

C A P I T U L O I

LA CONTABILIDAD POR AREAS DE RESPONSABILIDAD.

A.- Orígenes.

"Contabilidad es el control costeable de los fenómenos económicos-financieros, con objeto de informar oportuna, veraz e inteligiblemente sobre ellos". (1)

Para Richard L. Smith la "función" principal de la contabilidad es la de proporcionar la base informativa para la actuación". (2)

Dentro de los fines ó propósitos fundamentales de la contabilidad, Elías Lara menciona los siguientes:

"1.- Establecer un control absoluto sobre cada uno de los recursos y obligaciones del negocio....

3.- Proporcionar, en cualquier momento, una imagen clara de la situación financiera del negocio...." (3)

Podemos observar que los tres autores y otros muchos, coinciden en considerar que las funciones principales de la contabilidad son la información y el control.

La contabilidad es un elemento indispensable de

- (1).- Abad y Soria, Ernesto.-Definición proporcionada por el Maestro Jesús Astolfo Chavarín M. en el Tercer Curso de Contabilidad.- 1963-1964.
- (2).- Smith, Richard L., La Administración basada en la Contabilidad.- Compañía Editorial Continental, S. A.- México, D.F., 1967.- Pág. 33.
- (3).- Lara, Elías.- Primer Curso de Contabilidad.- Editorial F. Trillas, S.A.- México, D.F.-2 a. Edición.- 1966.- Pág. 9.

tro de toda empresa, sea cual fuere el sistema que se tenga implantado, cumpliendo así con su finalidad de servir como elemento de control. Por otra parte, cumple con su segunda finalidad, al servir de base para la formulación de los informes que se habrán de presentar a los altos niveles jerárquicos de la administración de una empresa, y que le sirvan a éstos como un elemento de juicio en la toma de decisiones.

En virtud de lo anterior, la contabilidad debe evolucionar con la misma intensidad que la Administración. En razón de ésto podemos decir que se ha ido desarrollando y desarrollando mediante el establecimiento de presupuestos, contabilidad de costos, costos estándar, costeo directo, contabilidad por áreas de responsabilidad, etc.

Este último sistema de contabilidad surge de la necesidad de información que tiene la administración de una empresa, para localizar de inmediato al responsable de las variaciones con respecto a un presupuesto dado. Como referencia histórica podemos anotar que en el año de 1945 comienzan a aparecer las primeras investigaciones que tratarían de resolver el problema planteado, publicadas por las compañías suministradoras de energía eléctrica de gas de los Estados Unidos.

Como paso inicial se establecieron en dichas compañías los "informes de actuación" periódicos, en los cuales se comparaban los gastos reales efectuados, contra los presupuestos de gastos que podían ser controlados por cada centro responsable, originándose las correcciones y sanciones pertinentes. Para hacer más funcional este sistema de control, fué incorporado a la contabilidad general; estableciendo catálogos apropiados con el fin de identificar un gasto con el centro responsable de su control, constituyendo así la fuente de información para la preparación de los estados financieros principales y secundarios, dentro de los cuales se aumentaron los "informes de actuación" por centros responsables.

Con los últimos adelantos en los sistemas electromecánicos y electrónicos de registro, la contabilidad por áreas de responsabilidad ha recibido grandes beneficios, que facilitan la presentación oportuna de los estados financieros y los "informes de actuación", que se han convertido en valiosos auxiliares de los ejecutivos de las empresas, y que sirven a éstos como elementos de juicio en la toma de decisiones.

Ha sido tal el desarrollo de la contabilidad que en la actualidad se toma como base el plan anual de utilidades que tiene establecido la empresa, en torno al cual se formulan los diferentes presupuestos de in-

grosos, costos y gastos. Los costos y gastos se clasifican en fijos ó variables, según sea su naturaleza, y también se clasifican en controlables ó no controlables, para que, con base en élla, incluirlos ó no, en los "informes de actuación" de los funcionarios encargados de su control. En esta forma, tanto los ingresos como los egresos son controlados estrechamente, -- gracias a la "contabilidad administrativa", que tiene como finalidad el servir a los funcionarios de la empresa, y no la "contabilidad financiera" cuya exclusiva finalidad es la de servir como información a los elementos externos y no a la empresa misma. La Contabilidad Financiera es la más utilizada en nuestro medio, porque generalmente se considera que la contabilidad sólo sirve para presentar razonablemente la situación financiera de la empresa, y los resultados, obtenidos, para servir de información a terceros interesados, tales como el fisco, acreedores, inversionistas y público en general. La contabilidad debe también ser útil a la administración de la empresa, y ser, de una manera constante, un elemento de control interno que le permita tomar decisiones oportunas, gracias al establecimiento de estándares, presupuestos y centros de responsabilidad en sus informes.

Lo anterior no quiere decir, sin embargo, que la contabilidad por áreas de responsabilidad sea un método diferente de registro ó sistema contable, ya que se

reduce -como antes hemos visto- al control de ciertos - costos ó gastos y constituye un elemento importante para juzgar sobre la eficiencia de operación de determinadas áreas de la empresa, relacionando su actuación con los presupuestos parciales de cada centro de control, - formulados éstos a su vez, con base en el plan anual de utilidades.

B.- Definición.

La contabilidad por áreas de responsabilidad es un sistema que consiste en registrar y acumular los ingresos y gastos incurridos, clasificándolos por los centros responsables de su control. Esto quiere decir que se hace la clasificación tomando en cuenta las funciones ó actividades que constituyen un puesto, que estará ocupado por la persona que tuvo la facultad de lograr - ó no esos ingresos y de aumentar ó disminuir los gastos a que se hace mención.

