

LA INTERVENCION DEL CONTRALOR
EN EL PRESUPUESTO DE UNA EMPRESA

TESIS PROFESIONAL
PRESENTADA A:

LA ESCUELA DE CONTABILIDAD, ECONOMIA Y ADMINISTRACION
DEL
INSTITUTO TECNOLOGICO Y DE ESTUDIOS SUPERIORES DE MONTERREY

PARA OBTENER
EL TITULO DE:

CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

ARCADIO VALENZUELA V.

MARZO DE 1957



TL

HF5625

.V4

c.1



1080094221

File B 96

cont

LA INTERVENCIÓN DEL CONTRALOR EN EL PRESUPUESTO DE UNA EMPRESA

Tesis Profesional Presentada a

LA ESCUELA DE CONTABILIDAD, ECONOMÍA Y ADMINISTRACIÓN

DEL

INSTITUTO TECNOLÓGICO Y DE ESTUDIOS SUPERIORES DE MONTERREY

I.T.E.S.M. BIBLIOTECA

Para Obtener el Título de

DONATIVO DE Arcadio Valenzuela

de \$5.-

8 de Mayo de 1957

CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

ARCADIO VALENZUELA V.

MARZO DE 1957.

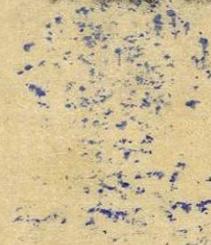


250274
H.F. 2052
1/1
1.0

A MIS PADRES

Con gratitud y cariño.

A MIS MAESTROS.



Patentizo mi sincero agrade-
cimiento al Sr. Dn. PEDRO
CASTOLO NAVA, C.P.T., por
su acertada labor de asesora-
miento.

INDICE

CAPITULO I

	Página
I.- IMPORTANCIA DEL PROBLEMA.....	1
II.- ACLARACION DE CONCEPTOS.....	3
III.- HIPOTESIS.....	3
IV.- PLAN DE DESARROLLO.....	4

CAPITULO II

CONCEPTOS GENERALES SOBRE EL PRESUPUESTO

I.- ACLARACION DE CONCEPTOS BASICOS.	
A.- DEFINICIONES.....	6
1.- Presupuesto.....	6
2.- Control Presupuestal.....	7
3.- Estimación Futura.....	9
B.- DIFERENCIAS EXISTENTES ENTRE LOS DIVERSOS CON CEPTOS DEFINIDOS.....	9
1.- Presupuesto y Control Presupuestal.....	9
2.- Estimación Futura contra Presupuesto y -- Control Presupuestal.....	10
II.- CLASES DE PRESUPUESTOS.	
A.- DE ACUERDO CON SU TIPO O NATURALEZA.....	11
1.- Presupuestos Limitativos.....	11

	Pág.
2.- Presupuestos Fijos.....	12
3.- Presupuestos Flexibles o Variables.....	13
B.- DE ACUERDO CON LOS MÉTODOS DE OPERACION, OBJE TIVO Y COMPEJIDAD DE LA EMPRESA.....	15
1.- Presupuestos de Capital.....	15
2.- Presupuestos de Operación.....	16
C.- DE ACUERDO CON SU CONTENIDO.....	16
1.- Presupuestos Maestros.....	16
2.- Presupuestos Individuales.....	17
III.- CONSIDERACIONES RELACIONADAS CON SUS PROPOSITOS.	
A.- CUALES SON ESOS PROPOSITOS.....	18
1.- Planeación.....	18
2.- Coordinación.....	19
3.- Control.....	20
B.- FLEXIBILIDAD REQUERIDA PARA ALCANZAR ESOS -- PROPOSITOS.....	24
IV.- VENTAJAS Y LIMITACIONES DEL PRESUPUESTO.	
A.- VENTAJAS.....	27
B.- LIMITACIONES.....	31
V.- PERIODO QUE COMPRENDE EL PRESUPUESTO.....	33

JUSTIFICACION DE LA INTERVENCION DEL CONTRALOR -
EN LA ACTIVIDAD PRESUPUESTAL. CONCEPTO ACTUAL -
DE LA CONTRALORIA.

I.- BREVES COMENTARIOS SOBRE LA EVOLUCION DE LA CON- TRALORIA.....	36
II.- JUSTIFICACION DE LA INTERVENCION DEL CONTRALOR - EN LA ACTIVIDAD PRESUPUESTAL.....	38
A.- LIMITACIONES DE ESA INTERVENCION.....	39
B.- JUSTIFICACION DE LA INTERVENCION.....	40
III.- CONSIDERACIONES RELATIVAS AL CONCEPTO ACTUAL DE CONTRALORIA.....	44
A.- SU PUNTO DE VISTA CUANTATIVO Y LOGICO.....	44
B.- PROVEE EL MECANISMO DE CONTROL.....	45
1.- Desarrollo y Coordinación de Planes.....	46
2.- Información sobre el desarrollo actual - comparado con el plan.....	48
C.- VIGILANCIA E INTERPRETACION DE FENOMENOS EX- TERNIOS.....	49
D.- OTRAS CONTRIBUCIONES.....	50
IV.- FUNCIONES QUE DEBERAN CORRESPONDER AL CONTRALOR SEGUN EL INSTITUTO AMERICANO DE CONTRALORES.....	50

	Pág.
V.- CONTRALORIA Y CONTRALORES.....	57
VI.- CUALIDADES NECESARIAS EN UN BUEN CONTRALOR.....	59

CAPITULO IV.

INTERVENCION DEL CONTRALOR EN LAS DIFERENTES FASES DE LA ACTIVIDAD PRESUPUESTAL.

I.- INSTALACION.....	62
A.- PROPONIENDO LA IDEA PRESUPUESTAL.....	62
1.- Apoyo de la Gerencia.....	65
2.- Apoyo de los niveles inferiores de la <u>Ad</u> <u>ministración</u>	66
B.- CERCIORANDOSE DE LO ADECUADO DE AGUELOS RE- QUISITOS CON QUE DEBE CONTAR TODA ORGANIZA- CION PARA EL BUEN FUNCIONAMIENTO DE UN SISTE MA DE CONTROL PRESUPUESTAL.....	67
1.- Una organización adecuada.....	68
2.- Una Contabilidad satisfactoria.....	68
C.- DECIDIENDO ENTRE LAS DIVERSAS ALTERNATIVAS A SEGUIR EN LA INSTALACION.....	70
D.- FORMULANDO EL MANUAL DE PRESUPUESTOS.....	73
E.- DIRIGIENDO LA LABOR EDUCATIVA.....	75

	Pág.
II.- PREPARACION.....	77
A.- PRESTANDO UNA AYUDA EFECTIVA A LOS RESPONSA- BLES DE LA PREPARACION.....	79
B.- COORDINANDO LOS DIVERSOS PRESUPUESTOS, SUMA- RIZANDOLOS EN EL PRESUPUESTO MAESTRO.	
III.- ADMINISTRACION.....	90
A.- CLASIFICACION GENERAL DE LOS INFORMES DE CON- TROL.....	94
B.- NORMAS QUE DEBE SEGUIR EL CONTRALOR EN LA -- PREPARACION DE INFORMES.....	95
C.- FRECUENCIA DE LOS INFORMES DE CONTROL.....	99
D.- CONTENIDO DE LOS INFORMES DE CONTROL.....	99
E.- MANTENIMIENTO CONSTANTE DE UN ADECUADO PRO- GRAMA DE INFORMES.....	101
CONCLUSIONES.....	103

CAPITULO I

INTRODUCCION

- I.- IMPORTANCIA DEL PROBLEMA.
- II.- ACLARACION DE CONCEPTOS.
- III.- HIPOTESIS.
- IV.- PLAN DE DESARROLLO.

CAPITULO I

INTRODUCCION

1.- IMPORTANCIA DEL PROBLEMA.

El objetivo fundamental de cualquier negocio es satis facer las necesidades y deseos de los clientes, coadyuvando, en esta forma, al bienestar y progreso económico del grupo social dentro del cual desarrolla sus actividades.

Tomando en consideración la idea anterior, debemos su poner que los dueños de los negocios necesitan un incentivo que los anime a continuar prestando esa labor social y que compense los riesgos inherentes a cualquier empresa económi ca. Este incentivo es generalmente representado por la ob ten ción de una utilidad remunerativa.

La explotación de nuevas fuentes de riqueza y el me jo r aprovechamiento de las ya existentes han originado un gr an aumento en la actividad económica, creando, mediante ello, una fuerte y creciente competencia. Esto, a su vez, ha originado que los negocios, queriendo permanecer dentro del cuadro competitivo sin disminuir sus utilidades, hayan ten ido que operar en forma más eficiente y económica, me di ante la aplicación de técnicas y procedimientos más efi ci en tes y ventajosos.

Dentro de estos medios utilizados para aumentar la efectividad de la empresa, la llamada Técnica Presupuestal se ha convertido en uno de ellos, de uso muy común, y ciertamente ha tenido un gran éxito en la mayoría de las empresas que la han adoptado.

Por otro lado y con el mismo objeto que ha originado la adopción de la Técnica del Presupuesto, podemos observar un gran número de empresas, la mayoría de ellas en los Estados Unidos, que han ampliado las atribuciones del funcionario denominado comúnmente "Contralor", relacionándolo íntimamente con la actividad Presupuestal desarrollada dentro del negocio.

Sin embargo, existen confusiones en cuanto a la justificación de la actuación del "Contralor" en esa actividad y en cuanto a las delimitaciones que esa intervención debe tener, tomando en cuenta la naturaleza de las funciones del Contralor y los propósitos y características del Presupuesto.

Así pues, lo anterior nos conduce al planteamiento del siguiente problema:

QUE INTERVENCION DEBE TENER EL CONTRALOR EN EL PRESUPUESTO DE UNA EMPRESA?

II.- ACLARACION DE CONCEPTOS.

Nuestro trabajo tiene las siguientes limitaciones:

1.- El estudio sobre las funciones del Contralor no pretende ser exhaustivo; más bien tratamos de establecer, - por medio de un análisis breve, la tendencia actual de dichas funciones, en tal forma que se pueda justificar y establecer su intervención en la actividad Presupuestal.

2.- El estudio sobre los procedimientos usados en la Preparación de los Presupuestos, se reducirá a aquellos aspectos generales, suficientes para poder observar con claridad cuál es la intervención que el Contralor debe tener en ellos. Un análisis más profundo de estos procedimientos debe ser objeto de un estudio especial.

3.- Por la misma razón anterior, el estudio relacionado con los Informes que debe formular el Contralor, lo limitamos a sus aspectos generales, dentro de la fase de Administración del Presupuesto.

III.- HIPOTESIS.

El propósito de nuestro trabajo es el establecer que el "Contralor", de acuerdo con la naturaleza de sus fun--

ciones, debe estar a cargo de la actividad Presupuestal, - pero que no todas las fases de esa actividad quedan bajo - la esfera de su responsabilidad directa.

IV.- PLAN DE DESARROLLO.

El presente trabajo asume un carácter eminentemente descriptivo.

Principiamos en el Segundo Capítulo por estudiar el concepto de Presupuesto de una manera general; tratando de otorgar una particular importancia a los propósitos que -- persigue y a las ventajas que mediante su uso se obtienen.

En el Tercer Capítulo, después de analizar las fun-- ciones que el "Contralor" está llamado a desarrollar den-- tro de la empresa, tratamos de justificar su intervención en la actividad Presupuestal, concepto que ya habíamos di-- lucidado en el Segundo Capítulo.

Tras de haber clarificado el punto anterior, el cuál es de vital importancia para nuestro trabajo, en el Cuarto Capítulo delimitaremos, en términos específicos, la inter-- vención del "Contralor" en la instalación, Preparación y - Administración de los Presupuestos de una Empresa.

La investigación se concretó al estudio y análisis -

de la información de carácter teórico, que fué posible obtener de Libros y Revistas, en donde se trata la materia.

CAPITULO II

CONCEPTOS GENERALES SOBRE EL PRESUPUESTO

I.- ACLARACION DE CONCEPTOS BASICOS

A.- DEFINICIONES.

- 1.- Presupuesto.
- 2.- Control Presupuestal.
- 3.- Estimación Futura.

B.- DIFERENCIAS EXISTENTES ENTRE LOS DIVERSOS CONCEPTOS DEFINIDOS.

- 1.- Presupuesto y Control Presupuestal.
- 2.- Estimación Futura contra Presupuesto y Control Presupuestal.

II.- CLASES DE PRESUPUESTOS.

A.- DE ACUERDO CON SU TIPO O NATURALEZA.

- 1.- Presupuestos Limitativos.
- 2.- Presupuestos Fijos.
- 3.- Presupuestos Flexibles o Variables.

B.- DE ACUERDO CON LOS METODOS DE OPERACION, OBJETIVO Y COMPLEJIDAD DE LA EMPRESA.

- 1.- Presupuestos de Capital.
- 2.- Presupuestos de Operación.

C.- DE ACUERDO CON SU CONTENIDO.

1.- Presupuestos Maestros.

2.- Presupuestos Individuales.

III.- CONSIDERACIONES RELACIONADAS CON SUS PROPOSITOS.

A.- CUALES SON ESOS PROPOSITOS.

1.- Planeación.

2.- Coordinación.

3.- Control.

B.- FLEXIBILIDAD REQUERIDA PARA ALCANZAR ESOS PROPOSITOS.

IV.- VENTAJAS Y LIMITACIONES DEL PRESUPUESTO.

A.- VENTAJAS.

B.- LIMITACIONES.

V.- PERIODO QUE COMPRENDE EL PRESUPUESTO.

CAPITULO II

CONCEPTOS GENERALES SOBRE EL PRESUPUESTO.

I.- ACLARACION DE CONCEPTOS BASICOS.

A.- DEFINICIONES.

En el transcurso de nuestra investigación, pudimos observar la existencia de algunos conceptos, que por tener cierta similitud en su significado, podrían prestarse a crear confusiones en el desarrollo posterior de nuestro trabajo. Queriendo evitar esta situación, y a la vez conscientes de su importancia, hemos querido dejarlos aclarados en la mejor forma posible. Así optamos por estudiar primero sus definiciones, para que posteriormente lo hagamos en sus diferencias.

I.- Presupuesto.- Empezaremos nuestra explicación sobre éste término, señalando algunas definiciones expresadas por diferentes autores que han estudiado la materia. Así tenemos que Presupuesto:

" Es un plan coordinado de la acción financiera de una empresa". (1)

(1) Heckerl, J. B., C.P.T., and Willson, J. D., C.P.T., - Business Budgeting and Control, (2na. ed.) New York; The Ronald Press Co., 1955), P. 11.

Lang nos dice que: (1) "Es un plan para coordinar -- las diferentes operaciones de un negocio, expresado en términos financieros". Por último por presupuesto se entiende:

" a.- Es un plan financiero que sirve como modelo y control de las operaciones futuras.

b.- De aquí, cualquier estimación de costos futuros.

c.- Cualquier plan sistemático para la utilización de la fuerza humana, materiales u otros recursos" (2).

Así pues, basándonos en gran parte en las definiciones anteriores, podemos decir que el Presupuesto es un plan escrito de las operaciones de un negocio, y que representado en términos monetarios, puede controlar esas operaciones y coordinar los esfuerzos de los diferentes miembros de la organización, para que todos, actuando como un todo, contribuyan con la empresa en la obtención de mejores utilidades, incentivo que alienta y justifica su actuación de servicio ante sus clientes particularmente y ante la sociedad en general.

2.- Control Presupuestal.- Este término lo podemos de

(1) Lang, McFarland, Schiff, Cost Accounting, (New York: - The Ronald Press Co., 1953) P. 435.

(2) Kohler Eric L., A Dictionary for Accountants, (New -- York: Prentice Hall Inc., 1952) P. 66.

finir diciendo que "Es un instrumento administrativo que se utiliza para proyectar, llevar a cabo y controlar las operaciones de un negocio con el fin de obtener la utilidad máxima posible con el mínimo de inversión en capital fijo y de Trabajo" (1).

Expresado en otra forma podemos decir que "Es una herramienta que la Administración utiliza para planear, llevar a cabo y controlar las operaciones de una empresa" (2).

De lo anterior desprendemos que el Control Presupuestal, además de establecer objetivos para la empresa, proporciona las bases para medir correctamente el desarrollo actual de las operaciones contra esos objetivos.

El Control Presupuestal comprende los esfuerzos racionales y sistemáticos para controlar eventos futuros y obtener mejor efectividad en la operación y por lo tanto mayores utilidades.

Concluyendo, podemos establecer que el objetivo fundamental de este concepto es el determinar el camino que proporcione mayores utilidades a la empresa y sostenerla en el

(1) González Barrientos, Alejandro C.P.T., Algunas consideraciones sobre la técnica del Presupuesto (Revista E.C. E.A. Abril de 1950, V. 2), Pags. 137-148.

(2) Rowland Floyd H., Budgeting por Management Control, (New-York and London: Harper Brothers Publishers, 1945) P.1.

mismo curso.

