con el objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones de carácter financiero en relación con dicha empresa ".

Algunas firmas mexicanas de Contadores Públicos definen a la contabilidad como " la ciencia de las cuentas aplicadas a los negocios. Sistema adoptado para llevar cuenta y razón de las operaciones en las oficinas públicas y particulares ".

El Instituto Americano de Contadores Públicos define a la contabilidad como el arte de registrar, clasificar, resumir de manera significativa y en términos monetarios transacciones que son, en parte al menos, de carácter financiero, así como de interpretar los resultados

obtenidos.

Respecto de estas definiciones de la materia, diremos que en nuestra opinión, y en el rubro de la contabilidad financiera o tradicional, la consideramos como técnica, ya que ésta cumple con los requisitos de:

Ser sinónimo de práctica y opuesto a lo teórico, ya que la técnica se refiere al modo de "hacer" o acción; a diferencia de la teoría que está referida exclusivamente al pensamiento.

Conceptuarse la técnica, como actividad realmente distinta de conocimiento científico, por estimarse opuestas las funciones del técnico y del hombre de ciencia.

Ser la técnica una voz que se emplea para indicar un dominio de conocimiento, al cual no puede llegar la opinión común.

Consideramos que en el sentido amplio de la palabra no es la contabilidad un arte; si bien puede serlo la teneduría de libros por estar sujeta a un conjunto de preceptos para hacerla bien; y aunque ésta es parte de la primera, no podemos generalizar diciendo que la contabilidad sea un arte.

No es ciencia la contabilidad, por ser su objeto variable y contingente, que no puede motivar un conocimiento estable e invariablemente verdadero.

Podemos convenir que ciencia es el conocimiento de las cosas - por sus causas, y para llegar a ese conocimiento verdadero es necesario abstraer lo que de invariable tienen las cosas, y que por lo tanto sería teórico; y sería necesario además designar sus variables -- con el nombre de leyes.

Presentaremos después el enfoque administrativo de la contabilidad y su necesidad para el buen funcionamiento de la organización, ya que es necesario que sus directivos - en particular relacionando a nivel contraloría-se valgan de medios que proporcionen información que les es fundamental para la toma de decisiones.

Por ahora consideramos que los informes requeridos principalmente de la contabilidad financiera son:

- . Los que se refieren al negocio en sí, en cuanto a su situación y desenvolvimiento.
- . Los que presentan la situación económica del país, sobre todo en lo que se refiere a organizaciones de la misma índole.

Por lo anterior se puede inferir que los directivos de una empresa, para tomar adecuadamente sus decisiones y llevar un debido control de sus operaciones, requieren de la información proporcionada - por los registros contables y transformarla así en contabilidad administrativa.

Para dar un paso más hacia la contabilidad administrativa, pre

sentamos la definición de contabilidad que Paul Grady hace en su libro "Inventarios de los Principios de Contabilidad" :

...." Contabilidad es el conjunto de conocimientos y funciones - referentes a la sistemática iniciación, la comprobación de autenticidad, el registro, la clasificación, el procesamiento, el resumen, el análisis, la interpretación y el suministro de información confiable y significativa, relativa a las transacciones y a los acontecimientos -- que son, al menos en parte, de índole financiera, requeridos por la -- administración y la operación de una empresa y para la preparación de informes que deben rendirse para cumplir con las responsabilidades derivadas de mandatos encomendados y de índole diversa ".

1.2.- Necesidad de llevar la contabilidad.

Aún en forma elemental, desde tiempos muy remotos se vio la necesidad de representar y anotar el patrimonio de las personas; ahora, -- con el crecimiento industrial, la intervención de la contabilidad es -- esencial, pues gracias a ella es posible darse cuenta de la marcha de los negocios, su desenvolvimiento y situación; nos permite presentar - en forma especial de estados financieros los cambios que el patrimonio sufre, siendo dichos estados financieros en un momento dado la realidad del patrimonio que además, ya involucra obligaciones, activos, etc.; y particularmente, nos permite tomar las decisiones que es lo que por ahora de manera principal nos interesa analizar, al darle un enfoque administrativo a la contabilidad como se verá en el segundo capítulo.

Por lo tanto, la contabilidad debe ser llevada en forma tal que -

permita, por medio de sus registros, obtener la información necesaria que sea requerida para observar el pasado, "vigilar" el presente y -- proyectarse hacia el futuro, por lo que a la toma de decisiones corresponde.

1.3.- Características de la información contable.

Ubicado el concepto de contabilidad financiera y una vez que se ha considerado la necesidad de llevarla, de la definición de contabilidad financiera que nos presenta la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, se van a inferir las características que debe tener la información contable.

El boletín que presenta esta definición no considera como básicos algunos conceptos que varios autores han supuesto así en un esquema teórico de la contabilidad, por ser inherentes a una técnica de -- cuantificación y derivarse de la definición y de la función social de la contabilidad.

El boletín de referencia indica que los métodos de cuantificación varían en complejidad, dependiendo del grado de dificultad que -- implique el obtener la información cuantitativa.

Cuando la información se deriva de una observación inmediata -- del fenómeno medido, la tarea es más fácil, nos dice; tal es el caso de una simple estadística sobre temperaturas, o una sobre ventas. Pero cuando se refiere a los múltiples eventos de una entidad económica, la información cuantitativa resulta compleja.

La definición de contabilidad como técnica utilizada para producir información cuantitativa que sirva de base para tomar decisiones económicas a los usuarios de la misma, sigue diciendo el boletín de referencia, implica que la información y el proceso de cuantificación deben cumplir con una serie de requisitos para que satisfaga adecuadamente las necesidades que mantienen vigente su utilidad.

Ahora bien, dentro de estos conceptos nos interesa presentar las características fundamentales que debe tener la información contable, y que son:

- Utilidad y
- Confiabilidad

Además, la información contable debe tener, impuesta por su función en la toma de decisiones, la característica de :

- Provisionalidad

1.3.1.- Su utilidad

La utilidad como característica de la información contable es la cualidad de adecuarse al propósito del usuario. Estos propósitos son diferentes en detalle para cada usuario pero todos tienen el interés común económico en la entidad; entre estos interesados se encuentran la administración, inversionistas, accionistas, trabajadores, proveedores, acreedores, autoridades gubernamentales, etc. Dada la imposibilidad de conocer al usuario específico y sus necesidades particulares, se presenta información general por medio de los estados financieros :

el balance general, el estado de resultados, el estado de cambios en la situación financiera y el estado de cambios en el capital contable.

La utilidad de la información está en función de su contenido informativo y de su oportunidad.

1.3.1.1.- Contenido informativo.

El contenido informativo está basado en:

1.3.1.1.1.- Significación.

La significación de la información, es decir, en su capacidad de representar simbólicamente - con palabras y cantidades - la entidad y su evolución, su estado en diferentes puntos en el tiempo y -- los resultados de su operación;

1.3.1.1.2.- Relevancia.

La relevancia de la información, que es la cualidad de seleccionar los elementos de la misma, que mejor permitan al usuario captar el mensaje y operar sobre ella para lograr sus fines particulares;

1.3.1.1.3.- Veracidad.

La veracidad, cualidad esencial, pues sin ella se desvirtúa la representación contable de la entidad, que abarca la inclusión de -- eventos realmente sucedidos y de su correcta medición, de acuerdo con

las reglas aceptadas como válidas por el sistema;

1.3.1.1.4. - Comparabilidad.

La comparabilidad, es decir, la cualidad de la información de ser válidamente comparable en los diferentes puntos de tiempo para una entidad; y de ser válidamente comparables dos o más entidades entre sí, permitiendo juzgar la evolución de las entidades económicas.

1.3.1.2.- Oportunidad de la información.

La oportunidad de la información contable es el aspecto esencial de que llegue a manos del usuario y que éste pueda usarla para tomar sus decisiones a tiempo para lograr sus fines, aún cuando las cuantificaciones obtenidas tengan que hacerse cortando convencionalmente la vida de la entidad y se presenten cifras estimadas de eventos cuyos efectos no se conocen totalmente.

1.3.2.- Su confiabilidad.

La confiabilidad es la característica de la información contable por la que el usuario la acepta y utiliza para tomar decisiones basándose en ella.

Esta no es una cualidad inherente a la información, es adjudicada por el usuario y refleja la relación entre él y la información.

Este crédito que el usuario da a la información está fundamentado en que el proceso de cuantificación contable, o sea la operación del sistema, es estable, objetiva y verificable. Estas tres ca-

racterísticas abarcan la captación de datos, su manejo - clasificación, reclasificación y cálculo -, y la presentación de la información en los estados financieros (forma, clasificación y designación de los conceptos que los integran).

1.3.2.1.- Estabilidad.

La estabilidad del sistema indica que su operación no cambia en el tiempo y que la información que produce ha sido obtenida aplicando las mismas reglas para la captación de los datos, su cuantificación y su presentación.

Sin embargo, la necesidad de estabilidad en el sistema no debe ser un freno a la evolución y perfeccionamiento de la información contable.

Cualquier cambio que se haga y que sea de efectos importantes -- debe ser dado a conocer para evitar errores a los usuarios de la información.

1.3.2.2.- Objetividad.

La objetividad del proceso de cuantificación contable implica -- que las reglas del sistema no han sido deliberadamente distorsionadas y que la información representa la realidad de acuerdo con dichas reglas. El sistema al operar objetiva e imparcialmente y al satisfacerse la característica de veracidad de la información, obtiene la equidad de ésta; de tal manera que no se afecten los intereses de los usuarios de la información.

1.3.2.3.- Verificabilidad.

La verificabilidad de toda la operación del sistema permite que pueda ser duplicada y que se puedan aplicar pruebas para comprobar la información producida, ya que son explícitas sus reglas de operación: captación selectiva de los datos; transformación, arreglo y combinación de los datos; y, clasificación y presentación de la información.

1.3.3.- Su provisionalidad.

La provisionalidad de la información contable significa que no representa hechos totalmente acabados ni terminados. La necesidad de tomar decisiones obliga a hacer cortes en la vida de la empresa para presentar los resultados de operación y la situación financiera y sus cambios, incluyendo eventos cuyos efectos no terminan a la fecha de los estados financieros. Esta característica, más que una cualidad deseable, es una limitación a la precisión de la información.

Las características de la información contable son antecedentes, nos dice el boletín de principios de contabilidad, de la teoría de la contabilidad financiera. Estas características las produce el proceso de cuantificación, cuya operación específica es la que queda establecida en la teoría misma. La teoría abarca, por tanto, yendo hacia atrás, desde la información hasta los datos, pasando por el proceso de transformación que éstos sufren para convertirse en aquélla. La entrada de datos al sistema deberá estar diseñada en función de los fines informativos del mismo, lo que implica que sólo una parte de la realidad es de interés como objeto de estudio y se retiene para su -

manejo y presentación como información.

1.4.- Servicios que presta la contabilidad

Siendo tan amplio el campo de la contabilidad, ya que se emplea tanto en el gobierno como en un club social, en los consorcios industriales y en las organizaciones en general; presta por razón natural, servicios de muy diferentes índoles.

Clasificaremos simplemente sus servicios respecto de la organización, en: internos y externos:

1.4.1.- Internos:

- . Sirve para conocer la estructura del patrimonio y su evolución.
- . Para determinar los resultados económicos.
- . Obtención de los costos de su estructura y de sus productos.
- . Proporciona información para la dirección.- Provee de los datos que se estiman necesarios para la toma de decisiones.
- . Proporciona un comprobante de compromisos.
- . Es prueba judicial.
- . Colabora como instrumento de control interno cuyo objeto es salvaguardar el patrimonio de la empresa, evitando el fraude.

1.4.2.- Externos:

- . Proporciona información a socios, accionistas, etc.
- . Informa a terceros en general - deudores, acreedores, etc. -
- . Informa a las instituciones de crédito, sindicatos, etc.

1.5.- Características de la contabilidad financiera.

Una vez que hemos clasificado en términos generales los servicios que presta la contabilidad, se consideran a continuación algunas características de la contabilidad financiera:

Ciertas características de la contabilidad financiera le permiten ser la base de aplicación de principios, estructuración de sistemas contables, información a terceros, etc. De estas características veremos como principales las siguientes:

1.5.1.- Rendir informes a terceros sobre la organización.

La contabilidad financiera proporciona información financiera a terceras personas; por lo tanto las técnicas, los principios y las reglas sirven para normar los registros contables cumpliendo con las exigencias de esas personas o instituciones.

1.5.2.- Abarca la totalidad de las operaciones en forma histórica.

La contabilidad financiera lleva en forma cronológica y detallada todos los movimientos financieros y económicos en el transcurso de la vida de la organización; esos movimientos abarcan desde la aportación de capitales hasta el control de los ciclos económicos, dictando

criterios a seguir y bases en los principios contables. Estos movimientos son entre otros los siguientes:

- . Aplicación correcta entre los activos y pasivos, clasificándolos en función de su disponibilidad y su exigibilidad.
- . Control de sistema adecuado de depreciación, cualquiera que sea.
- . Determinación correcta de los ingresos de acuerdo con el principio de realización.
- . Control de las acumulaciones que forman el movimiento de los estados dinámicos que relacionan los costos y gastos con los ingresos del período, para conocer los resultados que modifican el patrimonio de la empresa.
- . Distinción clara y precisa entre gastos y salida de dinero, así como de ingresos y entrada de dinero.
- . Registro de omisiones y variaciones de capital en sus diferentes formas: acciones en tesorería, superávit, dividendos en acciones, fraccionamiento de acciones, reservas de capital, etc.
- . Registro de las operaciones financieras, todas, y las variaciones en los inventarios.

1.5.3.- Su implantación es necesaria.

En la actualidad un sistema de contabilidad es de gran importancia para la planeación y el control de las operaciones, lo mismo para una gran sociedad anónima que para una pequeña empresa, informando -- así de los medios que se siguieron para el desarrollo de la operación en todos sus niveles y aspectos

Si bien, en cada empresa se lleva diferente sistema, todas deben basarse en normas y principios similares, cuya aplicación dependerá de la magnitud de las operaciones de la empresa y del criterio personal del contador.

1.5.4.- Sirve de base para la preparación de estados financieros, contables y extra-contables.

La información que brinda la contabilidad financiera toma forma con la presentación de los estados financieros: balance general, estado de resultados, estado de cuentas colectivas, estado de costos, estado de ingresos y gastos, etc., considerados dentro de la técnica -- contable como resumen de las operaciones de una empresa.

Se consideran estados financieros contables, cuando su contenido se extrae totalmente de las cifras registradas en la contabilidad, como el balance general y el estado de resultados. Son entonces, estados financieros extra-contables, aquellos cuyo contenido no necesariamente es el resultado de las cifras de la contabilidad financiera aunque sí guarden una relación con ella la mayoría de las veces, como por ejemplo los estados pro-forma, los estados comparativos de presupuestos, los estados consolidados, etc.

1.5.5.- Sirve de lenguaje en las organizaciones

Ya que la contabilidad financiera es el idioma universal que ayuda a las relaciones entre empresarios y trabajadores, entre gobierno y contribuyentes, entre las empresas y sus acreedores, sirve de lenguaje en las organizaciones, pues por medio de sus números traduce los conceptos socio económicos, formando así el léxico de los negocios.

1.6.- Exigencia legal de la contabilidad.

Salvaguardar los derechos de las personas, es, en este caso el móvil del derecho, para quienes tienen relación con la organización, bien sean socios, accionistas, acreedores, clientes, bancos, etc.

En el aspecto formal, la influencia del derecho en la contabilidad se manifiesta en la obligatoriedad de someterla a una serie de requisitos, de tal manera que sus registros sirvan en un momento dado como prueba judicial, con fuerza probatoria

En nuestro país, el Código de Comercio es el que contiene estas disposiciones legales.

En relación a ésto, Paul Grady dice en su libro " Inventario de los Principios de Contabilidad ", que la contabilidad sirve para muchos fines internos y externos en la red extensa de las sociedades mercantiles. El fin externo más importante es el de proporcionar la información comprensiva y segura que se requiera a fin de que la administración pueda cumplir con sus obligaciones de información conta

ble en cuanto a su mandato para los accionistas los acreedores, el gobierno y los terceros que tengan intereses de buena fe.

1.7.- Limitaciones de la contabilidad financiera o tradicional.

El desarrollo acelerado que se presenta en las empresas obliga a mejorar con nuevas técnicas sus funciones que las componen.

La contabilidad, que es parte importante de las funciones de una empresa, ha evolucionado significativamente; por ahora analizaremos su evolución en dos etapas:

Al referirnos a la contabilidad en su acepción de financiera o tradicional, y una vez que hemos considerado varias definiciones de ella, podemos entenderla como aquella técnica que registra de acuerdo con principios convenidos, en términos de moneda, las transacciones financieras de una empresa que genera información convencional - esta dos financieros - para propósitos generales y que sirve además a todos los usuarios externos de la compañía interesados en datos financieros de ella.

Hemos dicho que consideramos interesados externos a aquellas personas que dan a la información una interpretación según convenga, o bien desde el punto de vista de sus intereses.

A este enfoque de la contabilidad, según las definiciones -- que de ella hemos presentado, le podemos señalar algunas limitaciones:

Primera Si es la encargada de registrar lo que ocurrió y los resultados finales de las operaciones financieras de una organización, estamos proporcionando información de lo que pasó, de lo que ya pertenece al pasado y que por lo tanto de ello solamente podemos tomar como camino a seguir, si así conviene, el de modificar la acción futura si acaso la información resultante de la contabilidad no arroja los resultados esperados; pero de los resultados que ya se obtuvieron, muy poco se podrá hacer.

Creemos, que siendo una de las principales funciones de la contabilidad, proporcionar información a la administración; en el procedimiento para obtenerla, una vez que ya se han concluido las actividades de la organización en un ejercicio, se presenta el problema para la dirección - bien sea a nivel gerencia o contraloría - que esa información sea ya extemporánea y no pueda tomarse en cuenta como punto de referencia para normar una política a seguir, es decir, para tomar -- una decisión.

Segunda: Encontramos que en esta contabilidad, convencionalmente identificada como financiera o tradicional, para efectos de nuestro estudio, utiliza en su lenguaje valores monetarios con cantidades desde millones hasta centavos, sin proporcionar informes de otra índole a los administradores, en otras unidades de medida más objetivas y más fácilmente captables, como podrían ser por ejemplo los pictogramas, - las gráficas, los porcentajes, los miles de pesos, etc.

Humberto J. Leal presenta como limitaciones a la contabilidad

tradicional, en su artículo sobre la contabilidad administrativa publicado en la revista Dirección y Control, las siguientes:

- . Orientación hacia el pasado-historia, más que hacia el futuro.
- . Información incompleta.- Se requiere de información adicional.
- . Distribución arbitraria de los costos fijos.
- . Los estados financieros son informes parciales.- Ficción -- del período contable.
- . El fracaso para reflejar el verdadero costo de oportunidad.
- . El no mostrar valores actuales o de realización.
- . Intervención del juicio personal en el estudio de incobrables, depreciación, etc.
- . El uso de períodos cortos para acumular y presentar información.
- . La falta de información "ad hoc" para situaciones específicas.
- . Las que emanan de los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- . El empleo de la unidad monetaria como única medida.

No permite juzgar la ejecución y desarrollo de los recursos humanos.

- . Predomina en empresas con estilo autocrático y centralista - de administración, convirtiéndose en herramienta para el control desde arriba.
- . Dadas las soluciones alternativas existentes para un mismo - problema, no es posible la comparación de los estados financieros entre empresas del mismo tipo.

Las limitaciones de la contabilidad financiera o tradicional, - anteriormente enunciadas, nos van a llevar al punto en que se considere la necesidad de dar un enfoque administrativo a la contabilidad.

CAPITULO II

LA CONTABILIDAD ADMINISTRATIVA

2.1.- Necesidad e importancia de la contabilidad administrativa.

Humberto J. Leal, en su artículo sobre contabilidad administrativa nos señala que la realidad del mundo de los negocios en nuestro medio es que predomina el gerente intuitivo; si admitimos que en México existe una mentalidad empresarial en vías de desarrollo, que las técnicas de administración científica aún no logran un gran arraigo, que la racionalización en contra de la intuición aún no gana la batalla; el uso de la contabilidad y su artículo terminado - la información - por parte de los ejecutivos para el desarrollo y cumplimiento de su función administrativa y la toma de decisiones, no es algo generalizado aún.

Esto se origina en gran parte por el énfasis que se le ha dado a la contabilidad tradicional y en las cadenas de rigidez - nos dice Leal -, que le han colocado los "principios de contabilidad generalmente aceptados" al contador, limitándolo a colaborar y a llenar adecuadamente su función para con la administración, es probable; pero más importante que esto es el analizar y precisar las reglas que fundamentan la necesidad e importancia de la contabilidad administrativa y -- por lo tanto su estudio y conocimiento, lo que se pretende en las premisas que se presentan en los siguientes párrafos.

2.2.- Importancia de la administración en nuestro siglo.

Hablar de la contabilidad administrativa es hablar de un enfoque administrativo de la contabilidad; podríamos decir que es hablar de la contabilidad y la administración.

Al referirnos a la administración, puntualizamos la importancia de ella, siendo que ésta constituye la característica del siglo XX, que ha provocado una transformación en la escala de valores de nuestro mundo económico, que se ha convertido en lo básico, en lo esencial, más aún que el propio capital y que el trabajo.

Es por lo tanto vital conocer y tener una mentalidad administrativa, acorde con lo cual la contaduría pública dé un énfasis especial al enfoque administrativo de la contabilidad, que particularmente en nuestro país se hace necesario.

2.3.- La contabilidad como herramienta al servicio de la profesión.

Estamos de acuerdo en que la vieja imagen del contador sin acceso a la administración para coadyuvar en su función, está totalmente fuera de época. Ahora, el contador es algo más que un simple recolector de hechos, es contador administrativo que forma parte y asesora a la administración en todos sus niveles, y en su futuro presenta una nueva tendencia creciente hacia esta nueva orientación.

La contabilidad es primordial, es una herramienta al servicio de la administración, colaborando con ella como un medio muy importante para alcanzar los fines trazados como objetivos de la empresa, con una íntima participación en el proceso administrativo y en la toma de decisiones, aún cuando en la práctica, los administradores no

han obtenido de la contabilidad todos los beneficios, elementos de juicio e información que ella les puede proporcionar para el mejor desarrollo de su función.

Si a lo anterior le agregamos que en ocasiones el contador dentro de la empresa, no cuenta con una adecuada preparación administrativa, que no se ha preocupado lo suficiente por mantenerse al día y por "vender" a la administración el uso de sus técnicas, podemos ver que - algunas veces la imagen del staff contable en las empresas, no es buena

2.4.- Los conocimientos administrativos como base de especialización.

Hemos dicho que la contabilidad es una herramienta al servicio de la administración, al ser pues integrante y una división de la misma, y a la vez un elemento básico e importante para el desarrollo de la función administrativa, la contaduría pública debe estar preparada y capacitada para formar parte de la administración, y desempeñar con toda propiedad su papel dentro de la misma.