3.- **Estimación Futura.**- Hemos adoptado este término - traduciéndolo de "Forecasting" del idioma inglés. Su significado lo podemos entender diciendo que es el cálculo de -- una condición futura o de las operaciones que afectarán esa condición, basado en el análisis de datos informativos por medio de técnicas estadísticas y económicas, e interpreta-- das, modificadas y aplicadas de acuerdo con el criterio y - conocimientos del negocio que tengan sus ejecutivos. (1).

Se trata, pues, de una estimación proyectada hacia el futuro; podemos decir que es una conjetura o pronóstico del futuro de un negocio.

B.- DIFERENCIAS EXISTENTES ENTRE LOS DIVERSOS CONCEP- TOS DEFINIDOS.

Una vez que hemos hecho el esfuerzo por esclarecer el significado de los diferentes conceptos, y basándonos en ellos, trataremos ahora de explicar sus diferencias.

1.- **Presupuesto y Control Presupuestal.**- Creemos que el término Control Presupuestal es más amplio que el término Presupuesto. Este último es sólo una reunión por escrito de figuras y estimaciones que indican el futuro de la em presa en términos monetarios, mientras que el primero invo-

(1) Lillian Doris, Corporate Treasurers and Controllers's Handbook, 11a. Ed., New York: Prentice Hall, Inc. 1950)
P. 57.

lucra una cuidadosa planeación y control para todas las -- operaciones del negocio, asumiendo un deseo de toda la or-- ganización de que su actuación se apegue en todo lo posi-- ble a ese plan, y para cerciorarse de que así suceda, se -- compararán periódicamente los resultados actuales contra -- esos planes.

A fin de llevar a cabo el Control Presupuestal se to-- mará el Presupuesto como guía, adquiriendo éste la cantidad de instrumento del primero.

Por lo tanto podemos ver claramente que el Control -- Presupuestal incluye el Presupuesto y por consecuencia és-- te forma parte de aquél.

2.- Estimación Futura contra Presupuesto y Control -- Presupuestal. Empezando por los dos primeros términos de-- bemos indicar que la estimación futura (Forecasting) deter-- mina si es posible y en que grado alcanzar los objetivos -- generales de la empresa; mientras que el Presupuesto, basán-- dose en esa "Estimación Futura" determina exacta y detalla-- damente la forma en que debe operar la empresa durante un -- período definido de tiempo, para poder llevar a cabo lo que por medio de la "Estimación futura" se ha creído que es po-- sible alcanzar.

Respecto a la diferencia existente entre "Estimación

Futura" y Control Presupuestal podemos señalar que mientras el primer término sólo implica el cálculo de la futura condición de la empresa, el segundo incluye la estimación anterior y además la determinación de un plan, la coordinación de las diversas funciones de la empresa, el control de las variaciones de ese plan, y la necesaria modificación del plan a fin de obtener los mejores resultados. Por lo tanto podemos decir que el término Control Presupuestal es más amplio que el de Estimación Futura y que ya involucra acción.

Hacemos la aclaración de que en el desarrollo posterior de nuestro trabajo utilizaremos el término Presupuesto, tanto para el uso propio que corresponde a la acepción, como para hacer indicación al Control Presupuestal, y viceversa, ya que siendo el primero un instrumento del segundo y teniendo las mismas características y propósitos, no creemos que existe ningún inconveniente en la utilización Indistinta de estos términos.

II.- CLASES DE PRESUPUESTOS.

A.- DE ACUERDO CON SU TIPO O NATURALEZA.

1.- Presupuestos Limitativos.- (1) Aunque son de uso muy común entre los Presupuestos Gubernamentales, tienen uno muy restringido en el ámbito de los negocios. Tienen -

(1) Heckert Willison, op. cit., Pág. 47.-

por objeto establecer un límite para los gastos que corresponden a una actividad determinada. Estas asignaciones se formalizan con la aprobación del Consejo de Administración.

Son frecuentemente usados para controlar los gastos de propaganda, así como para los de investigación y desarrollo.

2.- Presupuestos Fijos.- Como su nombre lo indica, involucran un plan que no cambia; son formuladas para un solo nivel de actividad.

El volumen de ventas o producción puede variar de acuerdo con las condiciones actuales, pero la medida utilizada en la preparación de esos Presupuestos permanece inalterable (1).

Podemos decir que estos presupuestos son generalmente establecidos por empresas que pueden estimar, con un buen grado de exactitud ($\pm 5\%$ de variación), la demanda de sus productos y el costo de operación necesario para satisfacer tal demanda, durante el período que abarque el Presupuesto (2).

(1) Ibid. Pág. 47.-

(2) Lillian Doris, op. cit. P. 100.-

3.- Presupuestos Flexibles o Variables.- Son aquellos que permiten revisiones en las estimaciones de costos de operación y utilidades, pudiéndose hacer los cambios necesarios en el programa cuando el volumen de ventas o producción varíe; o bien cuando se establezcan varios niveles de actividad, según se estime la forma en que se verá afectado el volumen de operaciones por los diferentes factores internos y externos.

Estos Presupuestos están basados en la variabilidad de los costos y gastos a diferentes niveles de actividad.

Es conveniente señalar que este tipo de Presupuestos es usado generalmente en las empresas en donde la técnica de la estimación futura (Forecasting) no ha alcanzado un buen grado de perfección; o bien en donde la naturaleza de la demanda para los bienes y servicios de la empresa es muy voluble.

Para poder preparar un presupuesto flexible es necesario conocer y determinar las características de los costos y gastos, ya que siendo diferentes, reaccionan en distinta forma al presentarse un cambio en el volumen de operaciones.

Así pues, tomando como base sus diferentes caracte-

rísticas, se han clasificado dentro de las siguientes categorías: (1)

- a).- Fijos.
- b).- Variables.
- c).- Semi-variables.

Los costos o gastos fijos son aquéllos que permanecen inalterables, cualquiera que sea el volumen de operaciones.

Entre ellos podemos considerar renglones tales como la depreciación, renta, impuesto predial, etc.

Son variables aquéllos que varían en proporción directa al nivel de operaciones. Incluyen comisiones sobre venta, materiales de producción, etc.

Por último son semi-variables aquéllos que en cierto grado varían de acuerdo con los niveles de operación, mas no en forma directa a tales cambios. Son ejemplos de ellos los gastos de mantenimiento, supervisión, luz y fuerza, etc. En esta clase de gastos podemos distinguir dos porciones, de características diferentes. Estas son:

(1) Esposito L. Frank Planning and Control through Budgeting. IN.A.C.A. Bulletin, Sept. de 1953, V. 35 sec. 3) Págs. 123-31.-

1.- Una parte que permanece fija a cualquier nivel de actividad; será incurrida aún cuando el nivel de operaciones sea cero. Se le conoce como el componente Fijo del Costo.

2.- Aquélla que se incurre conforme aumenta el volumen. Se le denomina componente variable.

Esta última porción, junto con los gastos variables, forma la parte controlable de los costos de la empresa, y cuando algún cambio en el nivel de operaciones se presente, ésta será la parte que se afecte a fin de adaptar las operaciones de la empresa a las nuevas condiciones.

B.- DE ACUERDO CON LOS METODOS DE OPERACION, OBJETIVO Y COMPLEJIDAD DE LA EMPRESA.

1.- Presupuestos de Capital.- Son aquéllos que proponen que se hagan adiciones al Activo Fijo. Mas todo debe quedar como un simple proyecto ya que no señala ninguna forma de actuación. Sin embargo, cuando se escoge una de esas adiciones propuestas y se fija como un verdadero plan de acción, entonces pasa a ser un Presupuesto de Operación, concretamente dentro del llamado "Presupuesto de Gastos de Capital" (1)

(1) Kohler, Eric L. op. cit. p. 71.-

2.- Presupuestos de Operación. Son aquéllos dirigidos hacia la planeación y control de las actividades que -- originan los ingresos y gastos de los negocios (1).

Una lista de los presupuestos comprendidos dentro de este grupo los encontraremos en el inciso C de este Sub-Título, en donde estudiaremos los Presupuestos Individuales.

C.- DE ACUERDO CON SU CONTENIDO.

1.- Presupuestos Maestros.— Un sólido y efectivo -- sistema de control Presupuestal deberá incluir en primer -- término a los Presupuestos Maestros. Estos no son más que resúmenes de datos que presentan los diferentes presupe-- tos individuales preparados dentro de la empresa.

Generalmente son preparados tres tipos de Presupues-- tos Maestros (2).

a).— Estado de Pérdidas y Ganancias Estimado.

b).— Estado de la Condición Financiera Estimada.

c).— Estado de Ingresos y Egresos de Efectivo Esti-- mado.

(1) *Ibida*, p. 239.

(2) Heckerl Willson, *op. cit.*, p. 36.

2.- Presupuestos Individuales. Son aquéllos que respaldan y sirven como base a la preparación de los presupuestos Maestros.

Usualmente cubren aquellas actividades que producen ingresos o gastos para la empresa. Así, entre ellos, podemos enumerar los siguientes: (1).

- a).- Presupuesto de Ventas.
- b).- Presupuesto de Producción.
- c).- Presupuesto de Materiales o inventario.
- d).- Presupuesto de Compras.
- e).- Presupuesto de Mano de Obra.
- f).- Presupuesto de Gastos de Fabricación.
- g).- Presupuesto de Costo de lo Vendido.
- h).- Presupuesto de Gastos de Administración y Generales.
- i).- Presupuesto de Gastos de Venta.
- j).- Presupuesto de Publicidad.
- k).- Presupuesto de Gastos de Investigación y Desarrollo.
- l).- Presupuesto de Otros Ingresos y Gastos.
- m).- Presupuesto de Gastos de Capital.

(1) Ibid. p. 36.-

III.- CONSIDERACIONES RELACIONADAS CON SUS PROPOSITOS.

A.- CUALES SON ESOS PROPOSITOS?

El presupuesto es un instrumento que la Administración utiliza a fin de obtener una mayor efectividad en su actividad, logrando de esta manera una utilidad que estimule y compense los esfuerzos y los riesgos que la empresa ha afrontado, durante el desarrollo de su función de servicio a sus clientes y a la sociedad en general.

Para que el Presupuesto pueda ofrecer una ayuda a la administración de tan considerable importancia, es necesario que persiga y lleve a cabo tres propósitos fundamentales:

I.- Planeación. Esta finalidad incluye la formulación de políticas, planes detallados de acción futura y preparación de las mejores estimaciones posibles de los efectos que influencias externas puedan producir en el negocio (1).

Así pues, tomando en consideración esta finalidad, el Presupuesto será un medio que clarifique y defina los objetivos y políticas de la Empresa, que le guiarán por el camino en que sus esfuerzos redunden en mayores utilidades.

(1) Lang Theodore, M.B.A., C.P.A., Cost Accountant's Handbook New York: The Ronald Press Co. 1947) P.1227.

Es indudable que muchas dificultades serán evitadas - mediante una planeación cuidadosa; no puede ser lo mismo para una empresa el prever y aún resolver sus problemas por anticipado, que el enfrentarse a ellos cuando se hace patente su presencia, requiriendo entonces acción inmediata.

Como en todos los problemas en que interviene la actividad humana, es también aplicable en el campo de los negocios el principio muy simple y popular que nos dice "Más vale prever que corregir".

2.- Coordinación. Por medio de esta finalidad se asegura de que un negocio será operado como una sola unidad y no como un grupo de departamentos separados (1).

Probablemente éste sea el principal objetivo del Presupuesto, ya que prácticamente todos los negocios operan sobre una base divisional, en donde es de gran importancia que todas esas divisiones procedan hacia el mismo fin. Imaginémonos lo que sería de aquella empresa en que cada división o departamento se esforzara por lograr su propio objetivo - sin importarle ni tener en cuenta los de los demás departamentos. Consideremos una empresa en que el Departamento de Ventas se fije su objetivo representado en un volumen X de

(1) Ibid. Pág. 1227.-

ventas, sin tomar en cuenta si el Departamento de Producción estará en condiciones de satisfacer la demanda creada por él. A no ser que por una mera coincidencia pueda hacerlo, lo más probable será que el Departamento de Ventas no pueda llevar a cabo sus planes por una insuficiencia en la producción, haciendo inútiles los gastos incurridos por dicho Departamento para llevar a cabo sus planes. Similar a éste, podemos encontrar innumerables casos que nos demuestran que no hay ninguna actividad independiente dentro de la empresa y que todas requieren una cuidadosa coordinación en su operación.

La incertidumbre en la operación debe substituirse por una confianza definida en que la organización está trabajando como un equipo uniforme.

El Presupuesto, además de obtener esta coordinación entre las actividades de los diferentes departamentos, lo hace también con los esfuerzos humanos dentro un mismo departamento.

Así mismo el Presupuesto coordina las actividades del negocio con las condiciones generales del grupo a que éste pertenece y con la etapa en que se encuentra el ciclo económico en esos momentos.

3.- Control. Este el tercer propósito del Presupues

to. Se refiere al control que se puede alcanzar por medio de él en los ingresos y egresos del negocio, labor que se lleva a cabo mediante la asignación de responsabilidades y la medida de la efectividad alcanzada por esos miembros responsables de la organización. Podemos obtener dicha medida mediante comparaciones entre los resultados reales con los que previamente se han estimado y el análisis e interpretación de las variaciones resultantes. Adicionalmente deberán tomarse las medidas correctivas que mantengan al negocio dentro del curso que se había considerado como el que mejores resultados le proporcionarfa.

La comparación de los resultados reales la podríamos hacer contra los resultados obtenidos en periodos anteriores, mas consideramos que es más ventajoso hacerlo contra las estimaciones presupuestales, por las siguientes razones: (1).

a).- Las condiciones actuales pueden ser completamente diferentes a las que originaron los datos que hoy nos sirven como base de comparación.

b).- No siempre es posible obtener los datos de ejercicios anteriores compilados de acuerdo con la clasificación utilizada para ordenar los datos del periodo en cuestión; lo

(1) Barrientos Gómez, Alejandro, C.P.T. op. cit., págs. 137-148.-

cual dificultaría enormemente la comparación.

ci.- Los resultados de años anteriores, bien pudieran no haber representado nunca una ejecución satisfactoria; -- por tanto, no existe nada definitivo en ellos, para conside
rarlos como una buena base de comparación.¹¹

Mediante los razonamientos anteriores, no queremos la
dicar que tales datos no tengan ninguna utilidad en el pro-
cedimiento de control presupuestal, ya que llenan una impor-
tante función en la preparación de los diferentes presupues-
tos del negocio, como lo veremos en capítulo posterior de -
este trabajo.

Una vez que hemos determinado la mejor base de compa-
ración para medir la efectividad del desarrollo alcanzado --
por los responsables de las operaciones del negocio, surge
la siguiente pregunta:

Sobre qué base deberán ser preparadas las estimacio-
nes presupuestales: sobre estándares de desarrollo (1) o so
bre resultados esperados?

Si adoptamos la primera alternativa tenemos que asu-
mir que los miembros responsables de las operaciones alcan-
zarán un desarrollo satisfactorio, lo cual indudablemente -

(1) Eficiencia esperada en el desarrollo, bajo condiciones
normales.

sería una magnífica base de control, mas no tendría utilidad para coordinar las diferentes actividades; por lo contrario, si adoptamos la segunda alternativa, no tendríamos base para medir la efectividad del desarrollo actual, mas podremos coordinar con mayor solidez las operaciones del negocio.

Lo anterior lo podremos ver con mayor claridad por medio del siguiente ejemplo práctico: Supongamos que el agente de ventas X espera vender bajo condiciones normales un total de diez unidades, pero la empresa, tomando en cuenta la experiencia anterior y las condiciones actuales, espera que venda solamente ocho unidades. Si presupuestamos en diez, tendremos una buena base para controlar la efectividad alcanzada por esa persona, pero no nos servirá para balancear y coordinar las operaciones; por otro lado, si presupuestamos en ocho, podremos coordinar las operaciones pero no tendremos base para el control.

Según Colin Park (1) las estimaciones presupuestales deberán contener objetivos razonables obtenibles, ya que si se basaran en estándares de máxima eficiencia posible, los resultados actuales nunca alcanzarían a los planeados.

Sin embargo, es nuestra opinión que a las estimaciones

(1) Park Colin, Giving budgeting appeal for the foreman, (N.A.C.A. Bulletin, Octubre de 1954, V.33 sec.1) Págs. 181-83.-

nes se consideren tanto los resultados esperados como los estándares de desarrollo, y así poder obtener tanto la coor
di
na
ción como el control de las operaciones; mas como veremos posteriormente, el control se puede alcanzar aún basando las estimaciones sobre los resultados esperados, mediante la aplicación del Presupuesto Flexible.

B.- FLEXIBILIDAD REQUERIDA PARA ALCANZAR ESOS PROPOSITOS.

Un programa para el futuro de un negocio, debe ser construido bajo condiciones que se espera que existan durante el período que se está considerando. Sin embargo las condiciones económicas cambian rápidamente como consecuencia de las mutaciones en las fuerzas físicas, políticas y sociales, haciendo que el futuro de los negocios nunca pueda ser cierto. Por lo tanto, en la planeación de las operaciones deben tomarse en cuenta las "circunstancias inesperadas" (1).