Por lo anterior, podemos afirmar, que la contabilidad es una especialización dentro de la administración; sin embargo, el contador público consciente de su responsabilidad no debe actuar como especialista sin antes ser generalista; es decir, su especialización debe estar respaldada en conocimientos administrativos generales para poder determinar adecuadamente su desempeño dentro del equipo administrativo.

El contador público debe tener visión gerencial; - este concep

co de gerencial incluye para nuestros efectos, el de contraloría - de be ser capaz de ver el negocio como un todo. dene integrar su función en él, para colaborar en alcanzar los objetivos del mismo.

2.5.- Concepto de contabilidad administrativa.

Facilitar las decisiones de los administradores es la nueva --
tendencia de los registros y procedimientos contables, cambiando del
aspecto histórico, al de planeación y control, desempeñando doble pa-
pel dentro de las funciones de la organización, es decir, actuando co
mo herramienta básica de la administración y siendo a la vez parte in
tegrante de la misma.

En nuestra opinión, la contabilidad administrativa incluye a -
la contabilidad financiera, en el aspecto de la supervisión relacionada
con el mantenimiento de cuentas necesarias en los libros, observancia
de los requisitos legales, control de las cuentas colectivas, estable
cimiento y operación de controles internos, cerciorándose que se
desarrollen con exactitud y apego a los programas de acción de la em-
presa.

Así pues, la contabilidad administrativa - o enfoque adminis--
trativo de la contabilidad - es aquella que proporciona información -
basada en la técnica contable, que ayuda a la administración, a la --
creación de políticas para la planeación y control de las funciones -
de una organización.

Por lo anterior, podemos decir que la contabilidad administra-
tiva es aquella que proporciona informes basados en la técnica conta-

ble, que ayuda a la administración, a la creación de políticas para la planeación y control de las funciones de una empresa.

Humberto J. Leal define a la contabilidad administrativa como aquella que está al servicio de la administración para:

- . Satisfacer las necesidades de información de los usuarios internos de la empresa.
- . La toma de decisiones, y
- . Apoyar e impulsar la realización del proceso administrativo, principalmente la planeación y el control.

Así pues, podemos entender a la contabilidad administrativa como el conjunto de técnicas, interpretaciones, evidencias subjetivas y refinamientos contables enfocados a proveer de la información dinámica a la dirección de una organización para sus fines internos de planeación y control, prescindiendo de reglas y definiciones tradicionalmente admitidas, teniendo las limitaciones y los alcances que tengan las personas que la utilizan como herramienta de información para tomar decisiones. Además la contabilidad administrativa dinamiza la información de los registros contables, orientando dicha información hacia la obtención de utilidades.

2.6.- Importancia de la contabilidad administrativa.

La importancia de la contabilidad administrativa está basada en la información que proporciona al grupo encargado de la gestión ad

ministrativa. Esta información puede presentarse en forma detallada o de acuerdo con los principios de excepción, cuidando que los informes sean claros, precisos y pertinentes.

La preocupación constante de una administración en marcha es la de preveer el futuro, aquilatando los datos del pasado con su tendencia hacia el presente.

La contabilidad administrativa va más allá del simple registro de las operaciones contables, proporcionando información en unidades monetarias o de otras especies, informando del estado en que se encuentra la organización y a dónde se dirige, interpretando las metas en términos unitarios, formulando los correspondientes ajustes a las estructuras de las políticas y planes adoptados.

La contabilidad administrativa ayuda a crear las delegaciones de actividad con sus respectivas responsabilidades a diversos niveles, ya sean departamentos, divisiones o individuos, evaluando las iniciativas del personal para cumplir con sus actividades.

La contabilidad administrativa debe estar estructurada de tal manera que sus informes sean la base para solución de diversos problemas y la formulación de decisiones, sin necesidad de hacer estudios especiales cada vez que algún dato sea requerido, buscando siempre la rapidez de la información.

La contabilidad administrativa proporciona cuadros informativos para ser utilizados por la administración. La información que de ellos se obtiene, entre otra, es la siguiente:

- . Datos de planeación para cubrir todos los aspectos mercantiles y económicos.
- . Datos para la planeación expresada en unidades monetarias, delegando autoridad y responsabilidad en los diferentes niveles administrativos.
- . Datos del correcto funcionamiento de las operaciones basadas en el principio de excepción.
- . Datos para supervisar la efectividad de la organización, así como los métodos empleados para llevar por buen camino las operaciones de la empresa, señalando las desviaciones que pudieran ocasionar dificultades.
- . Datos correspondientes a los planes ya terminados, sus alcances y sus limitaciones para que sirvan de objeto para poder proporcionar un control sobre su funcionamiento.
- . Datos de normas operables de funcionamiento para las responsabilidades ponderadas; comparando el funcionamiento con las normas a intervalos señalados, analizando las variantes, para la realización de nuevos estudios.
- . Datos que clasifican en varios aspectos la experiencia de la organización, para la solución de problemas específicos que requieren la atención de los encargados de la administración.

2.7.- Diferencias entre la contabilidad administrativa y la contabili

dad financiera.

De acuerdo con la opinión de Humberto J. Leal que nos dice que la diferencia esencial de la contabilidad financiera con la contabilidad administrativa estriba en su diferente enfoque y énfasis, ya que la primera se enfoca hacia los interesados externos, proporciona información convencional, imparcial, para usos generales, con un marcado énfasis en el registro histórico de las operaciones expresadas en lenguaje de uso común; y la segunda se enfoca y relaciona con todos los niveles de la administración, y su énfasis estriba en producir información con las características necesarias para ser útil en la toma de decisiones y en una más apropiada realización del proceso administrativo, convirtiéndose en un elemento dinámico de la organización de las empresas.

Analizaremos a continuación, según detalle del mismo autor, las diferencias de la contabilidad administrativa con la contabilidad financiera, refiriéndonos inicialmente al objetivo fundamental de la contabilidad, que es la información, para después comentar otras diferencias de carácter general, entre ambas.

En la contabilidad financiera los informes tradicionales para propósitos generales e interesados externos son históricos en cuanto al tiempo se refiere; mientras que en la contabilidad administrativa sus informes están fuera del método tradicional para los diferentes niveles de la administración pues están orientados hacia el futuro, con relación al pasado: no sólo lo que se hizo, sino también lo que dejó de hacerse para evaluar la decisión y medir el costo de oportu-

nidad.

Por lo que al área de observación se refiere, en la primera son los informes comprensivos y relacionados con el pasado de la empresa; respecto de la segunda, necesita además de esa área de información, - datos por divisiones, departamentos, proyectos, etc. y del medio am- - biente y competencia.

Por su enfoque, los informes de la contabilidad financiera son generales; en la contabilidad administrativa son particulares, casuís-
ticos.

Respecto de la periodicidad, los informes en la primera son - recurrentes, periódicos; en la segunda son de flujo constante e - - ininterrumpido y ajustables a las condiciones cambiantes, produciendo así informes esporádicos previstos e imprevistos.

Considerando la unidad de medida como base para establecer diferencias en cuanto a información, en la contabilidad financiera es exclusivamente monetaria esta unidad de medida, mientras que en la - contabilidad administrativa intervienen datos económicos y no económicos, con diversas unidades y aún datos cualitativos.

En la contabilidad financiera respecto de la evaluación de ob-
jetivos, se mide el logro del objetivo económico, mientras que en la contabilidad administrativa se miden todos los objetivos.

Además, en relación a la objetividad, en la primera, sus objetivos son verificables e imparciales, mientras que en la segunda hay

autenticidad en los datos objetivos, pero hay además datos potenciales, subjetivos, cualitativos, todos ellos acompañados de opiniones y recomendaciones.

Por su construcción, los informes en la contabilidad financiera son tradicionales y estandarizados, mientras que en la contabilidad administrativa son adaptables al usuario concreto, dinámicos y cambiantes, como la administración.

En cuanto a su presentación, encontramos que son rígidos los informes en la primera, mientras que en la contabilidad administrativa son flexibles y acoplados a las circunstancias, medio ambiente y competencia.

En cuanto a la efectividad de la comunicación de los informes, en la contabilidad financiera se desconoce el usuario y se utiliza un lenguaje común, mientras que en la contabilidad administrativa los informes tienen un estrecho contacto con el usuario, se acopla a él la información, se usa lenguaje especializado y modelos matemáticos.

Informar, es la finalidad del mensaje en la contabilidad financiera, habida cuenta que en la contabilidad administrativa dicha finalidad es informar y motivar.

Si se atiende el beneficio administrativo, respecto de la contabilidad financiera, la administración obtiene beneficios muy limitados de la información para usos externos; en tanto que en la con-

tabilidad administrativa es innecesario el árbitro independiente e imparcial al concentrarse en una sola persona la necesidad de información y la responsabilidad por la dirección.

Por la terminología y clasificaciones, en los informes de la primera se requiere consistencia con la costumbre, por tratarse de estados financieros con propósitos generales, mientras que en la segunda, debido al estrecho contacto con la fuente de información y el centro de decisiones, lo importante es que el usuario interprete correctamente el contenido del mensaje.

Agregando a las diferencias antes comentadas con relación a las características de la información, en uno y otro caso existen otras diferenciaciones entre la contabilidad financiera y la contabilidad administrativa.

En cuanto al origen, la contabilidad financiera es anterior - siglo XIV - a la contabilidad administrativa debido a que ocurrieron primero las circunstancias que le dieron origen. La contabilidad administrativa se inició en 1916 con los costos estándar; el primer libro se publicó en 1924 habiendo influido sobre ella considerablemente la contabilidad financiera.

En cuanto a la teoría contable, existe definida en la contabilidad financiera y tiene un cuerpo estructurado de sus principios; en tanto que la contabilidad administrativa no tiene propiamente una teoría, no hay literatura en esta área, ni principios de la misma.

Los métodos de registro, clasificación y sumarización son en la contabilidad financiera inflexibles y acordes a criterios planeados - catálogo de cuentas - para producir información de uso general. El registro se basa en censos. En la contabilidad administrativa estos métodos son flexibles; se precisa de mucha flexibilidad en el registro, clasificación y memorización, a fin de producir informes a la medida para situaciones no recurrentes. Para el registro, usa en adición muestras.

En la toma de decisiones, respecto de la contabilidad financiera el contador es pasivo en su participación. Permite ésta, decisiones de tipo general en cuanto a la empresa como un todo y normalmente por personas diferentes de aquellas que tienen la responsabilidad de administrar la organización. A este respecto, en la contabilidad administrativa el contador busca alternativas, mide eficiencia de los cursos de acción y colabora en la definición de los objetivos.

Permite decisiones de tipo particular sobre segmentos específicos y tomadas por la administración misma en todos sus niveles.

En cuanto a su complejidad, la contabilidad financiera no presenta problemas complicados, en tanto que la contabilidad administrativa es una disciplina diferente y bastante más compleja que la financiera.

La contabilidad financiera, respecto de técnicas de procesamiento de datos se constriñe a las del campo contable - la partida

doble, - y la contabilidad administrativa utiliza las del campo contable y las de otras disciplinas colaterales, como la estadística, investigación de operaciones, economía administrativa, etc.

Como instrumento motivacional generalmente no es considerada la contabilidad financiera, sino simplemente informativo; a diferencia de la contabilidad administrativa que informa y motiva, viéndose involucrada en los problemas psicológicos y sociológicos de la motivación, - pudiendo ejercer una influencia negativa o positiva sobre la misma, -- fundamentalmente de acuerdo con el estilo administrativo.

Respecto de los principios de contabilidad generalmente aceptados, pertenecen exclusivamente a la contabilidad financiera, ya que se originaron y desarrollaron en ella. En la contabilidad administrativa no se aplican, o se utilizan en forma distinta para satisfacer necesidades puramente internas; originan rigidez para colaborar con la administración; existe más énfasis sobre prácticas efectivas que sobre la teoría.

Humberto J. Leal hace comentario especial de dos de las últimas - diferencias mencionadas entre la contabilidad administrativa y la contabilidad financiera. Respecto a aquella diferencia que se refiere a - que la contabilidad administrativa utiliza el muestreo estadístico para el registro de las operaciones, señala que las aplicaciones de la - estadística a la contabilidad administrativa presentan un campo amplísimo, uno de ellos es la eliminación de las cuentas de producción en - proceso sin mayor pérdida de control, utilizando procedimientos de - - muestreo para obtener desviaciones del costo estándar, determinándolo únicamente para el producto terminado.

Por lo que hace a la diferencia entre ambas tomando como base de comparación los principios de contabilidad generalmente aceptados, menciona que no son aplicables a la contabilidad administrativa ya que no le permiten un ideal cumplimiento de sus objetivos.

2.8.- Características de la contabilidad administrativa.

Hemos señalado ciertas diferencias entre la contabilidad administrativa y la contabilidad financiera que nos permiten establecer el -- criterio de que la aplicación de la contabilidad financiera está basada en principios, normas y reglas que forman su espíritu; mientras que la contabilidad administrativa tiene una sola base que es: la utilidad de su información, sin importar a los administradores que los usos que de ella se hagan, tengan además, aceptación o validez en otras organizaciones, interesándoles únicamente lo adecuado del contenido para sus cuadros informativos.

Así pues, las principales características de la contabilidad administrativa son:

2.8.1.- Su implantación es opcional.

La implantación o uso de la contabilidad administrativa se produce cuando los ejecutivos están interesados en obtener información para basar sus decisiones, ya sea para nacer o dejar de hacer algo.

No necesariamente se debe implantar en todas las operaciones que la empresa desarrolla, pero sí es muy conveniente que los ejecu-

tivos tengan información de la forma en que se desenvuelve el elemento humano, por ejemplo; especialmente en aquellas funciones que constantemente tienen variaciones con respecto de lo programado.

2.8.2.- Su técnica está basada en la utilidad.

Los terceros tienen derecho a que se les proporcione información preparada de acuerdo con el especial interés que tengan sobre la organización; información que podemos clasificar como interna y externa:

La utilidad que brinde la información interna dependerá en gran parte del nivel administrativo al que sea dirigida; considerando tres niveles para efectos de su utilidad:

. Primer nivel o de altos ejecutivos:

- Presidente del Consejo de Administración
- Director General
- Contralor
- Otros principales

Estos ejecutivos están interesados en recibir periódicamente la información de los principales movimientos de la organización, niveles alcanzados en el trabajo, desempeño de actividades en las unidades de operación, y otros informes como pueden ser los comparativos.

. Segundo nivel

- Gerentes
- Jefes de Divisiones o Departamentos

Estos ejecutivos requieren también periódicamente de la información para conocer el desenvolvimiento de sus respectivos departamentos o áreas que están bajo su responsabilidad, con datos que deben encaminarse al mejor funcionamiento de sus departamentos.

. Tercer nivel

- Supervisores
- Sub-jefes
- Superintendentes

En este tercer nivel de ejecutivos se utiliza eficientemente la información con datos sobre el costo de hora hombre y máquina, eficiencia individual, tiempo improductivo, desperdicio de materiales, etc.

La información externa se proporcionará a los accionistas, instituciones de crédito, bolsas de valores, etc., como lo hemos dicho antes, indicándoles el desenvolvimiento y las perspectivas de su futuro.

2.8.3.- Se interesa más en detalles.

A diferencia de la contabilidad financiera que abarca la totalidad de las operaciones, el enfoque administrativo de la contabi

lidad está dirigido a reportar las actividades de los departamentos, equipos, tipos de inventarios y otras sub-divisiones de la organización. Dentro de la abundante documentación que se puede recopilar, sólo deberá resumirse y formularse como información - la estrictamente necesaria, presentándose con claridad, precisión y detalle.

2.8.4.- Su información puede estar basada en la técnica de los grandes números.

En la contabilidad administrativa las cifras con precisión hasta los últimos dígitos no son importantes. Al ejecutivo, los informes preparados con base en la técnica de los grandes números le hacen comprender con mayor prontitud su contenido sin desviar -- su atención en pequeñas cifras.

2.8.5.- Informa con más oportunidad y rapidez.

Los esfuerzos empleados en una contabilidad que no muestre datos de actualidad, serán esfuerzos vanos. Debemos aprovechar la superación constante de los sistemas contables para ofrecer con más rapidez la información.

La contabilidad administrativa, dadas sus características ya mencionadas y con la aplicación de las técnicas que en seguida se - indican, debe producir información inmediata que permita la toma de decisiones oportunas, ya que no es posible que la administración de una organización cualquiera, no tenga interés en conocer en términos monetarios de tipo contable, lo que en ella acontece

y cuál será su futuro.

2.9.- Algunas técnicas de la contabilidad administrativa

Las técnicas de la contabilidad administrativa pueden desarrollarse ilimitadamente, de ellas se mencionan a continuación algunas:

2.9.1.- Expansión de las cuentas.

Consiste en observar con toda detención los movimientos internos y externos para formular una división más detallada de las cuentas, dando margen al control de los costos por departamento, por divisiones, por unidades, por áreas.

Esta técnica fue de las primeras que utilizó la contabilidad administrativa.

2.9.2.- Método de razones.

En este método se determinan múltiples relaciones para hacer el análisis por medio de la comparación de dos cantidades, limitándose su función a servir de auxiliar para el estudio de las cifras de una empresa.

Se determinarán tantas relaciones como sean requeridas, aún cuando sólo serán significativas las que resulten lógicas y tengan relación de dependencia.

2.9.3.- Presupuestos.

Esta técnica consiste en la formulación de estados numéricos - que sirven para estimar, cifrar y reunir por funciones o por - ser elementos de función, a las actividades de operación, que han sido previstas y autorizadas por los programas de acción para un período determinado. La esencia del presupuesto es la planeación y el control de las operaciones de la organización

2.9.4.- Punto de equilibrio.

Es el punto en el que los gastos y los productos son idénticos, no existiendo por lo tanto en ese momento, ni utilidad ni pérdida.

El análisis de las relaciones costo-volumen-utilidad determina cuál es la mejor de las alternativas para proyectar cambios de aquellas situaciones presentes hacia el futuro.

La información del punto de equilibrio normalmente se presenta en gráficas, las que generalmente nos dicen lo siguiente:

- Los efectos que sufren los costos y las utilidades en la ampliación de una empresa.
- La comparación de las utilidades en diferentes grados de operación
- La comparación de las situaciones pasadas y presentes en relación con su proyección hacia el futuro.
- Los elementos para estudiar en qué forma intervienen las -

diversas líneas de artículos en los resultados de la organización.

- Las bases para determinar la eficiencia de operación de los departamentos, delimitando la responsabilidad por los desperdicios - en el caso de las empresas industriales - y, consecuentemente la distribución de utilidades.
- Las relaciones que guarda la empresa con los sistemas de precios, así como los fenómenos económicos relacionados con estos sistemas.

2.9.5.- Métodos de utilidades sobre la inversión.

Consiste en realizar estudios analíticos sobre los movimientos de capital que sufren las inversiones.

Estas técnicas pueden ser usadas solamente en la medida en que los hechos de una proposición puedan reducirse a signos monetarios, tanto en lo que se refiere a la inversión como a las utilidades periódicas.

Para muchos propósitos las consideraciones no cuantitativas son dominantes y las técnicas entonces no son aplicables.

2.9.6.- Costos unitarios.

Es el control de los costos por unidad, incurridos para la determinación de los precios, midiendo la productividad alcanzada en las diversas actividades de la empresa.

2.9.7.- Costos estándar.

Es el sistema de costos que norma patrones de medidas que han sido minuciosamente estudiadas en condiciones predeterminadas y que son utilizadas como instrumento de planeación y control.

Los estándares se determinan con base en estudios de ingeniería industrial, registros contables y análisis económicos.

Dentro de estos tres elementos del costo, el análisis de las desviaciones dará el criterio a seguir en la determinación de los ajustes.

2.9.8.- Costeo directo.

Se excluyen los gastos fijos por considerarlos como gastos -- del período en que se incurre; el costo se forma únicamente -- por los gastos variables, los cuales se deducen de los ingresos para darnos un margen de utilidad bruta.

El sistema de costeo directo o marginal proporciona informa-- ción para decidir si es conveniente efectuar determinada or-- den de producción, comparándola con los resultados que daría la contabilidad de costos tradicionales.

2.9.9.- Estados proforma.

Son aquéllos que tienen su base en cifras contables reales, - modificando su contenido por operaciones supuestas que se tiene la certeza de que ocurrirán.

Estos estados informan en cifras financieras de operaciones - futuras importantes como compra de maquinaria pesada, construcciones de nuevos centros de trabajo, fusiones de sociedades, etc.

La seguridad de que ocurran los cambios está respaldada por - documentación fehaciente como contratos de compra-venta, anticipos a cuenta, escrituras sociales, etc.

2.9.10.- Estados comparativos.

Consiste este método en comparar los estados financieros presentes con los formulados en fechas anteriores.

Las diferencias que resulten de la comparación de los estados financieros, son originadas por los cambios en los diferentes renglones de los estados comparados. La información que brinden estos estados será fehaciente cuando la interpretación se base en información complementaria indicando qué situaciones eran las existentes y cómo influyeron en el medio de operación de la organización.

Los estados comparativos debidamente usados informan del desenvolvimiento de la organización, así como del origen de sus cambios, estableciendo un análisis financiero del desarrollo de la empresa.

2.9.11.- Procesamiento integral de datos.

Este sistema que presenta un porvenir sin límite en la infor

mación y en la interpretación de aspectos contables y administrativos, es una técnica moderna gracias a los equipos electrónicos, como las computadoras, que disponen de capacidades y facultades para seleccionar, analizar y comunicar con más amplitud de lo que puede hacerse con el equipo de tabulación.

2.10.- Adaptación de la contabilidad financiera para la toma de decisiones administrativas.

Para la toma de decisiones administrativas debe la contabilidad financiera adaptarse, haciéndole algunas modificaciones, ya sea en el proceso de la información financiera, en la interpretación de sus informes financieros, o bien, modificando el tipo de información usada.

2.10.1.- Modificaciones en el proceso de la información financiera.

Es importante reconocer que el proceso de combinar informes aumenta o resta algunos de los detalles originales.

Los resúmenes son esenciales para el uso de la información cuantitativa; cuando el propósito está bien definido y están reconocidas las características de información necesarias, un compendio de hechos aislados permite un dominio de control sobre los asuntos de negocios que no se logran en cualquier forma.

Sin embargo, aunque el proceso de combinación reúne y perpe-

túa similitudes en los detalles, ello elimina las disimilitudes así, las ventas del mes en pesos, pueden ser combinadas en una cifra.

Pero el proceso destruye la identificación de ventas por clase de productos, por zonas, por días, por tipos de clientes, por formas de cobranza y por muchas otras distinciones, sin otras separaciones de información que no sean la suma de las ventas en pesos, que son necesarias para efectuar decisiones.

Las características deseadas deben ser preservadas en su forma original para que posteriormente sean clasificadas y combinarlas alternativamente.