"Algunas empresas pronostican sus ventas con tanta dificultad que el uso del Presupuesto Fijo es inútil" (2).

Bajo esas condiciones es conveniente adoptar el uso -

(1) Heckert Willson, op. cit. Pág. 47.

(2) Esposito L. Frank, op. cit. Págs. 123-31.-

del Presupuesto Flexible, mediante el cual se pueden planear y controlar los ingresos y gastos permitidos a cualquier nivel de actividad. Si se produce un alza, o bien, una baja repentina en el nivel de actividad, los diferentes departamentos de operación del negocio pueden saber inmediatamente cuáles costos deberán ser ajustados para mantener los resultados de operación deseados. Para que esto sea posible, es necesario disponer de un análisis de costos y gastos según su variabilidad a diferentes niveles de actividad; esto ya fue analizado cuando estudiamos lo referente a Presupuestos Flexibles (Inciso C, Sub-Título II).

El grado de flexibilidad que será incluido en el programa, dependerá de la importancia que se le quiera dar a cada uno de los propósitos del Presupuesto.

Como ya lo señalamos anteriormente, sus propósitos fundamentales son: a) Planeación, b) Coordinación, c) Control.

Cuando el Presupuesto sólo tiene el propósito de planeación, parece no ser necesaria ninguna flexibilidad, ya que para la empresa sólo existe un mejor programa y a su consecución se dirigirán todos sus esfuerzos. Sin embargo, debemos suponer que el plan está basado en una serie de condiciones que se espera que existan, las cuales pueden -

variar repentinamente haciendo necesaria la consideración anticipada de planes alternativos, los que serán muy efectivos cuando esas variaciones se realicen.

Cuando por medio del Presupuesto se busca la coordinación de actividades, deberá tenerse un plan bien definido que pueda servir como base sólida en la coordinación de actividades departamentales. Con el mismo objeto, la ejecución de las operaciones planeadas debe vigilarse estrechamente, y tan pronto como ocurran variaciones en determinado departamento, deberán revisarse los planes de los demás, y así subsistirá la coordinación en las actividades. Por lo tanto, y debido a que es sumamente difícil que los programas se realicen tal como fueron planeados, es necesario que los Presupuestos tengan cierta flexibilidad para llevar a cabo este propósito.

Cuando se quiere obtener el propósito de control, el Presupuesto deberá tener un mayor grado de flexibilidad que el necesario para obtener sus propósitos de planeación y coordinación. Concluimos en discusión anterior que las estimaciones presupuestales, a fin de controlar la efectividad del desarrollo actual, debían incluir cierta porción de estándar que no correspondiera a los resultados esperados. Sin embargo, creemos que esto no sea necesario, ya que si -

utilizamos el Presupuesto Flexible, tendremos una magnífica base de control, aún cuando nuestras estimaciones se basen en los resultados que realmente se espera obtener.

La aseveración anterior es fácilmente explicable si observamos que mediante el uso del Presupuesto Flexible se obtiene una división de costos y gastos, la cual nos indica que una parte de ellos es controlable y la otra no. Al variar el volumen de operación, se podrá controlar perfectamente la porción de costos y gastos "controlables", o -- fin de adaptarlos al nuevo nivel de actividad; es aquí, en esta porción, donde podemos obtener una base para medir la efectividad alcanzada por los individuos responsables de las operaciones (1).

Por consiguiente, podemos concluir que mientras más estrecho y efectivo es el control que se quiere obtener, mayor tendrá que ser la flexibilidad del Presupuesto.

IV.- VENTAJAS Y LIMITACIONES DEL PRESUPUESTO.

A.- VENTAJAS.

Los beneficios derivados del uso del Presupuesto los podemos agrupar de acuerdo con los propósitos fundamen-

(1) Heckert Willson, op. cit. Pág. 55.-

tales que persigue; los que no puedan ser incluidos en alguno de estos grupos, los consideraremos dentro de la categoría de "Otras Ventajas".

Así tenemos:

1.- Relacionadas con la planeación: (1).

a).- Mediante el Presupuesto, la acción es basada en una verdadera investigación, inculcando a todos los miembros de la organización el hábito de estudiar cuidadosamente sus problemas antes de decidirse a actuar. Esto no es fácil lograrlo, ya que como seres humanos que somos, la mayoría preferimos posponer las decisiones difíciles hasta que la necesidad de hacerlo no deja otra alternativa.

b).- A través del Presupuesto son establecidas todas las políticas de la empresa. Es necesario que el negocio declare formalmente sus políticas, ya que no hay nada que reste en mayor grado el entusiasmo y energía de una organización, como la incertidumbre.

c).- Se definen con claridad los objetivos que lógicamente pueden ser obtenidos durante el período Presupuestal.

d).- Se pueden aprovechar las sugerencias y conse-

(1) Heckert Willson, op. cit. Pág. 14.-

jos de los miembros de la organización entera para la adopción de los mejores planes de operación.

ci.- Se pueden estabilizar los empleos. Al tomar en cuenta la opinión de los empleados y reconocer su capacidad de trabajo, se les está proporcionando un motivo por el cual deseen continuar trabajando.

Es la inteligente planeación presupuestal, y no la regulación gubernamental, la que ofrece mejores posibilidades de estabilizar los empleos.

2.- Relacionadas con la coordinación: (1)

a).- Coordina y correlaciona el esfuerzo humano dentro de la empresa. Sólomente cuando se coordina el esfuerzo de todas las divisiones y miembros de la organización, pueden ser obtenidas las ventajas que proporciona la acción conjunta.

b).- Relaciona las actividades de los negocios con las tendencias generales. Numerosos estudios han indicado que las utilidades son determinadas en gran parte por influencias externas, de ahí la necesidad de coordinar los planes de los negocios con las condiciones económicas generales.

(1) Heckert Willson, op. cit. Pág. 16.-

c).- Se dirigen el capital y el esfuerzo hacia los canales que presenten mayores posibilidades de obtener utilidades.

d).- Revela fallas en la administración al definir las líneas de responsabilidad y autoridad.

3.- Relacionadas con el Control. (1).

a).- El Presupuesto representa un valioso instrumento de control sobre ciertas operaciones del negocio. - Especialmente el Presupuesto Flexible provee una firme base de control, cuando se presentan las siguientes condiciones: 1.- Cuando varían las condiciones externas, 2.- Cuando las campañas de promoción de ventas no producen los resultados que se esperaban, 3.- Cuando la producción es menor que como se esperaba. En tales casos este tipo de Presupuestos ofrece un buen medio de control sobre los ingresos y gastos de un negocio.

b).- Mediante una cuidadosa planeación e investigación de cada uno de los gastos se puede obtener una efectiva prevención de desperdicios.

4.- Otras Ventajas

a).- Evita el sobre-optimismo, el cual puede lle-

(1) Heckert Willson, op. cit. Pág. 18.-

var a la empresa a realizar expansiones innecesarias.

b).- La comparación de los resultados reales con las estimaciones, actúa como una señal de seguridad al señalar las variaciones resultantes.

c).- Ayuda a conservar los recursos del negocio, ya que regula los gastos de acuerdo con los ingresos.

d).- Es un medio para determinar cuándo y en qué cantidad deberá financiarse la empresa.

e).- Los negocios que han obtenido éxito mediante el uso del Control Presupuestal, encontrarán una mejor disposición de parte de los banqueros para concederles créditos cuando lo soliciten.

f).- Sirve de prueba a la habilidad de los administradores en la realización de sus actividades de acuerdo con lo planeado.

B.- LIMITACIONES.

De acuerdo con las ventajas, anteriormente señaladas, que nos proporciona el presupuesto, resulta evidente la enorme utilidad que su uso puede acarrear a las empresas. Desafortunadamente, algunas personas han sobre-estimado su valor, creyendo que mediante su aplicación está --

asegurado el éxito de cualquier empresa.

No queriendo que nuestro lector incurra en el mismo error, hemos creído conveniente señalar las limitaciones -- que su uso trae consigo:

1.- Cualquier plan presupuestal necesariamente se -- basa en estimaciones.

2.- El Plan presupuestal no puede tomar el lugar de la administración.

De la primera limitación señalada, colegimos que las estimaciones, como su nombre lo indica, pueden no ser exactas, y los resultados reales pueden diferir de los planeados. Desde luego que esta limitación no impide que el presupuesto sea de gran valor para la empresa que lo usa, ya -- que si las estimaciones están basadas en antecedentes sólidos y en un cuidadoso estudio de las circunstancias que las afectarán, pueden llevar a cabo, con muy buen éxito, las finalidades para las que están destinadas.

Aún más, podemos decir que mientras más incierto se -- presente el futuro de un negocio, más utilidad tendrá el hacer una cuidadosa planeación.

De la segunda limitación podemos deducir que no debe esperarse demasiado del Presupuesto. Este es una valiosa --

ayuda para la administración, pero de ninguna manera puede tomar el lugar de ella.

Una administración eficiente y el Presupuesto son complementarios; mientras mejor sea el Presupuesto, mejor será la administración; mientras más eficiente la administración, mejores resultados serán obtenidos mediante el Presupuesto.

V.- PERIODO QUE COMPRENDE EL PRESUPUESTO.

Una planeación efectiva debe comprender tanto una a largo como otra a corto plazo.

La planeación a largo plazo puede comprender un término de varios años y tendrá como finalidad establecer las políticas y planes de la empresa a largo plazo, tales como las inversiones de capital y financiamiento, problemas que no son de solución rápida y fácil, sino que requieren un estudio muy anticipado. Estos planes, generalmente, se hacen exentos de detalle y de exactitud, a pesar de lo cual su preparación es muy conveniente para la empresa.

Por lo que hace a la planeación a corto plazo, cuyo propósito es el de proporcionar y coordinar un programa detallado y explícito de acción, adecuado a las condiciones actuales, debemos indicar que corresponde al concepto de Presupuesto que nosotros hemos aceptado.

Respecto a su duración, la mayoría de los autores que tratan la materia están de acuerdo en que es algo muy irregular, que depende de las características y necesidades de cada negocio en particular.

De acuerdo con Rowland (1), son cuatro las características de empresa que pueden afectar su duración:

1.- Estación de Ventas. Existen empresas que tienen épocas en que sus ventas superan a su capacidad productiva, por tanto deberán acumular existencias durante las épocas en que suceda lo contrario.

2.- Duración del proceso productivo. Puede ser muy variado; en algunas empresas comprende varios días y en otras puede abarcar hasta varios años.

3.- Período de financiamiento. Influirá por la mayor o menor dificultad que tenga cada empresa para conseguirlo.

4.- Tendencias del mercado. Las variaciones en el mercado, ya sea en las ventas o en los materiales, pueden indicar la necesidad de un período inferior.

Es muy usado dentro de la práctica presupuestal aquel

(1) Rowland Floyd H., op. cit. Pág. 28.-

tipo de presupuesto preparado para un año, el cual se divide en períodos mensuales; a medida que van transcurriendo esos períodos mensuales, se va añadiendo al Presupuesto anual la estimación detallada del mes que sigue; así que siempre nos encontraremos con que tenemos un año completo de operaciones presupuestadas. Es conveniente señalar que en tiempos de inestabilidad económica, los períodos presupuestales deberán ser más cortos.

En las empresas de Utilidad Pública se acostumbra preparar los presupuestos por períodos mayores de un año, algunos se hacen hasta por diez. En las empresas de Teléfonos, Telégrafos, Suministradoras de Energía Eléctrica, etc. en donde la demanda de sus servicios es constante e influenciada por factores a largo plazo, como lo es el crecimiento de la población, hay necesidad de planear con buena anticipación las inversiones de capital y los programas de construcción necesarios para hacer frente al aumento de la demanda, derivada de los efectos producidos por los factores señalados anteriormente.

Concluyendo, el período que debe cubrir el Presupuesto no puede ser establecido con rigidez, pudiendo variar de empresa a empresa y según la época de estabilidad o inestabilidad económica por la que se atraviese.

CAPITULO III

JUSTIFICACION DE LA INTERVENCION DEL CONTRALOR EN LA ACTI VIDAD PRESUPUESTAL. CONCEPTO ACTUAL DE LA CONTRALORIA.

- I.- BREVES COMENTARIOS SOBRE LA EVOLUCION DE LA CONTRA
LORIA.
- II.- JUSTIFICACION DE LA INTERVENCION DEL CONTRALOR EN
LA ACTIVIDAD PRESUPUESTAL.
 - A.- LIMITACIONES DE ESTA INTERVENCION.
 - B.- JUSTIFICACION DE LA INTERVENCION.
- III.- CONSIDERACIONES RELATIVAS AL CONCEPTO ACTUAL DE --
CONTRALORIA.
 - A.- SU PUNTO DE VISTA CUANTITATIVO Y LOGICO.
 - B.- PROVEE EL MECANISMO DE CONTROL.
 - 1.- Desarrollo y coordinación planes.
 - 2.- Información sobre el desarrollo actual com
parado con el plan.
 - C.- VIGILANCIA E INTERPRETACION DE FENOMENOS EXTER-
NOS.
 - D.- OTRAS CONTRIBUCIONES.
- IV.- FUNCIONES QUE DEBERAN CORRESPONDER AL CONTRALOR SE-
GUN EL INSTITUTO AMERICANO DE CONTRALORES.
- V.- CONTRALORIA Y CONTRALORES.
- VI.- CUALIDADES NECESARIAS EN UN BUEN CONTRALOR.

CAPITULO III

JUSTIFICACION DE LA INTERVENCION DEL CONTRALOR EN LA ACTIVIDAD PRESUPUESTAL. CONCEPTO ACTUAL DE LA CONTRALORIA.

I.- BREVES COMENTARIOS SOBRE LA EVOLUCION DE LA CONTRALORIA.

La posición actual de la Contraloría ha sido el resultado de una gradual evolución que data desde el año 1800 en que aparecieron los primeros signos de ella, como una consecuencia de las labores de Auditoría Interna (1). Sin embargo, durante una gran parte de ese período evolutivo, la Contraloría había permanecido estancada en el mismo nivel, -- siendo hasta las últimas tres décadas cuando ha alcanzado -- el desarrollo definitivo que la ha llevado a la posición -- que actualmente ocupa.

En un principio se reducía a desarrollar una función enteramente de carácter contable, limitándose el Contralor a estudiar el pasado, por medio del registro de los datos -- históricos y su respectivo informe.

Es conveniente señalar que en ese período evolutivo -- inicial, la competencia no era muy fuerte, por lo que los -- negocios podrían permitirse el trabajar holgadamente, sin --

(1) Policyholder's Service Bureau, Functions of The Controler, (Metropolitan Insurance Co., New York) Págs. 50.-

preocuparse gran cosa por la reducción de sus costos y la eficiencia obtenida en la operación; por lo que en esas condiciones es fácilmente explicable que la Gerencia requiriese del Contralor un trabajo de tan reducidas proporciones.

Vuelve la competencia a ejercer presión en los costos y, como consecuencia, la Gerencia siente la necesidad de hacer el mejor uso de los instrumentos de control, que le asegurarían estabilidad dentro de la economía altamente competitiva (1).

Así pues, la Gerencia, a fin de obtener una mayor efectividad en su operación, decidió dirigir ésta mediante una sólida planeación, coordinación y control, para lo cual recurrió al instrumento que por naturaleza llena esas tres finalidades; es decir el Presupuesto, cuyas características y ventajas, hemos analizado detalladamente en el capítulo anterior.

Es necesario señalar que la adopción del Control Presupuestal trajo como consecuencia un aumento considerable en la complejidad de la administración y en particular en el trabajo de la Gerencia, la cual, ante el peligro de absorberse en la maraña del nuevo procedimiento, recurrió al Contralor, para que él fuera quien absorbiera el trabajo re-

(1) *Ibid.* Pág.s 50.-

querido por la actividad Presupuestal.

En esta forma el Contralor, de un simple registrador de datos históricos, se convierte, mediante el empleo de -- esos mismos datos pasados y transformados por el análisis e Interpretación en tendencias futuras, en un proyector del -- porvenir, quien podrá proporcionar una gran ayuda a la Ge-- rencia en su lucha para conservar a la Empresa dentro de la actividad económica.

Para indicar la posición en que ha quedado la Contro-- loria después de observar los hechos anteriores, creemos -- muy acertada la metáfora empleada por Heckert y Willson (1), y que nos dice: "El Contralor no será el Capitán de la Nave (Gerente), sino el navegante, el que mantiene los planos; -- deberá mantener continuamente informado al Capitán de la ve-- locidad, resistencia, variaciones del curso, peligrosos -- arrecifes y los pasos que según el plan deberán ejecutarse antes de llegar felizmente a puerto".

11.- JUSTIFICACION DE LA INTERVENCION DEL CONTRALOR EN LA -- ACTIVIDAD PRESUPUESTAL.

Antes de justificar razonadamente el origen de esta -- intervención, hemos creído conveniente considerar en térmi--

(1) Heckert, J.B., C.P.T., and Willson, J.D., C.P.T., Controlership, (New York: The Ronald Press Co., 1957) P.4.-

nos muy generales las limitaciones que se han establecido -- en torno a esta actividad del Contralor, a fin de que con -- una idea más clara del alcance de esta intervención, podamos comprender y aceptar con mayor facilidad las razones -- que expondremos para justificar la repetida intervención. Estas limitaciones son:

A.- LIMITACIONES DE ESTA INTERVENCIÓN.