Un aspecto importante de la contabilidad administrativa es, - por lo tanto, el anticipar las diversas necesidades de información monetarias y la preservación en los procesos de registro de las características de información que puedan ser presentadas en relación de aquellas necesidades; esto puede ser obtenido de dos maneras:

- Teniendo esmero al combinar la información en grupos homogéneos de tal forma que las divergencias importantes en detalle no se pierdan.
- Teniendo un registro múltiple de los detalles para combinarlos en las variedades necesarias.

El adelanto en las facilidades para el procesamiento de

la información ha abierto nuevas regiones de usos para la información cuantitativa por este medio.

El efecto neto de tales modificaciones es crear flexibilidad en la contabilidad, rompiendo la rigidez de las clasificaciones y solamente de acuerdo con bases fácilmente verificables.

Las necesidades peculiares de cada problema pueden ser más ampliamente satisfechas escogiendo las características informativas más adecuadas a sus necesidades. Cuando la información compilada es necesaria, la clasificación múltiple ministra flexibilidad; cuando los detalles son necesarios la facilidad de acceso a los registros originales permite la estructuración de las características informativas necesarias.

Si se observan las necesidades administrativas de información para tomar decisiones los tradicionales registros de la contabilidad financiera pueden ser utilizados para suministrar un más amplio servicio que la sola creación de estados financieros, pero, como las necesidades administrativas van más allá de la información reunida por la contabilidad financiera, la contabilidad administrativa también emplea modificaciones en la información procesada.

2 10.2.- Modificaciones en la interpretación de informes financieros.

Aún cuando las principales diferencias entre la contabilidad financiera y la contabilidad administrativa están en el uso de as diferentes informaciones, algunos aspectos en los informes financieros pueden ser modificados para acomodar las peculiaridades de la administración.

El uso de los estados financieros por la administración especialmente los más importantes - balance general y estado de resultados - requieren ante todo, una sensibilidad sobre sus características y sus limitaciones.

Posiblemente, una confianza a ciegas en la interpretación popular de las unidades mostradas por el estado de resultados y los valores que nos presenta el balance general sean el mal más común en el uso de la contabilidad financiera por parte de la administración.

Cuando los informes financieros sirven a un amplio campo de intereses externos de la compañía, una presentación relativamente cruda de ellos puede ser suficiente, pero el empleo de los conceptos de utilidad y valor en la gran variedad de usos administrativos requiere de una precisión y variedad de definiciones que no se disciernen tan fácil en los estados financieros

Los informes financieros tradicionales pueden servir a la administración, en gran parte, de igual forma en que sirven a los interesados externos, y, además, pueden ser un punto de partida para volver a escribir la información básica en la variedad de for

mas que sea preciso.

Particularmente, en sus funciones de valuación, la administración tiene mucho que ver sobre los mismos problemas que cualquier otro usuario de los informes financieros. Evidencias históricas de hechos consumados, preservación de valores e identificación de responsabilidades, son todos, usos válidos de los informes financieros tradicionales, así pues, la administración debe adquirir facilidades para la interpretación y análisis de los informes financieros.

Al mismo tiempo, diversos conceptos de utilidad, de valor, de cálculos de ingreso y costo, emplean la misma información básica como en los estados tradicionales, pero combinados de diferentes maneras tienen múltiples usos en la administración.

La habilidad de modificar los informes financieros para que re flejen éstos diversos tipos informativos, es una de las fases importantes de la contabilidad administrativa.

Los ajustes administrativos, de las utilidades que nos informan los estados financieros, permiten la exploración de las decisio nes administrativas, por ejemplo, la eliminación de varios tipos de costos pueden producir una cifra de "utilidad" que está más en relación a las necesidades de una decisión particular, que la utilidad presentada en los estados de operación preparados de la forma tradicional.

También puede determinarse la eliminación de la utilidad de operación de un departamento, no incluyendo los costos imprescindibles, tales como publicidad, sueldos de la alta administración y otros gastos de la organización. Estos cálculos pueden hacerse con toda eficacia tomando un estado básico de operaciones como punto de partida. Otras modificaciones a la "utilidad" también están implícitas en la contabilidad administrativa.

Los renglones del balance general que representan conceptos de valores diferidos, al ajustarlos, nos permiten también hacer uso de los estados financieros para enfocarlos a la contabilidad administrativa; por ejemplo, los diversos cálculos sobre "coeficientes de rotación" emplean información de los valores encontrados en los balances generales.

La evaluación de la alternativa entre rentar un edificio o ser propietario del mismo, significa un uso tal de los estados financieros, que requieren considerar el valor neto en libros de la propiedad o tal vez otro tipo sustituto de valuación.

La mayor parte de la acción administrativa que requiere determinar el valor de las partidas del activo, para efectos prácticos, se sirve de la información mostrada en el balance general, corroborándose así otras determinantes que no son la evidencia fundamental.

Los ajustes en costos e ingresos para comparar cursos alternativos de acción requieren el uso del tradicional estado de resultado

dos; por ejemplo, determinando diferencias entre ventas y costos de operación entre dos territorios que tienen diferentes métodos de promoción, sirven de ayuda para desarrollar una estrategia en el mercado.

Los informes de operación comparativos, tanto en unidades como en períodos diferidos, proporcionan a la administración la información sobre operación diferencial.

Cuando la información básica que la administración necesita para tomar decisiones se encuentra en los estados financieros, las modificaciones que se han señalado solo son instrumentos efectivos para la administración. No obstante, con mucha frecuencia las exigencias de los estados financieros eliminan o alteran la información monetaria contenida en los registros de hechos que son vitales para la toma de decisiones internas, y, por lo tanto, la contabilidad administrativa debe modificar los métodos de procesamiento de la información financiera con objeto de asegurarla en tal forma que se pueda usar tomando decisiones.

2.10.3.- Modificaciones en el tipo de información usada

Realmente, la principal distinción entre la contabilidad financiera y la contabilidad administrativa es la información que con más abundancia proporciona la contabilidad administrativa y que no es propia de los estados financieros; es decir, la información sobre hechos de negocios que son consecuencia monetaria inmediata y que es buscada por contadores administrativos. Es--

tas fuentes de información incluyen compilaciones estadísticas, -
manejo de registro y algunos estudios de ingeniería, actas de --
asambleas y otro tipo de historias, fundamentadas con documentos
mercantiles y toda clase de estudios particulares.

Cuando se hacen repetitivas las necesidades decisionales, dichas
fuentes informativas son formuladas y convertidas en proceso ruti
nario de recopilación de datos. Un ejemplo del uso de tales fuen
tes informativas adicionales está en los estudios para reposición
de equipo de muchas organizaciones. No solamente es el costo de
una compra registrado para propósitos financieros, sino también -
para manejar estimaciones de ahorros monetarios, tipo de interés
y tiempo de recuperación de la inversión y costo inicial cuando
son recuperados con los resultados actuales.

El hecho de hacer un compromiso de capital involucra muchos más -
aspectos que son de interés a la administración, que el costo in-
mediato de inversión de la decisión.

Otro tipo de información adicional buscada por la contabilidad ad
ministrativa se refiere a las oportunidades que en un momento da
do estuvieron disponibles, pero que desde entonces han sido dese-
chadas.

Analizando nuevamente el ejemplo de reposición de equipo puede -
verse que varios medios alternativos de tratar la necesidad del
equipo, han sido investigados con anterioridad a la selección fi
nal, ya que por diversas razones la información sobre las alter-

nativas puede demostrar ser de utilidad; primero, como medida de prudencia al efectuar la selección es importante determinar las ventajas diferenciales ganadas en la decisión en relación con cada una de las alternativas.

También, las oportunidades de costos suministran un inventario de prospectos futuros en el caso de presentarse la necesidad de otra decisión, y, en suma, pueden ser útiles anticipando futuras oportunidades aún no presentadas.

Las oportunidades perdidas son un costo que se atribuye a la de ci si ón tomada, y realmente puede ser esencial para las nece si da de s administrativas como información sobre hechos actuales. Esta información deberá ser un producto natural de las decisiones administrativas, pero deberá tenerse cuidado de conservarse para hechos futuros.

Buscar la posibilidad de futuros recursos de acción es otra de las preocupaciones de la contabilidad administrativa.

El completo dominio o terreno de la creatividad de los negocios, incluyendo investigaciones formales, sugerencias de estudios especiales, forman una vasta reserva de información que es vital para una efectiva toma de decisiones; siendo por lo tanto, un apropiado tema para la contabilidad administrativa.

Lo que del sondeo del futuro indique más posibilidad que realidad será un problema clave al convertir esa posibilidad en la in

formación que debe registrarse y preservarse para ser usada en caso necesario. A pesar de esto, la contabilidad administrativa debe emplear información sobre oportunidades futuras, al llevar a cabo sus funciones.

Las modificaciones a la contabilidad financiera comentadas anteriormente se hacen necesarias a los propósitos administrativos y nos demuestran que al suministrar información para efectos de la toma de decisiones involucran varios requisitos clave que son:

- Las necesidades de la administración deben estar claramente conocidas con anticipación a los problemas que se van a tratar, ya que la naturaleza del problema determina las características de la información que se hace necesaria para resolverlo.

La contabilidad administrativa debe ser sensitiva a la naturaleza de proceso de diagnóstico, el cual, la administración debe llevar a cabo para identificar sus problemas. Sólo entonces serán reconocidas y anticipadas las diferencias en las necesidades de información.

- Para que puedan emplearse con eficacia las diferentes características de la información debe haber un absoluto conocimiento de ellas.

Para algunos problemas, los pesos efectivamente invertidos en una máquina deben ser tratados de manera totalmente diferente

a una aplicación anual al costo por medio de la depreciación acumulada.

- Una base flexible para la acumulación y preservación de la -
variedad de información para uso inmediato al ser necesaria,
debe ser un tercer requisito.
- Cuando la información no es fácil de obtenerse, es necesario
que se esté al tanto de la facilidad para descubrir cómo y
cuándo hacerse de dicha información.

Hasta ahora, por una parte se han presentado en este trabajo de investigación algunos comentarios sobre la contabilidad - financiera; y por otra, se ha señalado la necesidad de darle un enfoque administrativo, y así obtener mediante las técnicas y modificaciones indicadas su producto terminado - infor mación - que permitirá una mejor toma de decisiones.

En el siguiente capítulo se presentan algunas consideracio-- nes sobre la actuación de la contraloría en las organizacio- nes, haciendo uso desde luego, de la contabilidad administrativa.

CAPITULO III

LA CONTRALORIA

3.1.- El contralor

El concepto de contralor es evolutivo, puesto que la contraloría - puede encontrarse en todas las organizaciones, que ciertamente tienen de finidas y determinadas algunas funciones, pero que resultan diferentes y cambiantes, según sean las características de cada organización y según sea la capacidad administrativa y financiera de la misma.

Tomando elementos de varias definiciones consideramos que se pue-- de estructurar una acepción del contralor, como sigue: es un funcionario que dentro de la organización tiene relación íntima con problemas de - carácter administrativo, ya que todas sus funciones convergen en un pun to que se denomina "control"; es además el encargado de intervenir en - la formulación y vigilancia de los presupuestos; de supervisar los asun tos financieros en general y de interpretar la información cuantitativa y cualitativa, para lo cual le es necesario conocer la organización en todos sus aspectos.

3.2.- Ubicación del contralor.

En la mayoría de los casos el contralor es un alto ejecutivo que debido a las facultades que se le confieren y a la gran problemática - a que tiene que hacer frente en el desempeño de su puesto, es indispen sable que goce de una autoridad y respaldo tal que constituya por sí - mismo el equilibrio de la administración de la organización, para lo -

cual debiera tener una autonomía importante en su actuación.

Generalmente el contralor es nombrado por el Director General o - Presidente de la Organización, o bien por el Consejo de Administración, aunque su dependencia es siempre directa del primero por ser sus fun-- ciones auxiliares de él.

El Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas en su revista --- "Ejecutivos de Finanzas" de junio de 1974 ubica a la contraloría según su participación en las diferentes áreas de la organización:

3.2.1.- En la planeación para el control.

Debe el contralor coordinar v establecer, como parte integral de la administración, un plan adecuado para el control de las operaciones. Este plan debe proporcionar, de acuerdo con las necesidades de la orga-- nización, la planeación de las utilidades, los programas para inversión de recursos propios y ajenos y pronóstico de ventas, presupuestos de -- gastos y estándares de costo, así como los procedimientos necesarios pa -- ra llevar a cabo el plan.

3.2.2.- En la información e interpretación de los resultados de opera-- ción y de la situación financiera.

En este punto, el contralor debe comparar la actuación con los pla -- nes y estándares de operación, así como intormar e interpretar los resul -- tados de las operaciones a todos los niveles de la administración y a -- los propietarios del negocio. Esta función incluye la formulación de la -- política contable, el establecimiento del sistema v procedimientos, la elabo --

ración de informes especiales según se requieran.

3.2.3.- En la evaluación y deliberación.

Participando el contralor en las deliberaciones de todos los sectores de la administración responsable de la política o acción a se- - guir por la empresa, relativa a la realización de los objetivos, efectividad de las políticas y procedimientos, conocerá mejor la estructura de la organización.

3.2.4.- En la administración de impuestos.

En esta área debe establecer y administrar el contralor las políticas y procedimientos en materia de impuestos para que la organiza- - ción cumpla con sus obligaciones fiscales. Debe preocuparse en mante- - ner una imagen favorable de la empresa ante las autoridades hacenda- - rias.

3.2.5.- En los informes al gobierno.

Supervisar o coordinar la preparación de informes a las dependencias gubernamentales, es una labor que se identifica con el contralor.

3.2.6.- En la coordinación de la auditoría externa.

El contralor al coordinar y preparar la información que se requiere para que la auditoría externa se lleve a cabo de acuerdo con las - necesidades del auditor y al ser él el enlace entre la empresa y el - auditor externo, le ubican en un alto nivel de la organización.

3.2.7.- En la protección de los activos de la organización.

Al asegurar la protección de los activos de la organización a través del control interno, la auditoría interna y una cobertura adecuada por medio de seguros y fianzas, estará el contralor dando respuesta positiva a la encomienda de su jerarquía.

3.2.8.- En la evaluación económica.

Debe el contralor evaluar continuamente las fuerzas económicas y sociales, así como la influencia del gobierno, e interpretar el efecto que puedan tener sobre la organización en la que él está ejerciendo su función.

3.3.- Relaciones y responsabilidades del contralor.

Para tener con eficacia la información necesaria y poder tomar las decisiones con toda oportunidad, y considerando lo mencionado en los párrafos anteriores, el contralor y su departamento todo, debe mantener una adecuada relación e identificarse con responsabilidades particulares respecto de aquellos departamentos, divisiones o personas, como se analizará a continuación, a efecto de poder desahogar con mayor satisfacción su cometido.

Se ha ubicado al contralor como un ejecutivo de nivel alto quien a través del adecuado enfoque administrativo que le de a la contabilidad, haciendo uso de las técnicas señaladas en el capítulo anterior y sosteniendo buenas relaciones de trabajo, las cuales serán internas o externas respecto de la organización, según el caso, tendrá una coope-

ración definitiva de esas unidades que le permitirá hacer buena práctica de su función técnica y administrativa.

3.3.1.- Con el director general.

Por ser el director general de una organización el directamente responsable ante el consejo de administración, de la eficiencia de las operaciones de la empresa, deberá reunir los mayores datos al respecto; y como el contralor realizará el control de las actividades financieras de la empresa con su respectivo enfoque administrativo, será a través de sus informes y gráficas, como el director general conozca la situación real de la organización en relación a lo que se había planeado y presupuestado. Igualmente será el contralor quien se responsabilice de proponer sugerencias congruentes para su posible realización con el propósito de eliminar las fallas detectadas.

3.3.2.- Con el consejo de administración.

Generalmente, el contralor es responsable ante el consejo de administración, por medio del presidente del mismo, o bien, directamente; y siendo el consejo el responsable de la dirección del negocio, está en la necesidad de conocer la organización a fondo por medio de sus estadísticas, estados e informes presentados por el contralor que deberá preparar poniendo en juego la totalidad de sus conocimientos y experiencias, que le permitirán proporcionar toda aquella información que considere como una aportación que sea significativa para la buena administración de la organización.

3.3.3.- Con los accionistas.

Siendo el contralor la persona que posee las fuentes necesarias para proporcionar por lo menos anualmente la información requerida -- por los accionistas, que ellos consideran para analizar situaciones financieras y administrativas y ver el rendimiento de las operaciones que se han realizado en la organización, es él el responsable de presentar dicha información al consejo de administración con las modalidades que considere pertinentes para que en la medida de lo posible los accionistas conozcan en detalle la forma en que fueron obtenidos los rendimientos que su inversión les ha proporcionado.

3.3.4.- Con el tesorero.

Aunque en muchas de las organizaciones de nuestro país hay traslape de funciones entre el contralor y el tesorero, es conveniente -- mencionar la necesidad que existe de delimitar perfectamente las funciones de cada uno de ellos a efecto de lograr una mejor toma de decisiones, asentando por anticipado, que el contralor puede exigir el -- correcto desempeño de las funciones del tesorero, "vigilándolo" para tal efecto; aunque de ninguna manera procederá el veto por parte del contralor a las decisiones tomadas por el tesorero.

En un boletín de la Metropolitan Life Insurance Co. se establece que " el tesorero es el funcionario encargado de custodiar y desembolsar los fondos y atender a todas las necesidades financieras de la compañía; lo que ya de por sí es una tarea de gran envergadura, en -- tanto que el contralor debe libremente hacer la comprobación y revi--

sión de los fondos recibidos y desembolsados por el tesorero y dedicarse al examen analítico de los acontecimientos tanto internos como externos, que es esencial para las grandes empresas."

En la revista de Ejecutivos de Finanzas del Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, A.C., se define, a la autoridad que está a cargo de la tesorería, de manera tal, que entre sus actividades destacan los -- puntos siguientes:

- . Obtención de capital.

Estableciendo y ejecutando los programas para obtención del capital requerido por la organización, incluyendo las negociaciones para la obtención de ese capital y el mantenimiento de los convenios financieros necesarios.

- . Relaciones con los inversionistas.

El tesorero establece y mantiene un mercado adecuado para los valores de la organización, y en relación a ellos, mantiene los contactos necesarios con los banqueros inversionistas, los analistas financieros y los accionistas.

- . Financiamiento a corto plazo.

En el financiamiento a corto plazo, se deben mantener las fuen--tes adecuadas de préstamos circulantes, con los bancos comercia--les y otras instituciones de crédito.

- . Banca y custodia.

La tesorería de una empresa debe mantener los convenios con los bancos, recibir, custodiar y desembolsar el dinero y los valores de la organización; y ser responsable del aspecto financiero de las transacciones con bienes raíces.

. Crédito y Cobranzas.

Dirigir el otorgamiento de crédito y la cobranza de las cuentas a favor de la organización es una función importante del tesorero, incluyendo la supervisión de los arreglos especiales, requeridos para el financiamiento de las ventas.

. Inversiones.

Tesorería debe invertir los fondos de la organización según se requiera; establecer y coordinar la política para la inversión en fideicomisos, para pensiones y otros similares.

. Seguros y fianzas.

Proporcionar cobertura mediante seguros y fianzas según se requiera en la organización, es otra actividad importante del tesorero.

Por lo anterior, se puede establecer la relación entre el contralor y el tesorero de la organización, partiendo de la premisa de que para el segundo, su función principal es de custodia, la cual comprende el sostenimiento de la estructura financiera de la empresa, la planeación para proveerse de los fondos requeridos para el financiamiento de las operaciones de la misma y su función será relativa a las tendencias y a los resultados financieros netamente, estudiando la información e interpretación respectiva que el contralor le proporcionará.

Desde luego, las decisiones de la tesorería estarán en función de la información recibida de contraloría; información que en primera instancia proporciona la división de contabilidad y que a su vez tiene el visto bueno de auditoría interna. Esto significa que la información

que da origen a la toma de decisiones en tesorería está respaldada por contraloría quien a su vez requiere de la revisión de los auditores in ternos que haya en la organización.

3.3.5.- Con la división de personal.

El contralor intervendrá en la realización de estadísticas y estudios de los sueldos del personal vigilando también que no se contraten elementos de más; estará pendiente de que el cálculo y la preparación de las nóminas sea correcto, que los registros de control de las personas sean adecuados y que sean operados debidamente; se encargará también de supervisar que se cumplan las disposiciones generales de la dirección en torno al personal.

3.3.6.- Con el jefe de la oficina.

Respecto a las relaciones que debe tener el contralor con el jefe de la oficina, Jhon Moore, de la "Pasbt Corporation" da su punto de vista con el que estamos de acuerdo, para efecto de nuestro análisis: " en lo que respecta a las funciones del director de oficina, me parece que éste es más bien el encargado del despacho de los asuntos de -- trámite, probablemente responsable ante el contralor, siendo su princi pal responsabilidad ver que las diversas funciones que figuran en la - gráfica de organización, se ejecuten en la forma debida y a su debido tiempo. Es materialmente imposible que el contralor vigile con minu-- ciosidad los numerosos detalles que exige la ejecución de todas las - funciones de su departamento; por lo tanto, el jefe de oficina es sim plemente un subalterno del contralor y su cometido es cuidar que todo el trabajo del departamento y en realidad de todas las divisiones, se

realice con arreglo al programa trazado".

3.3.7.- Con la división de producción.

Las relaciones ante el ingeniero de producción se originan generalmente por la revisión y vigilancia que el contralor hace de las cifras que forman el costo de los artículos que se fabrican en la planta, tomando en consideración la recopilación de todos los cálculos hechos o la confección del presupuesto de producción; igualmente, al efectuar comparaciones de los costos reales de la producción contra los costos presupuestados. También, una vez que se han analizado las variaciones e investigado, se estará generando una relación y responsabilidad del contralor respecto del gerente de producción para estar en condiciones de preparar y presentar la información adecuada para éste último, a efecto de que ambas partes normen su criterio y tomen nuevas decisiones.

Por su parte, el gerente de producción puede proporcionar al contralor datos de gran importancia en relación al proceso de fabricación, etc. que tendrán repercusión en los resultados de la organización; por lo que, será labor del contralor sugerir medidas de corrección, en su caso.

Para tal efecto, el contralor deberá implantar un útil sistema de información que genere datos de la gerencia de producción como pueden ser: informes de tiempos y movimientos, informes de unidades producidas y en proceso, informes de costos de producción, etc.

3.3.8.- Con la división de ventas.

Con objeto de intervenir en la definición de campañas de ventas y promociones que pueden ser tanto especiales como generales, el contralor deberá recibir de esta división, la información relativa a precios de artículos, extensiones de mercado, etc.

3.3.9.- Con la división de presupuestos.

Tomando como base el proceso administrativo, se encuentran dentro de las funciones del contralor, las derivadas de la planeación, -- que incluyen lo relativo a presupuestos; por lo que esta división será la encargada de presentarle al contralor los datos referentes a la elaboración y coordinación de los mismos, así como el análisis de las variaciones habidas en ellos, a efecto de que el contralor vigile a través de este departamento, las cifras reales contra lo presupuestado. -- es decir, ejerza el control presupuestal.

3.3.10.- Con la división de auditoría interna.