A grandes rasgos podemos decir que son las siguientes:

1.- Para que el Presupuesto llene satisfactoriamente la función para la cual está destinado, debe ser el producto de un esfuerzo común, desde el asistente de mayordomo hasta el Presidente; es decir, deben intervenir en su formulación los individuos directamente responsables de las dife^{re}ntes operaciones a presuponerse. De esta manera, la responsabilidad asignada al Contralor queda reducida al establecimiento y revisión de procedimientos, la consecución de los datos que ayudarán a los responsables a preparar sus estimaciones, la coordinación de las mismas y su expresión en términos financieros, así como comparar lo Presupuestado -- con los resultados reales, proporcionando a la organización los informes que sean necesarios. Esta intervención será -- estudiada con mayor amplitud en el siguiente capítulo de es

te trabajo.

2.- Aunque el Contralor debe quedar al frente de todas las fases de la actividad Presupuestal, que en términos generales señalamos en el inciso anterior, la responsabilidad última que implica esta actividad debe quedar en manos de la Gerencia, la cual no podrá delegarla al Contralor, -- aunque por razones de orden práctico le haya traspasado la dirección de todo el procedimiento Presupuestal. Tal práctica dejará libre al Gerente para que se ocupe de la consideración de problemas básicos, tales como el desarrollo de nuevos productos y mejores métodos de producción y distribución (1).

B.- JUSTIFICACION DE LA INTERVENCION.

Una vez que hemos reconocido el hecho de que es al Contralor a quien se le ha delegado la dirección de la actividad Presupuestal, y ya que hemos delimitado en términos generales su intervención en la misma, estamos en condiciones de discutir razonadamente la justificación de esa intervención. Para lo cual es conveniente formularnos la siguiente pregunta:

ES EL CONTRALOR LA PERSONA MAS ADECUADA DE LA ORGANIZACION PARA LLEVAR A CABO LA ACTIVIDAD PRESUPUESTAL?

(1) Heckert, J.B., C.P.T., and Willson, J.D., C.P.T., Business Budgeting and Control, (2nd. ed.; New York; The Ronald Press Co., 1955), P.26.-

Es nuestra opinión que el Contralor si es la persona más adecuada para llevar a cabo esta actividad.

Para hacer tal afirmación nos apoyamos en los argumentos que a continuación exponemos:

1.- Mediante el desarrollo de su actividad contable, el Contralor adquiere un conocimiento que se extiende a todas las operaciones del negocio. Por lo tanto, consideramos que él deberá tener un conocimiento del negocio mucho más íntimo que el que pudiera tener cualquier otro miembro de la organización. Si no se conoce el negocio en todas sus fases de operación, juzgamos que será difícil, si no imposible, el dirigir satisfactoriamente un programa de Control Presupuestal.

2.- Una gran parte del trabajo del Director de Presupuestos será el coordinar los esfuerzos de los diferentes Departamentos del Negocio, siendo de vital importancia que los objetivos que cada uno de ellos se haya asignado para ser alcanzados en el futuro, sean juzgados objetivamente a fin de que logren formar parte de la planeación total del negocio.

Partiendo del supuesto que el Contralor es un funcionario Staff (1) deberá considerar que está exento de toda

(1) La posición exacta que debe guardar dentro de la organización de la empresa es un tema muy discutido que puede ser objeto de un estudio especial.

responsabilidad funcional, por lo que estará mejor capacitado para mantener una actitud neutral y objetiva, lo cual le permitirá incorporar los planes departamentales dentro del plan total de la empresa, sin perjuicio alguno, juzgándolos objetivamente.

3.- Los Presupuestos, en una gran parte, están basados en datos que la experiencia pasada proporciona. El Contralor, quien originalmente se ha encargado de registrar y aún analizar e interpretar esos datos, podrá mejor que nadie trasladar esos datos en tendencias futuras, prestando así una ayuda más efectiva a los responsables de la preparación de los diferentes Presupuestos individuales.

4.- El Contralor, por la naturaleza de su entrenamiento y experiencia, debe ser el mejor analista de la empresa. El buen uso de la Técnica del Análisis tiene gran utilidad en las diferentes fases del Procedimiento Presupuestal.

5.- Un Control Presupuestal, para que sea efectivo, requiere que las estimaciones presupuestales y los resultados reales, datos que servirán mediante su comparación para medir la efectividad alcanzada por los responsables de operación, sean preparados sobre una base común; es decir, que la misma clasificación de cuentas sea usada para ambos propósitos, lo cual lógicamente facilitará su comparación. -- Así pues, cuando la actividad Presupuestal y la Contable --

son llevadas a cabo por la misma persona, la perfecta coordinación y correlación de esos dos factores puede ser más fácilmente obtenible.

Quizá al lector le parezca un tanto breve el desarrollo de nuestros argumentos. Hemos de aclarar que nuestra intención, al hacerlo en esa forma, ha sido la de que fueran precisos y claros, teniendo buen cuidado en no perdernos en las profundidades de una literatura inútil.

Consideramos que, fundamentándonos en los argumentos anteriores, podemos establecer categóricamente que la actividad Presupuestal debe formar parte de la actividad del Contralor, y por consiguiente, la categoría que éste tiene dentro de la empresa se eleva a la de un funcionario de primer orden, que puede servir de apoyo y sostén a la Gerencia, mediante su peculiar espíritu analítico y constructivo.

Una vez que hemos incorporado la actividad Presupuestal al campo de acción del Contralor, creemos conveniente analizar el concepto o tendencia actual de Contraloría, a fin de que veamos si se incluye la actividad Presupuestal; en caso afirmativo, confirmaremos implícitamente nuestras deducciones y podremos observar el lugar que dicha función ocupa dentro de la actividad total que el concepto de Contraloría implica.

III.- CONSIDERACIONES RELATIVAS AL CONCEPTO ACTUAL DE CONTRALORIA.

La Contraloría es una parte de la administración, que si se practica de acuerdo con el significado preciso que su concepto implica, puede contribuir útilmente a la efectividad alcanzada en la operación de cualquier empresa.

El significado de la Contraloría lo podemos encontrar en la contribuciones que pueda proporcionar a la Gerencia, o más bien, en lo que la Gerencia espera de esas contribuciones.

Estas pueden ser:

A.- SU PUNTO DE VISTA CUANTITATIVO Y LOGICO.

En ocasiones, la administración se ve obligada a -- emitir juicios intuitivos acerca de un problema determinado; es decir, no tiene datos numéricos que respalden su decisión, lo cual lógicamente representa un gran riesgo que puede ser evitado mediante el análisis lógico y cuantitativo del Contralor, ya que (1) el énfasis en los datos cuantitativos es una característica lógica del criterio contable, el cual -- por excelencia es atribuible al Contralor.

(1) Vatter William J., C.P.A., Control Function of the Accountant as an Indispensable part of Management, (Journal of Accountancy Junio de 1952 V. 93) Págs. 705-10.

B.- PROVEE EL MECANISMO DE CONTROL.

El Contralor debe proveer el mecanismo de control a la Gerencia; así mismo velará porque sea usado correctamente.

Ahora bien, cabe preguntarse: ¿ QUE CLASE DE CONTROL ES EL QUE EJERCE EL CONTRALOR ?

Según Peirce (1) es la presencia en un negocio de -- aquella fuerza que lo guía hacia un predeterminado objetivo, por medio de predeterminadas políticas. No dirige su -- curso, pero informa a la administración de cualquier des--viación significativa del plan aprobado. En otras palabras, podemos decir que consiste en (2) vigilar los programas y políticas de la Gerencia, de tal manera que ésta pueda conocer el éxito con que se están efectuando las operaciones en relación con lo planeado.

De acuerdo con la acepción de control que hemos expuesto, podemos concluir que dicho mecanismo debe contener los siguientes elementos: a.- Desarrollo y coordinación de planes, b.- Información sobre el desarrollo actual, comparado con el plan, c.- Formular decisiones y tomar acción.

(1) Peirce J.L., C.P.A., Controlership and Accounting, a contrast, (Canadian Chartered Accountant, Julio de 1955, V.63) Págs. 5-16.

(2) Vatter William J., C.P.A., op. cit. Págs. 705-10.-

Esta última fase de control no puede corresponder - el Contralor, ya que éste no debe permitir que se le adjudi que responsabilidades en cuanto a actividades de operación; esta fase debe corresponder a los individuos directamente - responsables de las operaciones. Si el Contralor no se man tiene libre, rehusando ser colocado en posición de formular decisiones, la Contraloría dejará de ser verdaderamente - - efectiva (1).

En cuanto a las dos primeras fases de Control, éstas sí deben caer dentro de la actividad del Contralor, por lo que en seguida las analizaremos con mayor detalle.

1.- Desarrollo y coordinación de planes. Dentro de la empresa, el Contralor es la persona que se encuentra en una mejor posición para determinar exactamente cuales son los requerimientos necesarios para llevar a cabo una buena planeación de operaciones, y solamente él podrá hacer una coordinación efectiva de los planes segmentales, que corres ponden a diversas divisiones del negocio, en un único plan que determine la utilidad neta a obtener.

En este aspecto, la actividad del Contralor generalmente se divide en dos partes: (2)

(1) Peirce J.L., C.P.A., op.cit. Págs. 5-16.-

(2) Vatter William J., C.P.A. op. cit. Págs. 705-10

a).- Análisis de datos disponibles.- El futuro solamente puede ser estimado mediante el estudio del pasado y del presente; es decir, la planeación necesita de los datos representativos de hechos pasados y presentes a fin de que por medio de sus análisis e interpretación, se establezca la tendencia que indique los hechos que subsistirán en el futuro.

Desde luego hay que considerar que las estimaciones Presupuestales no se basan exclusivamente en datos o hechos pasados, mas estos tienen una importancia muy grande en la preparación de "Estimaciones Futuras". Por lo tanto, el Contralor deberá tener sumo cuidado en este análisis, del que dependerá, en gran parte, el éxito de la planeación.

b).- Coordinación. Es posible decir que un buen plan es el resultado de considerar los objetivos de los diferentes departamentos del negocio, equilibrándolos y reuniéndolos dentro de un completo y consistente conjunto que representará los objetivos de la empresa considerada como un todo.

De acuerdo con la idea anterior tenemos, por ejemplo, que el Presupuesto de Ventas debe coordinarse con el de Producción; la Investigación, desarrollo y promoción de

nuevos productos debe balancearse con las necesidades financieras que implica una modernización de la planta o bien un aumento de los inventarios; los ahorros obtenidos en las compras hechas en gran escala deben ser considerados en relación con los factores financieros y riesgo que involucra el hecho de conservar mayores inventarios.

Es aquí, al decidir entre las diversas alternativas, donde el juicio del Contralor es muy valioso.

En tales situaciones el Contralor debe actuar atendiendo a los mejores intereses de la empresa, considerada como un conjunto, en vez de considerar con especial interés el objetivo que pueda tener un determinado Departamento.

2.- Información sobre el desarrollo actual comparado con el plan. Esta fase de la actividad del Contralor reviste particular importancia, ya que por medio de la información resultante de estas comparaciones se determina la efectividad alcanzada en la operación por los diferentes miembros responsables de la organización. Para que estos informes resulten verdaderamente útiles, es necesario que el Contralor los analice e interprete; así serán más fácilmente entendidos por las personas interesadas y las decisiones podrán ser tomadas con mayor seguridad (1).

(1) Peirce J., C.P.A. op. cit. Págs. 5-16.-

Esta fase de la actividad Presupuestal del Contralor se discutirá con mayor amplitud en el capítulo cuarto de este trabajo.

C.- VIGILANCIA E INTERPRETACION DE FENOMENOS EXTERNOS.

Si el Contralor hace caso omiso de esta clase de factores, no podrá prestar un control efectivo, debido a que los objetivos del negocio pueden ser influenciados por estos fenómenos; de tal manera que no podrá apreciar correctamente los objetivos del negocio sin interpretar el impacto que las fuerzas económicas, sociales y gubernamentales tengan sobre ellos. (1).

Veámoslo con un ejemplo: La estimación de Ventas es responsabilidad del Departamento respectivo, el cual tiene la obligación de percibir esos fenómenos externos que pueden afectar su estimación. Sin embargo, es labor del Contralor el juzgar la corrección de esa estimación para poder coordinarla con las demás actividades del negocio; por lo tanto, para poder desarrollar esta actividad con eficiencia, deberá cultivar su sensibilidad hacia los fenómenos económicos, tanto como lo hace el responsable directo de esa estimación.

La complejidad de los fenómenos económicos y los de-

(1) Ibid. Págs. 5-16.-

sacuerdos entre los economistas se combinan para hacerlo el más difícil de los deberes del Contralor.

D.- OTRAS CONTRIBUCIONES.

Aunque la esencia de la Contraloría es la planeación y control de las operaciones, el Contralor es requerido para desarrollar algunas otras actividades, tales como las labores relacionadas con los asuntos Fiscales y Auditoría Interna.

A fin de que el Contralor pueda desarrollar estas labores sin descuidar su función vital de Planeación y Control, deberá nombrar subordinados competentes que se encarguen de estas funciones.

Concluyendo, podemos decir que en la actualidad el concepto de Contraloría ha llegado a su madurez con reglas bien claras y definidas, en que la actividad Presupuestal merece una importancia de primer orden.

Consideramos que uno de los indicios más significativos de esta claridad y definición en las funciones que debe desempeñar el Contralor, se encuentra representado en el hecho que el Instituto Americano de Contralores, autoridad máxima en esta rama de la actividad, haya hecho ya una declaración específica y categórica de dichas funciones.

Con el objeto de reafirmar el concepto de Contraloría que antes hemos expuesto e identificarnos con el criterio adoptado por la autoridad máxima en Contraloría, estudiaremos en el siguiente Sub-Título su declaración de funciones, de las cuales haremos sólo breves comentarios, ya que la mayoría de ellas concuerda con el concepto que antes hemos expuesto; de aquellas que hayan escapado de nuestra visión, trataremos de justificar su inclusión dentro de esta declaración de funciones.

IV.- FUNCIONES QUE DEBERAN CORRESPONDER AL CONTRALOR SEGUN EL INSTITUTO AMERICANO DE CONTRALORES.

En reunión celebrada el 25 de Septiembre de 1949, - el "Controller's Institute Committee on Ethics and Eligibility Standards" promulgó en forma definitiva las funciones propias del Contralor. Días después, dicha promulgación fué ratificada unánimemente por el Consejo Nacional de Directores de dicho Instituto.

Esta declaración comprende las siguientes funciones:-

(1).

1.- "Establecer, coordinar y mantener a través de una autorización de la Gerencia un completo plan para el control

(1) Bucstab P. Herbert, The President looks at the Controllership function, (The Controller, Marzo de 1956) - Págs. 155-9.-

de operaciones. Tal plan proporcionará según las necesidades del negocio: costos estándares, Presupuestos de Gastos, Pronósticos de Ventas, Planeación de Utilidades, programas de inversión y financiamiento de capitales; así mismo los procedimientos necesarios para llevar a cabo el plan".

Es importante observar que dicho plan para el control de operaciones no debe aparecer como un plan del Contralor, sino que debe hacerlo como que es de toda la organización, y que el Contralor, mediante autorización de la Gerencia, lo promueve, lo coordina y lo mantiene.

2.- "Medir los resultados reales contra los aprobados planes de operación y estándares, e informar e interpretar los resultados de operación a todos los niveles de la administración. Esta función incluye el designio, instalación y mantenimiento de registros y sistemas de Contabilidad y Costos, y la determinación de la política contable y la compilación de registros estadísticos, según sean requeridos".

Es conveniente señalar que la interpretación exacta de esos informes es de gran importancia, ya que sobre ellos se basan las decisiones de la administración.

Nótese aquí también la subordinación de técnicas al propósito fundamental. La designación, instalación y mantg

amiento de registros y sistemas contables, la determinación de la política de la misma naturaleza, y la compilación de registros estadísticos son considerados como herramientas para llevar a cabo la función de planeación y control.

3.- "Medir e Informar sobre la validez de los objetivos del negocio y sobre la efectividad de sus políticas, organización, estructura y procedimientos que utiliza en la obtención de esos objetivos. Esto incluye consultas con todos los niveles de la administración responsables de las políticas o acción concernientes a alguna fase de la operación del negocio".

El significado de esta función lo podemos encontrar diciendo que el Contralor en su actividad debe ir todavía más allá del solo hecho de comunicar que los resultados actuales no han llenado los planes. Debe preguntarse si los mismos planes o estándares son correctos y debe así mismo adjudicarse la obligación de investigar esa pregunta en todos los niveles de la administración hasta que la respuesta sea clara, ya sea en un sentido o en otro (Planes adecuados o inadecuados).

Esta es una función que podríamos considerar de estricto carácter administrativo.

Creemos que el Contralor la puede desarrollar con muy

buen éxito, ya que puede considerarsele como la persona que conoce con mayor intimidad todos los aspectos del negocio y además, debiendo tener la capacidad necesaria para apreciar los factores externos que afecten al negocio, puede rendir un juicio más acertado acerca de las políticas, objetivos o planes de la empresa.

4.- "Formular los Informes que requieran las Agencias Gubernamentales y supervisar todo lo relativo a Impuestos".

La inclusión de esta función la consideremos acertada y lógica, ya que la formulación de estos Informes se basa fundamentalmente en los registros contables, y siendo éstos una fase de la actividad del Contralor, es de suponerse que sea él quien esté mejor capacitado para llevar a cabo tal labor.

Esta función reviste suma importancia, máxime en los tiempos actuales, en que los requerimientos gubernamentales se han multiplicado y en que el renglón de impuestos representa uno de los gastos más fuertes de cualquier organización de negocios.

Sin embargo, es recomendable que el Contralor, para llevar a cabo esta función, descanse en un subordinado, a fin de que él pueda ocuparse en la función principal de la Contraloría; esto es, la planeación y control.

Desde luego él deberá revisar y coordinar todo este trabajo, ya que en él recae la responsabilidad por el buen éxito de esta actividad.

5.- "Interpretar e Informar sobre los efectos que influencias externas produzcan en la obtención de los objetivos del negocio. Incluye la continua apreciación de fuerzas sociales, económicas y gubernamentales, en cuanto afecten las operaciones del negocio".

Esta función es de suma importancia; de su realización efectiva depende, en parte, el éxito que pueda obtener el Contralor en su función de planeación y control y en la función que presta al juzgar la validez de los objetivos del negocio.

A pesar de su importancia, esta función no está muy extendida, debido principalmente a los complejos problemas que implica. Sin embargo, últimamente se ha dejado sentir una corriente positiva en que un gran número de Contralores, conscientes de que mediante su adopción, la aportación que pueden prestar a la empresa es de mayor utilidad, han añadido a su ya amplio campo de acción el correspondiente a esta función. De esta manera el conocimiento que tienen del negocio, no sólo se concreta a la operación interna, sino también a los factores externos que pueden afectar la buena --

marcha del negocio.

6.- "Proveer protección a los activos del negocio. Incluye el establecimiento y mantenimiento de un adecuado sistema de control interno y Auditoría también interna, cerciorándose además de que los seguros sean adecuados".

Consideramos que estas son otras funciones que se han asignado como propias del Contralor, atendiendo a la relación que tienen con la actividad contable y a que el Contralor, por ser el funcionario con un conocimiento más íntimo del negocio, puede desarrollarlas con mayor éxito que cualquier otro miembro de la organización.

Es conveniente observar que la mayor parte y principales funciones señaladas por el Instituto Americano de Contralores corresponden a las que en páginas anteriores habíamos señalado, de acuerdo con la tendencia de los tratadistas modernos.

Así que esta declaración del Instituto, a nuestro criterio, aparece como una confirmación, una puntualización -- del concepto que en este aspecto era ya generalmente aceptado entre las personas estrechamente relacionadas con esta actividad; podríamos decir que esta promulgación sólo ha venido a dar mayor autoridad a los principios y reglas ya comúnmente aceptados.

V.- CONTRALORIA Y CONTRALORES.

A pesar de que las funciones de la Contraloría, en nuestro concepto, han sido bien definidas, existe gran confusión en la realización práctica de esas funciones, hecho que ha llevado a algunos autores a declarar que las funciones de la Contraloría todavía no están bien definidas.

Efectivamente, podemos observar que las funciones — que se atribuyen a los Contralores de diferentes empresas, — presentan grandes divergencias; en algunas de ellas, el Contrador desarrolla las funciones de Contabilidad, Costos e Impuestos, mientras que la coordinación de un Programa de Control Presupuestal es asignada a un Vice-Presidente o el Tesorero; en otras, las actividades de Planeación y Control, que son el corazón de la Contraloría, son desarrolladas por un miembro Staff que informa directamente al Presidente; — también es frecuente que al Contrador se le asignen aquellas funciones que se asemejan a las de un jefe contable.

Es nuestra opinión que tal diversidad no se debe a que las funciones que propiamente corresponden a la Contraloría no se encuentren bien definidas, sino que el Contrador de cada empresa en particular no pueda desarrollar todas las funciones que le corresponden. Tal situación puede ser derivada de alguna de las siguientes razones:

1.- La falta de una delegación completa de labores y autoridad, por parte de la Gerencia, para que pueda desarrollar todas las actividades que propiamente le corresponden (1).

2.- Es forzado a dedicar gran parte de su tiempo a labores de rutina, sacrificando el sentido planeador y objetivo que el Contralor debe cultivar a fin de desarrollar un trabajo eficiente (2).

3.- La principal razón por la cual no se asignan al Contralor las funciones que propiamente le corresponden, es la propia incapacidad del individuo que hace las veces de Contralor. (3) Partiendo del principio de que toda organización debe ser flexible a las capacidades individuales de los miembros que la componen, aunque siempre respetando los principios básicos de organización, resulta lógico que las empresas, observando la incapacidad de los Contralores, asignen algunas labores que les deben corresponder a otros miembros de la organización que puedan prestarlas con mayor eficacia.

(1) Peirce J.C.P.A. Controlership function: a modern concept, (The Controller, Sept. de 1952, V. 20) - Págs. 419-28.-

(2) Ibid. Págs. 419-28.-

(3) Anderson David R. Practical Controlership (Chicago: Richard D. Irwin, Inc., 1947) Pág. 4.-

"El Contralor puede rendir el más efectivo servicio a la empresa en que trabaja, si es capaz de responsabilizarse por todos los deberes que el concepto Contraloría implica" (1).

Resumiendo, podemos decir que si todos los Contralores actuales fueran lo suficientemente capaces para llevar a cabo las funciones que implica el concepto Contraloría, y si recibieran de parte de la Gerencia la delegación necesaria de funciones, así como si no se absorbieran en labores rutinarias, la clase de Contraloría desarrollada en todos los negocios sería de naturaleza uniforme.

VI.- CUALIDADES NECESARIAS EN UN BUEN CONTRALOR.-

Para que el Contralor pueda asumir todas las responsabilidades que implica el concepto Contraloría y pueda obtener éxito en su desarrollo, es necesario que sea una persona que posea las siguientes cualidades:

1.- Competencia técnica. Es conveniente señalar que dentro de ésta, incluimos cierta habilidad administrativa, la cual le es necesaria en el buen desempeño de sus labores.

"El Contador más capacitado no puede llegar a ser un

(1) Bradshaw Thornton F. and Hull Charles C. Controlership In Modern Management (Chicago: Richard D. Irwin Inc. 1949) P. 15.-

buen Contralor, o menos que sea antes un buen administra--
dor¹¹ (1).

2.- Estabilidad emocional y suavidad de temperamento; el contralor debe ser objetivo, paciente y saber dominar la presión de los problemas técnicos y humanos que se le pre--
sentan.

3.- Interés en su trabajo. Esta cualidad lo inducirá a hacer el uso máximo de su talento y habilidades en prove--
cho de la empresa en la cual presta sus servicios.

4.- Don de Gentes.- Si el Contralor posee esta cuali--
dad, le será más fácil comprender los problemas de los indi--
viduos que laboran en los diferentes niveles de la adminis--
tración, pudiendo en esta forma prestarles una ayuda más --
efectiva.

Así mismo le será más fácil obtener la cooperación de
esos individuos en aquellas fases de su trabajo que así lo
requieran.

(1) Capon S. Frank, Controlership. (Canadian Chartered --
Accountant, Febrero de 1950, V. 56) Págs. 77-83.-

CAPITULO IV

INTERVENCION DEL CONTRALOR EN LAS DIFERENTES FASES DE LA ACTIVIDAD PRESUPUESTAL.

I.- INSTALACION.

A.- PROPONIENDO LA IDEA PRESUPUESTAL.

1.- Apoyo de la Gerencia.

2.- Apoyo de los niveles inferiores de la Administración.

B.- CERCIORANDOSE DE LO ADECUADO DE AQUELLOS REQUISITOS CON QUE DEBE CONTAR TODA ORGANIZACION PARA EL BUEN FUNCIONAMIENTO DE UN SISTEMA DE CONTROL PRESUPUESTAL.

1.- Una Organización adecuada.

2.- Una Contabilidad satisfactoria.

C.- DECIDIENDO ENTRE LAS DIVERSAS ALTERNATIVAS A SEGUIR EN LA INSTALACION.

D.- FORMULANDO EL MANUAL DE PRESUPUESTOS.

E.- DIRIGIENDO LA LABOR EDUCATIVA.

II.- PREPARACION.

A.- PRESTANDO UNA AYUDA EFECTIVA A LOS RESPONSABLES DE LA PREPARACION.

B.- COORDINANDO LOS DIVERSOS PRESUPUESTOS, SUMARIZANDOLOS EN EL PRESUPUESTO MAESTRO.

III.- ADMINISTRACION.

A.- CLASIFICACION GENERAL DE LOS INFORMES DE CONTROL.

B.- PRINCIPIOS QUE DEBE SEGUIR EL CONTRALOR EN LA PRE
PARACION DE INFORMES.

C.- FRECUENCIA DE LOS INFORMES DE CONTROL.

D.- CONTENIDO DE LOS INFORMES DE CONTROL.

E.- MANTENIMIENTO CONSTANTE DE UN ADECUADO PROGRAMA
DE INFORMES.

CAPITULO IV

INTERVENCION DEL CONTRALOR EN LAS DIFERENTES FASES DE LA ACTIVIDAD PRESUPUESTAL.

Una vez que en el capitulo anterior hemos identificado al Contralor con la actividad Presupuestal, justificando su intervencion así como señalando en términos generales -- las limitaciones de la misma, nos corresponde en el presente señalar específicamente el carácter que tendrá su intervencion en las diferentes fases de la actividad Presupuestal. Para tal objeto hemos dividido ésta en tres fases distintas

- a).- Instalación.
- b).- Preparación.
- c).- Administración.

Aunque ya en el capitulo anterior hemos determinado -- que la actividad Presupuestal corresponde propiamente al -- Contralor y que constituye su principal función, es conveniente señalar que el mismo Contralor, en persona, deberá -- desarrollar esta actividad, fungiendo con el carácter de un Director de Presupuestos. En algunas empresas el Contralor delega la ejecución de esta función a un subordinado, actuando él como un mero Supervisor; tal práctica no la consi

deramos acertada, ya que siendo esta función la esencia de la Contraloría, es lógico suponer que el Contralor debe -- concentrar su interés en ella para que pueda ser desarro-- llada con mayor efectividad; para realizar esto, el Con-- tralor puede delegar en sus subordinados, pero siempre ba-- jo su responsabilidad, otras de sus atribuciones que ten-- gan importancia menor.

Así pues, el Contralor, actuando como un Director de Presupuestos, intervendrá en las diferentes fases de la Ac-- tividad Presupuestal en la forma que a continuación expone-- mos:

1.- INSTALACION.

El Contralor, como Director de la actividad Presupues-- tal desarrollada en la empresa, debe responsabilizarse de -- todas las fases que comprende la instalación.

Tales fases son las siguientes:

A.- PROPONIENDO LA IDEA PRESUPUESTAL.

Se puede considerar que este es el primer paso que debe seguir el Contralor en la instalación de un Sistema -- Presupuestal. El Contralor es aquella persona dentro de la empresa que se encuentra en una posición más estratégica pa

ra señalar la necesidad del Presupuesto, así como para pro mover la Idea dentro de la misma. Por la naturaleza de -- sus funciones, tiene un conocimiento más íntimo del nego-- cio que cualquier otro miembro de la organización; así co-- mo (1) por su calidad de miembro Staff, que le permite no absorberse en labores rutinarias de operación, factores -- que determinan esa posición estratégica, desde la cual pue-- de percibir la necesidad y promover la idea presupuestal.

Es una Idea muy generalizada entre los administra-- dores de empresa repeler la Idea Presupuestal. La sola men-- ción de la palabra "Presupuesto", les inspira una especie -- de aversión. Esta situación la podemos considerar como una paradoja, ya que aunque no aceptan formalmente el Presupues-- to, podemos ver que práctica e informalmente están haciendo uso constante de la Idea Presupuestal; mentalmente ellos -- planean y coordinan sus operaciones, determinan sus precios de acuerdo con los principios presupuestales, todo ello aún cuando no exista ningún Presupuesto escrito. (2) En muchas ocasiones, el éxito obtenido en su operación es debido a -- que han estado empleando informalmente la técnica del Presu-- puesto.

De esta situación, que podemos considerar real, des--

(1) Vatter W.J., Accounting Education for controllership, (Accounting Review, Julio de 1950, V. 25) Págs. 236-50.

(2) Bennet W. Clinton, How of Budgeting, (N.A.C.A. Bulletin, Sept. de 1953, V.35, Sec.3) Págs. 123-31.-

prendemos que el Contralor, en su afán de promover, dentro de la empresa, la Idea Presupuestal, tendrá que desarrollar grandes habilidades para convencer a la administración de la conveniencia y ventajas que puede representar la implantación del Presupuesto.

En vista de que la Idea Presupuestal tendrá que proponerla a los individuos que integran la organización, es lógico considerar que gran parte del éxito que pueda obtener en esta actividad se deberá a su habilidad para tratar a la gente; es decir el Contralor debe cultivar el comúnmente llamado "Don de Gentes".

Esta cualidad se puede adquirir o aún mejorar mediante un entrenamiento adecuado en relaciones humanas; esta es la razón por la que algunas personas están promoviendo la idea de que en los estudios Universitarios de Contabilidad, Administración y Presupuestos, se le dé una particular importancia al estudio de Relaciones Humanas; (1) consideran que no es suficiente que el Contralor se encuentre en esa posición estratégica que hemos señalado anteriormente, sino que tenga la habilidad suficiente para presentar sus ideas.

El Presupuesto es un producto de un esfuerzo común,

(1) Editorial Staff, Controllers at their annual meeting - consider relations with others management groups. (Journal of Accountancy, Nov. 1949 V. 88) Págs. 408-11.-

por lo tanto, a fin de obtener la cooperación necesaria de todos los niveles de la administración, es necesario obtener antes su apoyo y comprensión para la Idea Presupuestal. De esta manera, el primer paso que deberá seguir el Contralor en la instalación del Presupuesto, será conseguir el apoyo y la comprensión de los siguientes grupos:

1.- Apoyo de la Gerencia. Ningún Sistema Presupuestal puede desarrollar todo su valor potencial sin el apoyo y comprensión de la Gerencia (1). Por lo tanto, el primer paso que debe seguir el Contralor en la instalación de un Sistema Presupuestal es el "ganarse" este apoyo. Consideramos que esto puede ser una labor muy difícil, y su éxito dependerá de la habilidad del Contralor.

Esta fase de la instalación Presupuestal puede requerir toda una labor educativa que exigirá del Contralor tiempo y esfuerzos; sin embargo, él debe estar dispuesto a sobrellevar esta labor, consciente de la importancia primordial que este paso representa en el éxito futuro de un Sistema de Control Presupuestal.

Una vez que el Contralor se ha ganado este apoyo, es necesario obtener el propio de los niveles inferiores de la Administración.

(1) Peirce L. James, Budget comes of age, (Harvard Business Review, Mayo-Junio de 1954, V.32) Págs. 58-66.-

2.- Apoyo de los niveles inferiores de la Administración. Ya que se ha logrado obtener el apoyo de la Gerencia, el Presupuesto se puede implantar en toda la organización - mediante cualquiera de los métodos siguientes (1).

a).- Arbitrariamente por la Administración.

b).- Como consecuencia de un desarrollo simple y lógico a través de los esfuerzos de la organización en conjunto.

Cuando el primer método es utilizado, naturalmente no habrá necesidad de demostrar la idea a los que van a ser -- responsables de la actividad Presupuestal, ya que se les impondrá, estén o no convencidos de su utilidad. Es lógico -- suponer que mediante este método no se obtendrán resultados satisfactorios, pues como ya hemos visto, el Presupuesto es el resultado de un esfuerzo común, y si las personas a que lenes les corresponde desarrollar ese esfuerzo no están de -- acuerdo con su utilidad, lo más probable es que lo hagan -- con ineficiencia sin poner gran interés en ello.

Por lo contrario, mediante el segundo método se busca rá el apoyo y comprensión de estos individuos, razón por la cual lo consideramos mucho más recomendable. Corresponde -- al Contralor esta labor de convencimiento, para la cual ten

(1) González Barrientos, Alejandro C.F.T. Algunas Consideraciones sobre la Técnica del Presupuesto, (Revista E.C.E.A., Abril de 1950, V.2) Págs. 137-147.-

drá que echar mano de sus habilidades.

Tal labor podrá desarrollarla cubriendo alguno o todos los siguientes aspectos:

a).— Por medio de conversaciones personales sostenidas tanto por él como por los miembros de su Staff con los empleados situados en los niveles inferiores de la administración.

b).— Por medio de conferencias que se ofrecerán a todos los empleados de la organización, en las cuales se les explicará el significado y ventajas que proporciona el Presupuesto.