Con objeto de que el contralor dicte o proporcione sugerencias -- para el mejoramiento del sistema de control interno que exista en la -- organización, será indispensable que la división de auditoría interna le informe de los resultados obtenidos a través de su trabajo realizado en relación al estudio y evaluación que haga del propio control interno, así como la verificación de los datos aportados por el departamento de contabilidad.

3.3.11.- Con auditoría externa.

Es el contralor el encargado de intervenir en la presentación de

los elementos que sean requeridos por el auditor externo de la organización, a efecto de que éste pueda opinar sobre la situación financiera de la empresa; siendo generalmente el consejo de administración o la asamblea de accionistas quien hace la designación del auditor externo.

3.3.12.- Con la división de contabilidad.

Las relaciones entre la división de contabilidad y contraloría se presentan en algunos casos con mayor frecuencia que con otros departamentos, debido a que la división de contabilidad es la encargada del registro de las operaciones que realiza la organización, e igualmente la responsable de proporcionar a la contraloría la correcta información contable que de sus registros se obtiene, lo que hará mediante la formulación de los correspondientes reportes con los que el contralor tomará decisiones y los cuales a su vez le serán de utilidad para generar información a la dirección general de la organización, al consejo de administración, o a otras autoridades internas o externas.

3.3.13.- Con los funcionarios y autoridades en general.

Por la propia naturaleza del desempeño de su trabajo, el contralor se ve obligado a estudiar y analizar todas las bases relacionadas con el funcionamiento y desarrollo de la organización, proporcionando a otros funcionarios su colaboración y ayuda que de por sí debe ser valiosa, en la preparación e interpretación de la información que para fines de control se necesitan en la dirección de operaciones de sus respectivas divisiones, llegando la posición del contralor en algunas organizaciones, con relación a otros funcionarios a tal grado -

de autoridad, que en la aprobación de requisiciones de activo fijo o en la autorización de gastos de significativa cuantía que se piensen erogar, así como la aceptación de seguros y fianzas, por ejemplo, quedan estas decisiones sujetas a la aprobación o rechazo del contralor, cuya resolución sólo puede ser ratificada o rectificada por el director general; por lo que podemos inferir sobre este punto particular, que las relaciones del contralor con otros funcionarios de la organización deben ser normadas por la mutua cooperación y consultas, en beneficio de la propia organización.

3.3.14.- Con el gobierno

El contralor como representante de su organización por una parte y los representantes del gobierno por otra, en muchas ocasiones constituyen partes opuestas en un problema planteado. Este problema puede -- ser importante, como cuando se trata de una responsabilidad fiscal considerable; o bien, puede ser una cuestión relativamente secundaria como cuando se trate, por ejemplo, de cualquiera de la infinidad de detalles exigidos por ley.

Al hacerse la comparecencia indicada en el párrafo anterior, tendrán que explicarse o comprobarse por parte de la empresa, datos presentados en informes y declaraciones, contestar solicitudes y nueva información y en algunos casos negociar convenios y liquidaciones.

Por su parte, el contralor debe conocer con amplitud las disposiciones fiscales aunque para cada caso particular es aconsejable que recurra a la asesoría de un especialista en la materia, para tener ele

mentos de juicio en sus problemas con el gobierno, aunque todas las -
discusiones y negociaciones con los representantes del gobierno deben
desarrollarse sobre una base amistosa, y las diferencias de opiniones
y de intereses deben analizarse objetivamente en un esfuerzo por lle-
gar a un terreno común, para que al ser posible esto, ponerse de - -
acuerdo sobre la naturaleza del problema y los hechos que en él inter-
vienen, de manera tal que el caso pueda ser presentado claramente pa-
ra su revisión por una autoridad más elevada del organismo público o
por los tribunales, en su caso.

3.4.- Funciones del contralor.

El Instituto de Contralores Americanos define como funciones -
del contralor las siguientes:

3.4.1.- Establecer un plan para el control de las operaciones.

Establecer, coordinar y mantener, mediante una dirección autori-
zada, un plan integrado para el control de las operaciones, es
una función de contraloría. Este plan debe ofrecer, de acuerdo
con las características de cada organización, normas para los
precios de costo, previsiones de gastos y de ventas, previsio-
nes de beneficios y de programas financieros, con los procedi-
mientos necesarios para su ejecución.

3.4.2.- Valorar los resultados del ejercicio.

El contralor debe valorar los resultados respecto a las previ-
siones del ejercicio y las normas aprobadas; debe además inter-
pretar estos resultados a nivel de las demás direcciones y al -

de los propietarios de la organización. Esta función comprende la implantación y la actualización de la contabilidad y del -- cálculo de los costos, la determinación de la política conta-- ble, y la confección de las estadísticas que le sean precisas.

3.4.3.- Interpretar los objetivos de la organización.

Contraloría debe valorar y comunicar los objetivos de la organización y de la política de la misma, de su estructura organizativa y de los procedimientos necesarios para alcanzar estos objetivos debiendo además interpretar y comunicar el efecto de la coyuntura sobre la consecución de los objetivos de la organización.

Esta función abarca la apreciación constante de las fuerzas -- económicas y sociales, así como de la política del gobierno que puede influir en la gestión de la organización.

3.4.4.- Participar en el área de impuestos.

En este aspecto el contralor debe participar en el desarrollo - de todas las tareas relacionadas con los impuestos.

3.4.5.- Proteger los créditos de la organización.

El contralor debe preocuparse por la protección de los créditos de la organización al establecer y mantener el control interno y la verificación de las cuentas y estipular las pólizas de se guros y las fianzas.

El doctor Fabián Martínez Villegas en su artículo " El contra--

lor en el organigrama de la empresa" publicado en la revista - Dirección y Control del Colegio de Contadores Públicos de México, A. C. agrega como propias del contralor las siguientes funciones que la práctica le indica:

- . Programar la actividad económica total de la organización, asignando unas metas específicas a cada unidad funcional - departamento, sección o división -
- . Comparación sistemática de las magnitudes - cuotas de venta, topes de gastos, niveles de stocks, inversiones, etc. - o - módulos - costos variables unitarios, productividades, porcentajes de gastos variables, porcentajes de margen bruto, - porcentajes de rentabilidad, etc. - en que se concretan dichas previsiones, con los valores observados realmente.
- . Presentación periódica y en forma sintética de los datos más relevantes de esta comparación, con posibilidad de un detallado análisis de sus componentes o determinantes.
- . Utilización de este análisis de desviaciones por la dirección para controlar la realización de la previsión global, para - corregirla o para actuar sobre los "puntos de estrangulamiento".
- . Utilización de este análisis a nivel de unidad funcional para autocorregir su gestión en base a los resultados parciales obtenidos y los objetivos finales asignados.

Con base en lo anterior, se pueden comentar algunas funciones concretas del contralor:

3.4.6.- En contabilidad.

Hemos indicado que la contabilidad con su enfoque administrativo nos debe generar información suficiente en todos aspectos para tomar decisiones; y siendo a su vez una de las principales funciones del contralor la de informar a la dirección de la organización con el mismo objeto, podemos apreciar que la finalidad más importante de la contabilidad corresponde a la finalidad más importante de la contraloría.

El contralor deberá considerar los siguientes puntos que le permitirán obtener y a la vez generar una adecuada información, -- con lo que dará un correcto cumplimiento a su función dentro de la organización en el área de contabilidad.

- . La planeación de procedimientos, métodos y registros que en un momento dado presenten los resultados de la organización y - que permitan ser interpretados con toda facilidad y rapidez.
- . El establecimiento de las bases de protección a las propiedades de la organización.
- . El cumplimiento de los requisitos de carácter legal.
- . Una vez que se ha puesto a funcionar lo anterior, debe llevar a cabo una supervisión y control de los registros y de-

más métodos y procedimientos, a efecto de lograr una estabilidad en los sistemas implantados.

- . Como consecuencia de esto, el contralor habrá presentado los elementos idóneos para obtener de esta división, en el menor tiempo posible, los informes que le sean necesarios y poner en juego sus conocimientos y experiencia para analizar e interpretar los datos que provienen de la contabilidad.

Así pues, el contralor dentro de la organización tendrá encomendada una auténtica "asesoría interna" a la administración de la misma, pues mediante su intervención puede lograrse un adecuado conocimiento de su situación y detectar cuáles han sido las circunstancias generales y particulares que han impedido el logro de objetivos determinados.

3.4.7.- En el control interno.

La función de contraloría para que satisfaga plenamente su fin dentro de la organización, debe incluir un adecuado plan que -- tenga por objeto salvaguardar los intereses de la empresa; de aquí que sea indispensable la instalación y sobre todo, el perfeccionamiento de métodos de control interno que permitan obtener informes veraces de la situación de la organización.

La necesidad de establecer en la actualidad sistemas de control interno adecuados, es consecuencia del desarrollo que ha alcanzado nuestra economía, pues en la medida que una organización -

crece se hace necesario que el encargado del funcionamiento de la administración delegue sus funciones en manos de personas - lo suficientemente preparadas para obtener de ellas una ayuda valiosa, lo que hará posible que la organización sea conducida por el camino del éxito.

En este punto es donde la intervención del contralor se hace - particularmente provechosa, ya que debido a sus conocimientos técnicos deberá organizar el personal y a la empresa en gene-- ral con objeto de que todas sus operaciones que lleve a cabo - se realicen correctamente dentro de un plan programado de control, debiendo entenderse que este plan incluye las activida-- des de administración, financiamiento, promoción, producción,- distribución y consumo.

El concepto que de control interno nos da Jesús Gómez Morfín - en su libro " El Control Interno de los Negocios " nos permite identificar a los elementos que en él intervienen. Su defini-- ción es la siguiente: el control interno consiste en un plan - coordinado entre la contabilidad, las funciones y los emplea-- dos y los procedimientos establecidos, de tal manera que la ad ministración de una organización pueda depender de estos ele-- mentos para obtener una información segura, proteger adecuada-- mente los bienes de la empresa, así como promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión a la política administrativa.

Ahora bien, con objeto de tener una consideración más o menos

amplia de este tema de contraloría respecto del control administrativo, se presentan a continuación los principales puntos de vista del doctor Fabían Martínez Villegas que hace sobre la función administrativa del contralor, en la revista Dirección y Control.

En primer lugar se refiere a que una vez que se ha determinado el curso de acción a seguir, que será la consecuencia de una correcta planeación, es necesario contar con los medios para estar seguros de que su desarrollo es el que deseamos y que los resultados son satisfactorios.

Nos indica que el proceso total de verificación del curso de acción es un trabajo administrativo separado e indenticable, al cual se le conoce con el término de " control ". Este concepto tiene a su vez un gran número de significados, si se toma en consideración su aplicación dentro de la organización, por ejemplo: control interno, control operacional, control de calidad, etc.

El doctor Martínez Villegas nos dice que el administrador guía a la empresa a través de la planeación, organización y dirección; dirige a las personas a través de decisiones y motivación. El término "medición" es a menudo usado como sinónimo de control, pero encontramos que, en sí mismo, medición no es suficiente para asegurar que el desarrollo y los resultados son aceptables; por tal motivo, se cree conveniente que debe usarse el término control, y para precisar con más exactitud su aplicación, se de

nominará "control administrativo".

Para analizar la esencia de este concepto se requiere establecer que si el administrador necesita la verificación de los resultados, y a requerir de algunos medios para diferenciar entre un desarrollo aceptable o inaceptable. El criterio que se puede usar, son los "estándares de actuación" - el trabajo que el administrador realiza para establecer el criterio bajo el cual los medios y resultados serán evaluados -; debe estar informado de lo que está sucediendo y no necesita estar personalmente presente para determinarlo; el proceso para mantenerlo informado son "sistemas de información". En cuanto el administrador conoce lo que está sucediendo, debe además evaluar el trabajo realizado, los medios usados y los resultados obtenidos; esto se logra a través de la evaluación.