B.— CERCIORÁNDOSE DE LO ADECUADO DE AQUELLOS REQUISITOS CON QUE DEBE CONTAR TODA ORGANIZACION PARA EL BUEN FUNCIONAMIENTO DE UN SISTEMA DE CONTROL PRESUPUESTAL.

Así como hemos visto que es obligación del Contralor el promover la idea Presupuestal en todos los niveles de la organización, así también es su obligación, como Director de la Actividad Presupuestal de la Empresa, cerciorarse de lo adecuado de algunos requisitos con los que debe contar toda organización, si se quieren obtener resultados satisfactorios mediante esta actividad.

Tales requisitos son los siguientes:

1.- Una organización adecuada. Una buena organización es un requisito esencial en un buen Presupuesto. La organización deberá comprender una agrupación inteligente de las tareas a desarrollar, una coordinación de los grupos de trabajo, y una definición clara de las líneas de responsabilidad y autoridad.

Sobre todo, el Contralor se preocupará por ver si las líneas de autoridad y responsabilidad han sido bien definidas; en caso negativo, será imposible determinar con exactitud a quién corresponde la responsabilidad por las variaciones obtenidas al comparar el Presupuesto con los resultados actuales. No debe existir en la organización ninguna duda acerca de dónde comienza y dónde termina la jurisdicción de los ejecutivos.

La tendencia actual en organización nos dice que se deberán descentralizar tanto la autoridad como la responsabilidad, situándolas lo más cerca posible de los centros de acción (1). Mediante esta política, los jefes de departamentos, conociendo el programa de la empresa, tomarán sus decisiones de acuerdo con su juicio personal.

2.- Una Contabilidad Satisfactoria. De vital impor-

(1) Esposito L. Frank, Planning and Control through Budgeting, (N.A.C.A. Bulletin, Sept. de 1953, V.35 sec. 3) Págs. 123-31.-

tancia nos parece el hecho de que el Contralor, en su actividad desarrollada en la Instalación de un Sistema Presupuestal, se cerciore y ejecute el trabajo necesario a fin de que la Contabilidad de la empresa llene los requisitos que exige un buen Presupuesto.

Las razones con que justificamos tal importancia las podemos resumir en las siguientes:

a).- La preparación de los diferentes Presupuestos Individuales se basa en gran parte en la información obtenida de los resultados pasados, los cuales son registrados por la Contabilidad de la empresa. Por lo que si esa experiencia pasada ha sido adecuadamente registrada y analizada, presentará una base más segura y cierta para preparar los mencionados Presupuestos.

b).- Es necesaria además una Contabilidad adecuada, por la razón de que todo Sistema Presupuestal, para que sea realmente efectivo, deberá comprender la comparación entre los resultados actuales y los Presupuestos, por lo que es muy conveniente una perfecta correlación entre la Contabilidad que registra los resultados actuales y el Presupuesto. En esa forma se podrá establecer una comparación efectiva y útil.

Así pues, por tales razones, el Contralor verificará

que la Contabilidad y más concretamente el Plan de Cuentas llenen los requisitos que a continuación se expresan:

a).- El Plan de Cuentas debe clasificarse de acuerdo con la responsabilidad y Autoridad que existan en la empresa; el Presupuesto debe formularse de acuerdo con la clasificación de cuentas, es decir comprendiendo el mismo detalle de catálogo (1).

De acuerdo con esta clasificación, que deberá reflejar claramente las líneas de responsabilidad y autoridad, se podrá obtener un excelente control sobre las variaciones que resulten al comparar los resultados actuales con el Presupuesto, ya que inmediatamente se podrá ver quién fué el responsable de tal variación. Según Bradshaw and Hull (2) la responsabilidad de operación más difícil de definir es la representada por la Utilidad Bruta; en algunas empresas es responsabilidad del departamento de Ventas, en otras es responsabilidad de la Gerencia, y en otras la responsabilidad es conjunta de esos departamentos.

b).- La clasificación anterior es la base ideal para el control de la Gerencia, pero no provee los datos que la

(1) Macdonald John H. M.C.S., Practical Budget Procedure, - (New York: Prentice Hall, Inc., 1949) Pág. 13.-

(2) Bradshaw Thornton F. and Hull Charles C. Controlership In Modern Management, (Chicago: Richard D. Irwin Inc. 1949) P. 57.-

administración necesita para la planeación y determinación de políticas. Para tal objeto, el Contralor deberá hacer una sub-clasificación de las cuentas por líneas de productos, territorios de ventas, clientes, etc. Desde luego que esta clasificación secundaria dependerá de las necesidades de cada empresa en particular, razón por la cual no discutiremos cuáles deben ser las bases más apropiadas para formularla.

Así pues, con esta doble clasificación, la información obtenida de la Contabilidad podrá satisfacer las necesidades del Presupuesto, tanto al proporcionar la información de resultados pasados, que servirán como base para la preparación de los diferentes Presupuestos Individuales, como al proporcionar una base útil para establecer la comparación entre lo Presupuestado y lo Real.

C.- DECIDIENDO ENTRE LAS DIVERSAS ALTERNATIVAS A SEGUIR EN LA INSTALACION.

La instalación de un Sistema Presupuestal en forma completa comprendería todas las actividades de la empresa, así como persiguiría todos los fines que hemos atribuido al Presupuesto y que son la planeación, coordinación y control.

Intentar cubrir semejante plan desde un principio, -

sería algo Impráctico e Inconveniente para la empresa, (1) - y es muy recomendable no precipitarse en la instalación e - ir introduciendo paulatinamente el procedimiento. Es necesario recordar que la instalación de un programa Presupues- tal es todo un proceso y no algo que pueda hacerse en un mo- mento. El reconocimiento de este hecho por parte del Con- trator es ya una magnífica realización.

Teniendo en mente tal idea se le presentan al Contra- tor dos alternativas: (2)

1.- Instalar el Presupuesto en un solo departamento o división de la empresa, cubriendo las tres finalidades de planeación, coordinación y control, &

2.- Instalarlo en tal forma que cubra todos los de- partamentos de la empresa, pero limitando sus propósitos.

El Contrator deberá escoger entre estas alternativas, atendiendo a las circunstancias particulares que presente - la empresa.

Se ha señalado que el segundo procedimiento es el que mayores ventajas proporciona, porque aplicándose el Presu- puesto en toda la organización, necesariamente intervendrá

(1) Grayson John D., Controllers function in predetermining profit through forecasting, (Journal of Accountancy, -- Sept. de 1950, V. 50) Págs. 216-19.

(2) Kelser Herman C., Budgets are for planning, coordination and control, (N.A.C.A. Bulletin, Oct. 1951, V. 33, sec. 1) P. 146-55.-

en él todo el personal de la misma, adquiriendo éste en esa forma un entrenamiento más rápido. Sin embargo consideramos que la elección entre uno u otro deberá depender de las condiciones particulares de cada empresa.

Intimamente relacionada con la decisión entre estas dos alternativas, se encuentra la que debe tomar el Contralor respecto a la Flexibilidad que se le dará al Presupuesto, ya que como vimos en una parte anterior de este trabajo, la Flexibilidad del Presupuesto se relaciona íntimamente con los propósitos que persigue.

D.— FORMULANDO EL MANUAL DE PRESUPUESTOS.

Existen algunas empresas que no formulan este Manual. Si analizamos el contenido que generalmente tiene un Manual de Presupuestos, con facilidad veremos que, ya sea que exista o no dicho Manual, el Contralor tendrá que llevar a cabo cada uno de los principales puntos que su contenido incluye.

Sin embargo, consideramos que a pesar de ser una mera formalidad, el Contralor sí debe prepararlo en forma escrita, a fin de que sirva como guía y fuente de consulta a aquellas personas que son responsables directas de la ejecución del programa de control Presupuestal.

Así pues, las fases de la Instalación Presupuestal —

que debe llevar a cabo el Contralor, y que por razones de utilidad práctica debe resumir formalmente en el Manual de Presupuestos, con las siguientes:

1.- Establecer los diferentes Presupuestos, Individuales que se deban formular dentro de la empresa, así como designar las formas adecuadas en las que se deberán preparar. (1) Es muy recomendable que éstas sean designadas con uniformidad para todos los presupuestos, ya que de esa manera al Contralor se le facilitará enormemente la labor de coordinación y sumaria de los mismos dentro del Presupuesto Maestro.

2.- Fijar una responsabilidad definida a los individuos que intervendrán en la actividad Presupuestal; sobre todo en la responsabilidad referente a la preparación de los diferentes Presupuestos Individuales.

3.- Establecer la forma y manera en que se deberán preparar los diferentes Presupuestos.

4.- Establecer cuándo (Schedule) se deberán preparar los diferentes Presupuestos. (2) La oportuna formulación de cualquier Presupuesto Individual requiere una cuidadosa programación. Todas las operaciones deben ser presupuesta-

(1) Daves I.D., First Steps In Setting up a Budget, (American Business, Marzo de 1950), Tomado de The Accountant Digest, Sept. de 1940, Págs. 9-11.

(2) Shields Kelvin L., Scheduled Preparation of a Budget Program, (N.A.C.A. Bulletin, Nov. de 1955) Págs. 343-53.-

das a su debido tiempo.

Todos sabemos que el Presupuesto de Ventas debe ser el primero en prepararse, ya que de él depende la preparación de los demás. Esta situación demuestra la necesidad de programar en orden cronológico la preparación de los diferentes Presupuestos de una empresa.

Creemos que es oportuno señalar que el Contralor, al llevar a cabo la labor que señalan los puntos anteriores y que determinan el Procedimiento Presupuestal adoptado por la empresa, debe considerar que tal Procedimiento esté de acuerdo con las necesidades particulares de la empresa en cuestión. No existe ningún Programa Presupuestal que pueda llenar las necesidades de cualquier empresa.

Atendiendo a los propósitos de guía y fuente de consulta que hemos señalado como propios del Manual de Presupuestos, consideramos que el Contralor también deberá incluir en su contenidos:

- a).- Una definición del Presupuesto.
- b).- Los propósitos que persigue.
- c).- Las ventajas que proporciona.

E.- DIRIGIENDO LA LABOR EDUCATIVA.

El éxito que el Contralor obtenga en la actividad Presupuestal, no puede ser alcanzado solamente inculcando

al personal el deseo honesto de cumplir con sus responsabilidades; debe también desarrollar entre el personal de la empresa la habilidad necesaria para manejar el sistema Presupuestal.

Uno de los grandes obstáculos que tiene el Contralor en la instalación de un Sistema Presupuestal es el largo tiempo que requiere el obtener, por parte de los miembros de la organización, la habilidad necesaria para manejar el Sistema Presupuestal (1). Para alcanzar tal habilidad es necesario que el Contralor inicie una labor de entrenamiento Presupuestal en todos los niveles de la administración.

Esta labor educativa tendrá una mayor profundidad que la que le fué necesario desarrollar al proponer la idea Presupuestal.

Aunque los métodos que el Contralor utiliza dependen de cada caso en particular, el entrenamiento generalmente cubre los siguientes aspectos:

1.- Un entrenamiento personal, llevado a cabo por el Contralor y las personas que forman su "Staff". Se deberá extender a todos los niveles de la administración.

El Contralor puede dirigirlo inicialmente a una o va-

(1) Keiser Herman C., op. cit. Págs. 146-55.-

rias personas "claves" dentro de la organización, incitándolas a que después sean ellas quienes se encarguen de extender la labor educativa a toda la organización.

2.- Al mismo tiempo que este entrenamiento de carácter personal se está llevando a cabo, es conveniente que el Contralor en persona sostenga reuniones con todo el personal de la organización, en las cuales se tratará sobre la necesidad existente y los procedimientos necesarios para de terminar y llevar a cabo el Presupuesto.

II.- PREPARACION.

En esta fase de la actividad Presupuestal, el Contralor no debe responsabilizarse por la formulación de los Presupuestos que corresponden a las diferentes operaciones del negocio; es más conveniente que sean elaborados por los responsables directos de esas operaciones. Así por ejemplos - El Presupuesto de Ventas lo será por el Departamento del mismo nombre; el Presupuesto de Publicidad, por el Departamento respectivo, etc. Creemos firmemente que mejores resultados son obtenidos cuando los Presupuestos son preparados por los departamentos responsables de las operaciones.

Para hacer tal afirmación nos apoyamos en los siguientes razonamientos:

1.- Los miembros de la organización cuyas actividades se van a presupuestar, tienen un conocimiento más íntimo de ellas que el que pudiera tener el Contralor o cualquier otro miembro de la organización, razón por la cual estarán en una mejor posición para formular su Presupuesto con mayor acierto.

2.- Los individuos directamente responsables de las operaciones de un negocio son los que ejecutan el Presupuesto, porque ellos hacen que sus operaciones se desarrollen conforme a lo Presupuestado. Para hacer esto con éxito, es necesario interesarlos, entusiasmarlos en ello; y la mejor forma de hacerlo es dejándoles que participen en la preparación de los Presupuestos de cuya ejecución serán responsables. De esta manera, el Presupuesto se convierte para ellos en algo personal, contrario a lo que sucedería si dicho Presupuesto se les impusiera en forma arbitraria.

Si a un jefe de operación se le permite que prepare su presupuesto, él se sentirá responsable de que se ejecute eficientemente, y dirigirá sus operaciones por el camino que él mismo se ha señalado al preparar el Presupuesto.

Es una reacción natural en todo ser humano el hacer el mejor esfuerzo para que una creación propia se desarrolle con éxito.

Concluyendo, podemos decir que el Contralor no deberá preparar los Presupuestos Individuales de una empresa.

Sin embargo, aunque no prepare materialmente estos -- Presupuestos, sí puede tener una valiosa intervención en esta fase de la actividad Presupuestal.

Esta intervención puede desarrollarla bajo los siguientes aspectos:

A.- PRESTANDO UNA AFECTIVA AYUDA A LOS RESPONSABLES DE LA PREPARACION.

En términos generales podemos decir que la principal ayuda que les presta consiste en proporcionarles la información de resultados pasados, una vez que los haya analizado e interpretado conforme a las mejores técnicas que existan en la materia.

Estos informes proporcionarán la base para la preparación de los diferentes Presupuestos; además de estos informes, los responsables de la preparación tomarán en cuenta fenómenos, tanto internos como externos, que afectarán los resultados de las operaciones durante el período que comprende el Presupuesto.

Estos informes proporcionados por el Contralor para la formulación de políticas y planes son comúnmente denominados

de "información". En términos generales comprenden las siguientes clases: (1)

1.- Informes de tendencias.- Comparan los resultados de una actividad o condición sobre un período de meses o años y señalan los cambios ocurridos en el desarrollo o composición.

2.- Informes Analíticos.- Estos informes no tratan de períodos sucesivos de tiempo, tal como lo hacen los informes de tendencias; sino que a una misma fecha analizan la constitución de un determinado renglón (ítem).

Así también el Contralor estará dispuesto a servirles como consejero y como órgano de consulta en los problemas que se presenten a los reponsables en el proceso de preparación.

Aunque este proceso puede variar en cada empresa, hemos considerado conveniente, a fin de entender con mayor claridad y precisión esta forma de intervención del Contralor, exponer el procedimiento seguido por una empresa Manufacturera de mediana magnitud, en la preparación del Presupuesto de Ventas, enfatizando la Intervención que el Contralor tiene en dicho procedimiento.

(1) Bradshaw and Hull, Op. Cit. P. 53.-

Nos hemos limitado al estudio del Procedimiento de Ventas, debido a que además de ser éste el Presupuesto fundamental de donde parte la preparación de los demás Presupuestos Individuales del negocio, es el único en que la intervención del Contralor es un tanto más amplia; mientras que en los demás Presupuestos Individuales del negocio, su intervención se concreta a proporcionar a los responsables la información de resultados pasados, en el Presupuesto de Ventas la ayuda prestada por el Contralor va todavía más lejos y convierte su preparación en una labor de cooperación estrecha; esto es más notorio en empresas de pequeña magnitud en donde el departamento de Ventas requiere del Contralor una ayuda más considerable en la preparación de su Presupuesto.

Para que el Presupuesto de Ventas pueda ser preparado, antes debe ser hecha una "estimación futura" de ellas.

Después que esa "estimación futura" ha sido terminada, con base en ella se preparará el plan detallado de acción, el cual viene a ser el Presupuesto.

Así pues, siguiendo el procedimiento para la preparación de un Presupuesto de Ventas en una empresa Manufacturera de mediana magnitud que nos presenta Lillian Doris (1), iniciaremos el estudio de la ayuda prestada en él por el Con

(1) Lillian Doris, Corporate Treasure's and Controller's Handbook, (New York: Prentice Hall, Inc., 1950) P. 107.-

trador, mediante la exposición de la forma en que se determina la "estimación futura".

1.- Estimación futura de ventas.- A fin de obtener una mayor seguridad en la exactitud de este pronóstico, es preparado por diferentes métodos que sirven de verificación el uno respecto al otro.

Los métodos más usuales son: a).- "Estimación Futura económica o estadística basada en resultados pasados, b).- Estimación futura de ventas en unidades, c).- Estimación futura de ventas en pesos.

La responsabilidad por la determinación de la estimación por medio de estos tres métodos es del Departamento de Ventas; sin embargo, el Contrador presta una ayuda considerable, tal como lo veremos conforme vayamos exponiendo en qué consiste cada uno de ellos.

a).- "Estimación futura" estadística o económica basada en resultados pasados. Desde el momento en que la preparación de esta estimación está basada en resultados pasados, deducimos que el Contrador, que es la persona que los proporciona, tiene una ingerencia considerable en su determinación.

Este método involucra la determinación de una tendencia secular de aumento o disminución en el volumen de ven--

tas por clases de productos vendidos, de acuerdo con los resultados pasados. Generalmente son utilizados los datos de diez años de operaciones pasadas.

En este método, la ayuda del Contralor se inicia desde el momento en que él, responsable de registrar los resultados pasados, proporciona al Departamento de Ventas los datos necesarios para determinar la tendencia.

Consideramos que la ayuda del Contralor en la preparación de la "estimación futura" mediante este método, no se debe circunscribir a proporcionar esos datos mencionados, -- sino que deberá ir aún más lejos, trabajando en estrecha -- cooperación con el Departamento de Ventas en dicha preparación.

En la descripción que enseguida hacemos de los diversos pasos que comprende el método en cuestión, podremos observar, mediante su simple lectura, que dado su contenido y considerando las funciones que hemos atribuido al Contralor, éste puede intervenir con todo éxito en la actividad que implican estos pasos.

Tales pasos son los siguientes:

- 1.- Ajuste de volúmenes de Ventas pasadas por cambios en los precios.
- 2.- Determinación de la tendencia secular de aumento.

to o disminución.

3.- Determinación de las variaciones de las ventas comparadas con la tendencia.

4.- Determinación de tendencias mensuales en las ventas de productos y ajuste de las variaciones estacionales.

5.- Medida de las desviaciones que tenga el índice de ventas de cada producto de la tendencia normal.

6.- Consecución de un índice general de negocios apropiado que se relacione con los índices de ventas de productos de la empresa.

7.- Determinación de la relación de la magnitud de las variaciones entre el índice general de negocios seleccionado y el índice de productos de la empresa.

Concluyendo, podemos decir que en este método el Contralor no sólo puede prestar una ayuda efectiva proporcionando informes de resultados pasados, sino que puede trabajar en conjunto con el Departamento de Ventas para la realización de los diferentes pasos que comprende dicho método.

Es de importancia que el Contralor, a pesar de su cooperación estrecha, haga sentir al personal de Ventas que ellos fueron los que prepararon esta estimación. En caso contrario, existe el peligro de que dichas personas crean que es el Contralor quien está determinando la estimación y de esta manera verán el Presupuesto como una medida presio-

nante, rehusándose a otorgar su cooperación, tan necesaria para el buen éxito de un sistema de control Presupuestal.

b).- "Estimación futura" en Unidades. Este es el método que reviste mayor importancia, ya que es expresión de los productos o servicios que actualmente la empresa vende o presta. Mediante él se permite que cada división territorial del Departamento de Ventas opine sobre el número de unidades que piensa que podrá vender en el próximo período que cubre la estimación futura.

El Contralor les ayuda a formular su estimación, proporcionándoles información de resultados pasados, en tal forma que indiquen la tendencia que seguirán las ventas en cada territorio, clasificándolas por clases de productos. Es oportuno aclarar que esta información proporcionada por el Contralor será solamente tomada como una guía para hacer la estimación. Los fenómenos económicos que pudieran afectar esta actividad durante el período comprendido por la estimación, deberán ser tomados en consideración.

Una vez que estos jefes territoriales de Ventas han determinado con sus estimaciones, las remitirán al jefe de Ventas quien las revisará y juzgará de acuerdo con su criterio.

c).- "Estimación futura" en pesos. Este método más

bien lo consideramos una continuación del anterior y consis
te en asignar los precios al volumen de ventas que se ha de
terminado de acuerdo con el método anterior. Creemos que -
esta labor sea propia del Departamento de Ventas.

Una vez que el Jefe de Ventas tiene en su poder los re
sultados de la estimación futura llevada a cabo por los dos
métodos anteriormente descritos, (los últimos dos se pueden
resumir en uno solo), verificará el uno contra el otro, y en
caso de que resulten diferencias, determinará conforme a su
buen juicio cuál debe ser la estimación futura que en defini
tiva debe considerarse.

Hemos de observar que hasta este punto, el resultado -
obtenido por la estimación futura ha sido determinar si es -
posible alcanzar el objetivo de la empresa, sin considerar -
la capacidad de la misma para producir el número de unidades
que se ha considerado posible vender, pues bien puede suce--
der que la capacidad de la empresa no puede satisfacer las -
posibilidades de venta. Si tal es el caso surgirá la duda -
en cuanto a la acción que deberá tomarse: o puede aumentarse
la producción mediante una nueva inversión en planta y equi-
po, o bien sub-contratar esta producción adicional necesaria
con empresa extrañas, o por último, puede rebajarse la esti-
mación futura de ventas a un nivel que pueda ser satisfecho
por las facilidades de producción existentes. De esta mane-

ra, la estimación futura puede verse afectada por las limitaciones en la capacidad de la propia empresa.

La labor que implica esta conciliación corresponde al Departamento de Ventas; sin embargo, el Contralor, teniendo un conocimiento muy íntimo del negocio y por lo tanto de la mencionada capacidad, podrá cooperar con el departamento de Ventas a hacer tal conciliación.

2.- Presupuesto de Ventas. Con base en la "estimación futura" determinada conforme al procedimiento anterior, el Departamento de Ventas preparará el Presupuesto respectivo, mediante el cual se determina exacta y detalladamente la forma en que se debe operar para poder llevar a cabo lo que por medio de la estimación futura se ha creído posible alcanzar.

Una vez preparado este Presupuesto, será enviado al Contralor, quien juzgará su razonabilidad, labor que le será bastante fácil después de haber intervenido en su preparación; sin embargo, tendrá que hacer uso de sus conocimientos económicos para poder juzgar la influencia que en el Depto. de Ventas han atribuido a los fenómenos de este tipo.

Después que él ha aprobado este Presupuesto, el cual, según decíamos anteriormente, es el primero en prepararse, se inicia la actividad coordinadora del Contralor, la cual

representa la segunda fase de su intervención en la Preparación de los Presupuestos de una empresa.

**B.- COORDINANDO LOS DIVERSOS PRESUPUESTOS, SUMARIZAN-
DOLOS EN EL PRESUPUESTO MAESTRO.**

El Contralor es el individuo alrededor del cual gira toda la actividad Presupuestal de la empresa, y por lo tanto, la relacionada con la Preparación. Es quien coordina los objetivos de los diferentes Presupuestos Individuales de la empresa y que se representan en el Presupuesto Maestro.

Creemos conveniente, a fin de entender con mayor claridad esta labor coordinadora del Contralor, exponer aunque sea brevemente el proceso que comprende.

Este proceso se desarrolla en la forma siguiente:

Una vez que el Contralor tiene en su poder el Presupuesto de Ventas, base para la formulación de los demás, en vía una copia de este Presupuesto a los diferentes Departamentos del Negocio, cuyas operaciones se van a presupuestar. Además de esto, enviará los informes de resultados pasados apropiados a cada Departamento. Con esos datos las responsables prepararán sus Presupuestos.

Después que éstos han sido formulados por sus respon-

sables respectivos, los enviarán al Contralor quién los coordinará y formulará el Presupuesto Maestro. Antes de hacer esto último, naturalmente juzgará lo adecuado de cada Presupuesto, atendiendo a los mejores conocimientos que sobre cada fase de la operación del negocio tenga. Es precisamente porque su conocimiento se extiende a todas las fases de la actividad de la empresa y a su habilidad para interpretar los fenómenos de carácter externo que la afectarán, por lo que podrá prestar una colaboración más efectiva en este aspecto.

Si por ejemplo, Publicidad envía un Presupuesto demasiado ambicioso en relación con el Presupuesto de Ventas, el Contralor se reunirá con el jefe de dicho Departamento y discutirá ampliamente sobre las razones que lo indujeron a formular un Presupuesto de semejantes proporciones. Es lógico suponer que para hacer tal cosa el Contralor deberá tener un conocimiento muy íntimo, tanto de los problemas relativos al Departamento de Publicidad como de los objetivos generales del negocio.

Una vez que el Contralor ha coordinado los objetivos de cada Departamento con los de la empresa en conjunto, formulará el Presupuesto Maestro, que no será más que una sumaria de los individuales.

Después de este paso, el Contralor enviará el Presupuesto Maestro debidamente amparado por los diversos P. Individuales, a que lo apruebe el Comité de Presupuestos (1).

Ya que el citado Comité ha aprobado el Presupuesto Maestro, lo regresará al Contralor, quien se encargará de distribuir una copia de cada Presupuesto Individual aprobado a los correspondientes Departamentos.

Para que al lector se le facilite aún más la comprensión de esta actividad coordinadora del Contralor, la representaremos en el diagrama contenido en la Fig. No. 1. Como es fácil observar en dicho Diagrama, el Contralor es el centro alrededor del cual está toda la actividad relacionada con la Preparación.

III.- ADMINISTRACION.

Con la preparación del Presupuesto no puede quedar terminada la actividad Presupuestal en la empresa. Si ahí termina el Presupuesto, únicamente alcanzará los propósitos de planeación y coordinación, mas no el de Control, --

(1) Aunque hay duda si debe ser a este Comité o al Presidente de la empresa, nosotros nos decidimos por la primera alternativa por ser la más generalmente aceptada. Un estudio de la razonabilidad de esta situación queda fuera del alcance pretendido por el presente trabajo.

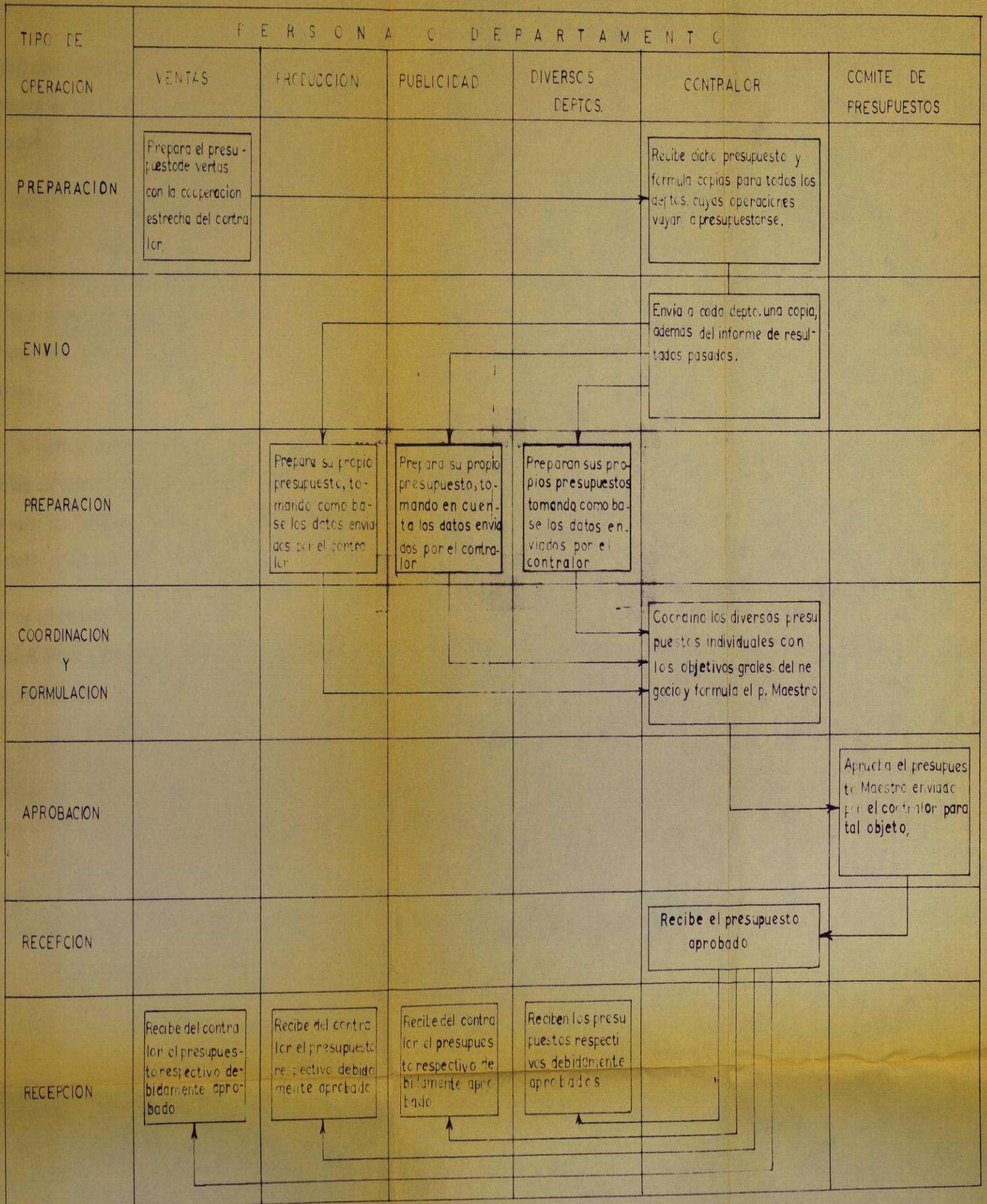


Fig. No.1 Diagrama que muestra la actividad coordinadora del contador

propósito que según señalábamos en nuestro segundo capítulo, representa uno de los mayores beneficios que el Presupuesto proporcione a la empresa.

Decíamos en el mismo capítulo que ese propósito de control se obtenía determinando la efectividad alcanzada en las operaciones por las personas responsables de la organización, y que tal efectividad se podría determinar mediante la comparación de los resultados reales contra los Presupuestados.

En capítulo posterior vimos que dentro de las contribuciones que podría prestar el Contralor a la Gerencia, y como parte muy importante de él, la de informar sobre el desarrollo actual comparado con el plan.

De esta manera vemos que es al Contralor a quien corresponde llevar a cabo esta fase del Control Presupuestal y que nosotros hemos denominado "Administración".

El Contralor hará la comparación, y analizará e interpretará las variaciones que resulten de donde deducirá la causa que las motivaron.

Estas variaciones pueden ser causadas por:

- 1.- Los Presupuestos son erróneos.
- 2.- La operación es deficiente.

Si la primera es la causa, el Contralor deberá iniciar una revisión de los planes. Si se trata de la segunda, el Contralor se apresurará a informar a los diferentes niveles de la administración sobre las deficiencias encontradas en la operación, a fin de que sea tomada oportunamente la acción correctiva.

Con lo anterior no queremos indicar que solamente cuando haya tal clase de variaciones deberá informar el Contralor. Deberá hacerlo periódica y sistemáticamente para mostrar cómo se está trabajando en relación a lo planeado, pero naturalmente si hay alguna variación deberá enfatizarla en sus informes a fin de que se tome pronta acción.

Hemos de puntualizar que la acción correctiva derivada de esas variaciones encontradas, debe ser tomada por el personal que se encuentra dentro de las líneas de responsabilidad y autoridad de la empresa y no por el Contralor, quien debe permanecer al margen de toda decisión administrativa si quiere desarrollar una Contraloría verdaderamente efectiva.

En esta fase de la actividad Presupuestal, el Contralor se enfrenta con los mayores problemas humanos. La razón de ello es que mediante su actividad de control está descubriendo errores ajenos, lo cual generalmente trae como

consecuencia resentimientos y rencores de parte de aquellas personas cuya ineffectividad se está conociendo.

Para evitar esta situación, deberá desarrollar a su máximo aquella comprensión y aquel "Don de Gentis" que señalábamos en la fase de instalación.

Es aquí donde el Contralor deberá emitir un juicio objetivo y sereno para determinar la efectividad del trabajo desarrollado por los miembros responsables de la organización. También deberá ser equitativo en el mencionado juicio es decir, no deberá mostrar favoritismos o preferencias por ninguna persona o departamento en particular.

(1) Una de las causas de mala voluntad que prevalecen respecto a los Presupuestos en operación, es el hecho de que los Informes periódicos de Control tienden a enfatizar qué es lo que está erróneo, sin señalar la causa de esas variaciones.

Esto nos indica que el Contralor, al informar a la administración sobre la efectividad alcanzada por sus miembros, debe analizar e interpretar el porqué de esas variaciones e incluir en sus informes recomendaciones sólidas que faciliten las decisiones del personal en Ifaac.

(1) Park Collin, Giving budgeting appeal for the foreman, (N.A.C.A. Bulletin, Octubre de 1954, V. 33, Sec. 1) Págs. 181-88.-

A.- CLASIFICACION GENERAL DE LOS INFORMES DE CONTROL.