Finalmente, nos dice el doctor Martínez Villegas, que si aún los resultados y medios no son satisfactorios, el administrador debe rectificar sus deficiencias y proveer un mejoramiento continuo. Esto se realiza a través de corregir la actuación en todo el proceso administrativo, para lo cual el administrador puede usar dos medios de control que son:

- . Control a través de inspección personal - auditoría interna, auditoría operacional.
- . Control por excepción.

La inspección personal es más usada en casos de emergencia, a

través del trabajo de auditoría y el control de las operaciones. Dado que al administrador no está en posibilidades de efectuar una -- supervisión o inspección personal a todos los niveles jerárquicos - de la organización, es aquí donde la auditoría se utiliza como herramienta de supervisión para el administrador.

El control por excepción requiere que el administrador determine -- anticipadamente los medios que se van a usar y los resultados que - se esperan lograr; en tanto que las operaciones proceden de acuerdo con un plan, el administrador - contralor en este caso - va a dedicar poca atención; sin embargo, si la operación falla en cualquier aspecto, el administrador está alerta por su sistema de control e inmediatamente puede abocarse al problema.

Establece el doctor Martínez Villegas que la función administrativa de controlar es el trabajo que el administrador realiza para regular y evaluar el trabajo en su progreso, y completarlo; describiendo en seguida las actividades de la función administrativa de control como sigue:

- . Medición de la actuación: actividad que un administrador realiza para registrar y reportar el trabajo en su desarrollo y completarlo.
- . Evaluación de la actuación: actividad que un administrador realiza para evaluar el trabajo en su desarrollo, y los resultados obtenidos.
- . Corrección de la actuación: trabajo que un administrador reali-

za para regular y mejorar los medios y los resultados.

3.4.8.- En las finanzas.

Las finanzas son una rama indispensable en la actividad económica y desde luego, muy importantes en actividades administrativas, ya que se hace necesario administrar en la forma más adecuada estos elementos que satisfacen necesidades esenciales.

Cuando se nos menciona el término finanzas, de inmediato lo relacionamos con el concepto "dinero" y de hecho debe ser así, pues las finanzas se ocupan de todos los aspectos relacionados con el dinero en una organización y que consecuentemente incluye los préstamos, inversiones y fondos de cualquier clase.

El aspecto financiero es de suma importancia en cualquier organización, ya que sus recursos deben ser destinados en forma apropiada. Los gastos deben hacerse en tal medida que sea posible soportarlos, y en general, se debe mantener la operación de la organización a un nivel que sea compatible con los fondos disponibles.

Si una organización desea mantenerse operando, será indispensable que considere que si no le es posible cumplir con el pago de sus obligaciones en un tiempo razonable, llegará un momento en el cual se verá obligada a finalizar sus actividades, de donde se desprende que una correcta posición financiera asegura en cierto grado la supervivencia de la organización.

La responsabilidad del manejo de las finanzas recae en el tesore-

ro como lo hemos señalado anteriormente, ya que él se encarga de "cuidar" los fondos de la organización, contratando adecuadamente los préstamos que se hagan necesarios, concediendo créditos según las políticas, pagando facturas que previamente fueron autorizadas por el contralor si así es requerido, y custodiando todos los valores en general y otras responsabilidades financieras análogas.

Así pues, el papel que el contralor tiene a su cargo en las finanzas es primordialmente el de asesor financiero ya que participa en la planeación de las políticas financieras, vigila el cumplimiento de ellas así como también está al pendiente del informe de las deficiencias observadas haciendo las recomendaciones que considere necesarias; colabora -- además el contralor con la dirección de la organización en la formulación de los planes de inversión y vigila el cumplimiento de los mismos.

3.4.9.- En los presupuestos.

Primeramente debemos considerar lo ya mencionado en el sentido de que para la contabilidad administrativa, los presupuestos forman parte de sus técnicas y que, para la contraloría los presupuestos están comprendidos dentro de sus funciones.

Ahora bien, algunos autores dicen que el plan que está contenido en un instrumento llamado presupuesto, consiste en una serie de estimaciones hechas en y para una organización, abarcando un período determinado.

Siendo pues los presupuestos preparados para estimaciones, normalmente ese período que comprenden es de un año y básicamente se clasifi--

can en dos ramas: de ingresos y egresos, siendo el presupuesto de ingresos el que se prepara en primera instancia para que una vez estimados éstos, se distribuyan según las necesidades de gastos de la organización, con lo que se constituye el presupuesto de egresos.

El análisis de las variaciones que resultan de comparar lo real -- contra lo presupuestado, las críticas y comentarios para cada renglón -- analizado, queda bajo la supervisión del contralor.

Las funciones del contralor anteriormente señaladas son enunciativas, de ninguna manera limitativas, pues según las características de cada organización será la actuación del contralor dentro de ella.

3.5.- Los informes del contralor.

El contralor tendrá que preparar información para diferentes niveles de la administración de la organización, considerando lo que más interese a cada uno de estos niveles. Desde luego, en algunos casos los informes del contralor no representarán la solución a los problemas particulares de la organización, sino que propiamente serán la herramienta que ayude a encontrar una correcta respuesta a las interrogantes que surjan en torno a un determinado problema y que consecuentemente facilitarán la solución del mismo.

Estos informes, que pueden ser muy variados, pues comprenderán desde un análisis de consumo de materiales, reportes de ventas por artículos o zonas geográficas, hasta los informes anuales sobre la actividad total de la organización, vienen a ser el medio para coordinar las actividades de la misma a efecto de reconsiderar, discutir y determinar su política

sobre hechos particulares, que interpretados de tal forma constituyan un factor básico en la toma de decisiones.

Será requisito indispensable que el contralor tenga un concepto -- claro de los fines, significado y limitaciones de la variedad de infor-- mes, ya que no será posible suponer que en todas las organizaciones las necesidades de información sean las mismas.

3.6.- El contralor y la contabilidad administrativa.

El contralor puede cumplir con su función haciendo uso de la conta-- bilidad financiera o tradicional, pero seguramente sus objetivos se ve-- rán realizados con más eficacia si adapta la contabilidad financiera pa-- ra la presentación de la información y consecuentemente para la toma de decisiones, mediante las modificaciones y adaptaciones señaladas en el -- capítulo anterior; insistiendo en que la contabilidad administrativa no es una técnica que resuelva los problemas con sólo aplicarla, aunque sí, la mayoría de los problemas que se les presenten a los contralores podrán ser resueltos más fácilmente con el apoyo y auxilio que se reciba de la contabilidad administrativa.

3.7.- El Contralor y la toma de decisiones.

Roberto Ortega Leyva en su tesis " La Contabilidad Administrativa y la Contraloría" señala que el contralor no tiene la facultad de tomar decisiones de ejecución, sino que solamente puede tomar decisiones de -- operación.

Sobre esta consideración se indica que el contralor no puede orde--

nar que se ejecuten los trabajos señalados en el manual de la organización, el cual estará estructurado por departamentos. Es decir, el contralor no puede obligar al personal a trabajar; él no tiene autoridad para que mediante sus órdenes directas se hagan los trabajos; su labor será - observar que el trabajo se desarrolle de acuerdo a lo establecido, pre- - cisando aspectos poco claros, en los manuales e instructivos, y hacer su - gerencias que tiendan a mejorar los métodos de operación.

A continuación se señala la secuencia en las operaciones en que in- - terviene el contralor, indicando la autoridad que en cada caso posee, - para la toma de decisiones.

- Los manuales de los métodos y procedimientos implantados en la organización, son preparados generalmente, por funcionarios de mayor jerarquía que la del contralor, y según la autoridad que su cargo les confiere, toman la decisión de que sean aplicados en la marcha de la organización. Aquí el contralor proporciona información dando sus puntos de vista, sin tomar decisiones. Le corresponde, si así lo determina la administración, implantar - el sistema.
- Al determinarse la política a seguir, el contralor será el en-- cargado de la debida implantación de los sistemas de trabajo.
- El contralor observará que se trabaje dentro de los límites se- - ñalados y atendiendo a los instructivos, estando al pendiente de que se persigan los objetivos buscados por la organización.
- En caso de duda en algún punto, podrá tomar la iniciativa de -

aclarar el contenido del mismo.

- Si por determinado motivo alguna política no lleva a los objetivos fijados, es deber del contralor señalar a la administración la discrepancia, para que con su información se modifique la política hasta entonces seguida, pero sin decidir él la nueva política.

Por lo anterior, se resume que para la toma de algunas decisiones la labor del contralor es de información a los ejecutivos de un nivel superior al suyo, para que sean ellos los que tomen la decisión respecto a esa información, añadiéndole el contralor sus puntos de vista.

Para mayor énfasis en este punto, señalamos nuevamente los conceptos de la definición de contabilidad administrativa que con claridad marcan el campo de la contraloría al referirse a que la información contable debe ser de tal manera presentada que ayude a la administración a una mejor toma de decisiones fincadas sobre bases más sólidas, oportunas, exactas y veraces.

C O N C L U S I O N E S :

- 1.- Para la toma de decisiones, la intervención de la contabilidad es esencial, pues gracias a ella es posible darse cuenta de la marcha de las organizaciones, su desenvolvimiento y situación.

- 2.- La contabilidad administrativa no es otra contabilidad; es la contabilidad que conocemos a la cual se le da un enfoque administrativo. Hablar de la contabilidad administrativa es hablar de un enfoque administrativo de la contabilidad.

La diferencia esencial de la contabilidad financiera con la contabilidad administrativa estriba en su diferente enfoque y énfasis.

- 3.- La contabilidad financiera, para la toma de decisiones administrativas debe adaptarse haciéndole algunas modificaciones, ya sea en el proceso de la información financiera, en la interpretación de sus informes financieros, o bien modificando el tipo de información usada.

- 4.- Por las características de las funciones propias del contralor, es el contador público el profesional indicado para ocupar este cargo, que por ser ejecutivo de alto nivel y debido a las facultades que se le confieren y a la gran problemática a que tiene que hacer frente en el desempeño de su puesto, es indispensable que goce de una autoridad y respaldo tal que constituya por sí mismo el equilibrio de la administración de la organización, para lo cual deberá tener una autonomía importante en su actuación.

5.- En la medida que la contraloría haga uso de la contabilidad administrativa estará dando agilidad a la toma de decisiones que ciertamente resulta importante hacerlas con toda oportunidad.

B I B L I O G R A F I A

- ANDERSON, DAVID y
SCHMIDT, LEO. .
Contraloría Práctica.
- ANTHONY, R. N.
La Contabilidad en la Administración de las Empresas.
- CODIGO DE COMERCIO
- EJECUTIVOS DE FINANZAS.
Revista del Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, A. C.
- GOMEZ MORFIN, JOAQUIN.
El Control Interno en los Negocios.
- GORDON, MYRON V. y
SHILLINGLA W., GORDON
Contabilidad: un enfoque administrativo.
- GRADY, PAUL.
Inventarios de los Principios de Contabilidad.
- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A. C.
Boletín Comisión Principios de -- Contabilidad.
- LEAL, HUMBERTO J.
La Contabilidad Administrativa. Revista, Dirección y Control.
- MACIAS PINEDA, ROBERTO.
El Análisis de los Estados Financieros y las Deficiencias en las Empresas.
- MARTINEZ VILLEGAS, FABIAN.
- La Contraloría en la Administración Teoría del Control.
- El Contralor en el Organigrama de la Empresa.