Una forma adecuada de clasificar los informes que deberá preparar el Contralor para administrar el Presupuesto, es aquélla que atiende a su función y propósitos. Esta clasificación es la siguiente: (1)

1.- Informes corrientes de Control. Son preparados diaria o semanalmente y señalan las desviaciones de lo real con lo planeado. El objeto de estos informes es el provocar una acción correctiva rápida antes de que se sufran pérdidas de consideración.

2.- Informes Sumarios de Control. Sumarizan el desarrollo de un período que generalmente comprende un mes.

Estos informes tienen dos objetivos: a). Informar a la Gerencia sobre la efectividad alcanzada en las operaciones, b). Servir como una verificación de los informes corrientes de control.

Creemos que un estudio de los informes comprendidos en cada una de las clases que hemos incluido en la clasificación anterior, sería Impráctico e Inútil, ya que los informes deben ser designados para llenar las necesidades de cada empresa en particular, razón por la cual no existe

(1) Bradshaw and Holl, op. cit. P. 53.

uniformidad en ellos.

Ante tal situación, hemos creído conveniente concretarnos a estudiar algunos aspectos de carácter general relacionados con dichos informes, otorgándole especial importancia a las normas que los rigen.

B.- NORMAS QUE DEBE SEGUIR EL CONTRALOR EN LA PREPARACION DE INFORMES.

Antes de analizar estas normas, es conveniente señalar que el Contralor también las deberá tomar en consideración al diseñar y formular los Informes de carácter "informativo", que según vimos anteriormente, tienen por objeto ayudar a la administración a formular sus políticas y planes.

Así pues, teniendo en mente la idea anterior, veamos cuáles son esas normas:

1.- Los Informes deberán ser simples y claros. Se rán diseñados en tal forma que el lector pueda obtener los hechos esenciales con mínimo esfuerzo.

Es recomendable que el lenguaje técnico contable sea abolido, ya que se supone que no todos los miembros de la organización están familiarizados con dicha terminología.

2.- La información deberá ser presentada en secuencia lógica. Un estado que indique las variaciones en determinada operación deberá indicar primero cuáles son esos cam
bios y después la causa de ellos.

3.- La información debe ser exacta. Cuando el Con
trador se descuida y comete errores en sus informes, origina una desconfianza en éstos de parte de las personas a quie
nes se les dirigen.

4.- La forma de presentación deberá ser adecuada al Ejecutivo que la usará. Dependiendo de los deseos o apli
tu
des de las personas a quienes se dirigen, el Contrador usará la forma estadística, gráfica, o bien narrativa.

5.- La información contenida en ellos deberá apare
cer debidamente interpretada, con recomendaciones sólidas de acci
ón.

6.- Deberá dársele una singular importancia a los informes que contengan variaciones considerables entre los re
sultados actuales y los Presupuestos. A los resultados que
vayan de acuerdo con los planes, se les otorgará una mi
nima atención.

7.- Es muy conveniente que los informes estén est
an
darizados en cuanto al estilo y el tamaño.

8.- Deberá ser tomado en cuenta el costo de preparación del informe. Si el Contralor estima que este costo es superior al beneficio que pueda proporcionar, deberá eliminarlo.

9.- Los Informes que se utilicen deben ser útiles.

10.- Los Informes deberán reflejar el punto de vista del Ejecutivo. De acuerdo con esta norma el Contralor - deberá enviar informes a tres diferentes niveles de la administración, los cuales tienen intereses distintos, siendo - obligación del Contralor el conocer esos diversos intereses para poder satisfacerlos por medio de sus Informes.

Los diferentes niveles de la administración a quienes el Contralor envía información, son los siguientes:

a).- Gerencia o Ejecutivos Superiores. El interés de estas personas se extiende a toda la empresa, por - lo que los Informes que reciban deberán proporcionarles - una visión general de todo el negocio.

b).- Jefes de Departamento. Aunque el interés de estas personas se relaciona fundamentalmente con sus pro-prios Departamentos, también les interesa obtener informes de toda la empresa. Esto lo podemos observar si consideramos que cada Depto. del negocio, al formular su Presupues-

to, deberá obtener información concerniente a toda la empresa para que su plan se coordine con los objetivos generales del negocio.

Podríamos decir que en los informes de carácter informativo debe incluirse, además de los datos relacionados con cada Depto., los que den una idea general del negocio. En los informes de control, mediante los cuales se determina la efectividad alcanzada en la operación, la información se deberá circunscribir a las operaciones del propio Departamento.

ci.- Supervisores inferiores. Estas personas son las que tratan con el operador individual, con el agente de ventas o con el técnico de laboratorio, niveles donde el dinero es realmente gastado, requiriendo por lo tanto un estrecho control.

De esta manera, los informes que les envía el Contralor se referirán a las operaciones que están bajo la responsabilidad de estos individuos y compararán lo Presupuestado con lo real.

ii.- El cuidado tomado en la preparación de los diferentes informes estará en relación con el uso a que están destinados. Aquellos que vayan a los Ejecutivos Superio-

res deberán ser merecedores de un gran cuidado en su preparación, ya que basándose en ellos se tomarán decisiones de gran importancia para toda la empresa.

C.- FRECUENCIA DE LOS INFORMES DE CONTROL.

En términos generales podemos decir que estos informes requieren una periodicidad uniforme; sin embargo, su frecuencia dependerá de las necesidades presentadas en cada caso.

Si la situación es crítica, si se está operando in satisfactoriamente con grandes deficiencias, los informes deberán ser formulados con mayor frecuencia.

También la responsabilidad del Ejecutivo a quien se dirigen es un factor que se debe tomar en cuenta. Mientras más alto sea el nivel de responsabilidad, menor será la frecuencia requerida.

La frecuencia en sus informes es un aspecto que el Contralor debe determinar con sumo cuidado. Un informe fuera de tiempo será completamente inútil.

D.- CONTENIDO DE LOS INFORMES DE CONTROL.

El contenido incluido en cada informe de esta naturaleza varía de acuerdo con las necesidades de cada negocio

y de las diferentes personas a quienes se dirigen; sin embargo el Contrator deberá incluir en ellos los siguientes datos esenciales:

- 1.- Descripción de las cuentas o renglones, objeto de la información.
- 2.- Presupuesto Anual.
- 3.- Resultados reales obtenidos durante el período en cuestión.
- 4.- Resultados Presupuestados por el mismo período.
- 5.- La variación que resulte de la comparación entre lo Presupuestado y lo real.

La variación puede ser tanto de más como de menos y es de primordial importancia señalar de cual alternativa se trata. El método más simple es mostrar las variaciones de más en negro y las de menos en rojo.

La naturaleza de la cuenta o renglón determinará si la variación representa una ganancia o una pérdida en control.

- 6.- Porcentaje de variación entre lo real y lo Presupuestado.

Es importante la determinación de este porcentaje - porque ayuda considerablemente al lector a apreciar los resultados con mayor rapidez.

7.- Explicación de la Variación.

La última columna del informe es la que generalmente se destina a contener esta explicación. También puede hacerse al pie del informe.

Esta explicación es el resultado del análisis e interpretación que el Contralor ha hecho tratando de determinar las causas de las variaciones.

El Contralor deberá incluir recomendaciones referidas a la mejor forma de actuar para corregir las deficiencias por él encontradas.

E.- MANTENIMIENTO CONSTANTE DE UN ADECUADO PROGRAMA DE INFORMES.

La mayoría de los negocios tienen un carácter dinámico en el sentido de que sus necesidades siempre están variando. En estas condiciones es muy probable que, una vez pasado un período de tiempo, se estén preparando informes que ya no son útiles. Por lo tanto para evitar esta situación es indispensable que el Contralor mantenga constantemen

te su programa de informes de acuerdo con las necesidades actuales de la organización.

Para hacer tal cosa, el Contralor deberá conducir periódicamente una revisión de su programa de informes.

Esta revisión puede comprender los siguientes aspectos:

1.- Revisar en conjunto con cada Ejecutivo los informes que se han estado formulando. En esta revisión el Contralor deberá cerciorarse de:

a).- Si la necesidad todavía existe.

b).- Si la información se envía en la forma deseada.

c).- Si son necesarios algunos otros datos que no habían sido incluidos.

2.- Analizar los informes, así como sus objetivos a fin de ver si no existen nuevas y mejores formas de presentación.

3.- Revisar las operaciones a fin de determinar si aquellas que se están desarrollando deficientemente, necesitarán una información más cuidadosa durante un tiempo determinado.

CONCLUSIONES

1.- El Contralor es la persona más adecuada, dentro de la organización, para llevar a cabo la actividad presupuestal. Mediante el desarrollo de ésta, la categoría que el Contralor tiene dentro de la empresa se eleva a la de un funcionario de primer orden.

2.- En la actualidad el concepto de contraloría ha llegado a su madurez con reglas claras y definidas, otorgando a la actividad presupuestal una importancia de primer orden.

Concretamente, podemos decir que esta actividad es la esencia de la Contraloría.

3.- El contralor, por sí mismo, debe desarrollar la actividad presupuestal. Debe concentrar su interés en ella para que sea llevada a cabo con efectividad.

Por ser ésta su principal función, no es conveniente que la delegue en un subordinado, caso en que él actuaría solo como un supervisor.

4.- El contralor debe responsabilizarse de todas las fases que comprenden la instalación de un sistema de con-

tro control presupuestal.

5.- Para que el control presupuestal alcance los mejores resultados, es necesario que el contralor permita que los responsables de las diferentes operaciones preparen sus propios presupuestos.

6.- Aunque el contralor no debe preparar los diversos presupuestos individuales de la empresa, sí puede tener una valiosa intervención en esta fase de la actividad presupuestal.

Esta intervención comprende los siguientes aspectos:

a.- Prestar una efectiva ayuda a los responsables de la preparación.

b.- Coordinar los diversos presupuestos individuales y sumarizarlos en el presupuesto maestro.

7.- Para que el presupuesto logre alcanzar el propósito de control es necesario que el contralor compare periódicamente los resultados reales con los presupuestados. Debe informar a la administración sobre las variaciones encontradas, así como sobre las causas que las motivaron. Es muy conveniente que estos informes incluyan recomendaciones referentes a la mejor manera de actuar a fin de corregir las deficiencias encontradas en las operaciones.

BIBLIOGRAFIA

LIBROS

- Anderson David R., Practical Controlership, (Chicago: Richard D. Irwin, Inc., 1947) 528 P.
- Bradshaw Thornton F., and Hull Charles C., Controlership in Modern Management, (Chicago: Richard D. Irwin, Inc., 1949) 241 P.
- Heckert, J. B., C. P. A., and J. D. Willison, C. P. A., Controlership, New York: The Ronald Press Co., 1952) 645 P.
- Heckert, J. B., C. P. A., and J. D. Willison, C. P. A., Business -- Budgeting and Control, (2nd. ed., New York: The -- Ronald Press Co., 1955) 441 P.
- Kohler Eric. L., A Dictionary for Accountants, (New York: -- Prentice Hall, Inc., 1952) 453 P.
- Lang Theodore, McFarland Walter S., and Scheff Michael, Cost Accounting (New York: The Ronald Press Co. 1953) -- Pags. 435 - 464.
- Lang Theodore, M. B. A., C. P. A., Cost Accountant's Handbook, -- (New York: The Ronald Press Co., 1947) 1482 P.
- Lillian Doris (Editor) Corporate Treasurer's and Controller's Handbook, (New York: Prentice Hall Inc. 1955) 1277 P.
- Macdonald John H., M. C. S., Practical Budget Procedure, (New -- York: Prentice Hall, Inc., 1949) 320 P.
- Rowland Floyd H., Budgeting for Management Control (New York -- and London: Harper Brothers Publishers, 1945).

ARTICULOS DE REVISTAS.

ACCOUNTANT DIGEST, THE

- Briggs, L. L., "Advantages of Budgetary Control", (Junio de 1945, V. 10) P. 239-40.
- Bouge Walter B., "Budgets and Certified Public Accountant -- (Septiembre de 1953, V. 19) P. 5-7.

- Court H. P., "Budgeting Control in the Medium Sized Business" (Septiembre de 1953, V. 19) P. 7.-
- Dawes I. D., "First Steps in Setting up a Budget" (Septiembre de 1940) P. 9-11.-
- Francisc Ely, "Budget Manual Its Importance and Preparation" (Marzo de 1949, V. 14) P. 162-64.-
- Morrow Ian T., "Budgeting Control as an aid to Management" - (Septiembre de 1948, V. 14) P. 9-11.
- Oles Frank Z., "Budgeting es the road to cost reduction" (Marzo de 1954, V. 19) P. 136-39.
- Randsley G., "Budgeting and Budgetary Control", (Junio de -- 1954, V. 19) P. 199-203.

ACCOUNTING REVIEW

- Horton William R. Jr., "Program Planning and Control through the budgetary process", (Julio de 1954, V. 29) P. -- 423-8.-
- Kem Myron S., "Use of Accounting in Business Policy determination" (octubre de 1947, V. 22) P. 397-400.-
- Vatter W. J., "Accounting education for Cont rolership" (Julio de 1950 V. 25) P. 236-50.-

CANADIAN CHARTERED ACCOUNTANT.

- Capon S. Frank, "Controlership" (Febrero de 1950, V. 56) P. 77-83.
- Peirce J. L., "Controlership and Accounting a Contrast" (Julio de 1953, V. 63) P. 5-16.-

CONTROLLER, THE

- Boat Algred C., "Controller's responsibility now" (Julio de 1951, V. 19) P. 315-17.
- Brandshaw T. F. and Von Pelt John V., "Place of the Controller in the Management Planning and Control" (octubre de 1952, V. 20) P. 472-76.

- Buefob Herbert P. and Miller L.A. "The President looks at - the Controlership Function" (Marzo de 1956).
- Devine David F. "Educating the administrative accountant for the field of Controlership" (Agosto de 1951) - P. 352-4.-
- Dolan Henry P. "Use of works measurement in Budgeting" (Julio de 1951, V. 191 P. 303-4.-
- Peirce James L. "Controlership functions A Modern Concept" (Septiembre de 1950, V. 20) P. 419-28.-
- Raefer Ralph W. "Budgetary and Financial Planning as related to the Controller's Office" (Julio de 1946) P. 395-7.-

HARVARD BUSINESS REVIEW.

- Argyris Chris. "Human Problems with Budgets", (Febrero de - 1953, V. 31) P. 97-110.-
- Peirce James L., "Budget comes of Age" (Mayo-Junio de 1954, V. 32) P. 58-66.-

JOURNAL OF ACCOUNTANCY, THE

- Burns John L., "Controller's Job is to help Management gain broad knowledge of company operations" (Noviembre de 1952, V. 94) P. 617-18.-
- Capon Frank S., "What are the functions as the Controller"- (Mayo de 1951, V. 91) P. 732.-
- Compton J.D., "How an Index helps make accurate sales forecasts; the heart of the Budget" (octubre de - 1951, V. 92) P. 473-4.-
- Draper V.R., C.P.A. "Eleven requirements for a good budgetary system; and five reasons why more companies don't use them". (Marzo de 1953, V. 95) P. 351-2.-
- Editorial Staff, "New Surveys gathers concrete information on duties of Bank Auditors and Comptroller's - - - (Abril de 1951, V. 91) P. 586-9.-

Grayson John D., "Controllers function is predetermining profit through forecasting" (Septiembre de 1950, V. 90) P. 216-19.-

Otto Walter C., "Does your company need a Controller?" (Marzo de 1949, V. 87) P. 237.-

N.A.C.A. BULLETIN.

Bennet Clinton W., "How of Budgeting", Septiembre 1953, V. - 35) P. 123-31.

Esposito Frank L., "Planning and Control Through Budgeting" - (Marzo de 1954, V. 35) P. 829-41.

Evans M.K., "A stairway to Budgetary control" (Diciembre de 1955) P. 481-91.-

Hortogénesis Alwyn., "The Accountant's place in the control function", (Diciembre de 1955) P. 473-80.

Hermann William E., "Sales manager's reliance on the sales - budget", (Agosto de 1954, V. 35, sec. 1) P. - - 1,586-95.-

Heckert Brooks J., "Budgeting" (Septiembre de 1954, V. 36, sec. 3 P. 180-5.-

Park Colin, "Giving budgetary appeal for the foreman" (Octubre de 1951) P. 181-8.-

Shilds Kevin L., "Scheduled Preparation of a Budget Program" (Noviembre de 1955) P. 343-53.-

REVISTA E.C.E.A.

González Barrientos Alejandro, C.P.T., "Algunas consideraciones sobre la técnica del Presupuesto" (Abril de 1950, V. 2) P. 137-48.

Torres Campos Federico, C.P.A., "Desarrollo de la Contabilidad de Costos como un instrumento de la administración Industrial, (Abril de 1950, V. 2) P. 119-135.-

VARIOS

Dudgale Harry, "Management-Control Accounting-Estandard - costs and Budgets", The Accountant (Julio de 1951, V. 125) P. 28-30.-

Taylor A.H., M.C., A.A.C.A., "Budgetary for service; a new approach to budgetary control", "The Accountant's Journal", (Febrero de 1953, V. 15) P. 32.

FOLLETOS

POLICHOLDER'S SERVICE BUREAU, "Functions of the Controller", (Metropolitan Insurance Co. New York) Pages 50.-