En esta forma, cada centro responsable recibe cargos y/o créditos, únicamente por los gastos y/o ingresos por los que es responsable y sobre los que ejerce su control.

Lo anterior tiene por objeto mostrar a todos y cada uno de los elementos administrativos de la empresa los conceptos de ingreso y gastos por los que es responsable. Así por ejemplo, se podría comentar con el funcio-

nario responsable del departamento de producción, teniendo como base su "informe de actuación"; "Esto es lo que se presupuestó originalmente para el departamento de producción a su cargo, y éste otro es lo que realmente se realizó durante el período aludido"; lo que en sí equivale a mostrarle su actuación individual del departamento por el que es responsable, con relación a la empresa en conjunto, y de ella se pueden derivar otras conclusiones importantes que muestran la capacidad individual para dirigir, para cumplir con lo planeado, etc.

Según Robert Beyer, la contabilidad por áreas de responsabilidad "consiste en ajustar la estructura de la contabilidad a la estructura de la organización, de manera que las medidas de actuación puedan ser compiladas y reportadas en grupos que reflejen responsabilidades individuales". (4)

Otro concepto importante es el que señala que la "contabilidad por áreas de responsabilidad" es un sistema de contabilización, información y control de gastos, que relaciona directamente a estos gastos con las personas que, dentro de la organización de una empresa, son responsables de su control". (5)

(4).- Beyer, Robert.- Profitability Accounting for -- Planning and Control.- The Ronald Press Co.- -- U.S.A. 1963.- Pág. 6.

(5).- Rogers, Rolfe.- Systems & Procedures Journal.- How Good are Financial Performance control systems?.- Vol. XVIII.- No. 1 U.S.A.-1967.-Pág.17

De los conceptos anteriores podemos deducir que la contabilidad por áreas de responsabilidad es un sistema de control presupuestal por departamentos, que muestra la actuación de los centros responsables de la organización con respecto a los presupuestos establecidos, determinando las variaciones existentes, que sirven a la administración de la empresa como un elemento de juicio en la toma de decisiones adecuadas y oportunas, para el mejor logro de sus objetivos.

C.- La Contabilidad por Areas de Responsabilidad dentro del Proceso Administrativo de la Empresa.

Antes de implantar un sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad en una empresa, deberemos considerar algunos conceptos de la ciencia administrativa que nos ayudarán en el logro de nuestro objetivo.

1.- Cuadro de Organización.

El cuadro de organización existente en una empresa ó el que se formule por técnicas especializadas en organización de empresas, nos servirá de base para la implantación de un sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad.

El cuadro de organización deberá ser un reflejo fiel de la situación existente en la empresa, y en él se mencionarán los puestos que cooperan en la operación de la empresa, desde el más alto nivel administrativo, (que en la mayoría de las em--

presas está representado por el consejo de administración) hasta el último nivel jerárquico que en el caso de compañías manufactureras, está representado por los obreros.

De acuerdo con lo anterior y con la ayuda del manual de funciones que deberá incluirse en el Manual de Organización de la empresa en cuestión, identificaremos las funciones que se deben realizar en todos y cada uno de los puestos existentes en la empresa, observando la asignación de funciones que hace el funcionario de más alto nivel jerárquico a sus subordinados directos; las de éstos a sus respectivos subordinados, y así sucesivamente hasta llegar al último nivel.

Con base en ésto, identificaremos las líneas de delegación de autoridad, que siempre serán en forma descendente; correlativamente a la autoridad delegada, se comparte la responsabilidad que se habrá de exigir por el desarrollo adecuado y oportuno de las labores asignadas, que seguirá las mismas líneas señaladas en el cuadro de organización para identificar el curso de la autoridad, pero en este caso serán ascendentes, proporcionando al aglutinante operativo que requieran los más altos niveles administrativos para el logro de los objetivos de la empresa.

También con base en el mencionado cuadro de organización y el cuerpo de objetivos de la empresa, identificaremos los departamentos de línea y "staff". Los funcionarios encargados de los departamentos de línea tienen autoridad delegada y la responsabilidad de cumplir con los objetivos primarios de la empresa; en cambio, los encargados de los departamentos "staff" tienen también autoridad delegada, pero su responsabilidad consiste en proporcionar información y asesoría a los funcionarios de línea, que les ayudarán a tomar decisiones sobre el curso de acción a seguir. Los encargados de los departamentos de línea no son subordinados de los funcionarios "staff", como tampoco tienen autoridad sobre ellos; pero sí tienen que tomar en consideración las sugerencias que estos presentan, y en caso de desacuerdo, el funcionario de línea tiene el derecho a tomar la decisión final.

En resumen, con base en los datos mencionados, podemos identificar a cualquier persona que ocupe un puesto dentro de la organización de la empresa, funciones que se le han atribuido y autoridad recibida para llevarlas a cabo; funciones asignadas a sus subordinados y autoridad conferida para realizarlas; funcionarios a quienes exigirá responsabilidad y funcionario ante quién deberá responder.

2.- Concepto de Delegación.

"La delegación es la dinámica de la administración; es el proceso que sigue el director de una empresa al dividir el trabajo asignado, de suerte que le quede por realizar la parte que sólo él puede hacer de una manera efectiva, en virtud de su situación dentro de la organización, y así poder tener subordinados que le ayuden a realizar lo restante". (6)

"Todo el proceso de la delegación implica a la asignación de tareas, la delegación de autoridad para el desempeño de esas tareas y la exacción de responsabilidad por su cumplimiento" (7)

No estamos de acuerdo con el primer concepto mencionado, porque limita la delegación al "acto" de la división del trabajo, mientras que el segundo considera la delegación como un "proceso" completo, y es que en realidad no puede haber asignación de funciones sin otorgar los medios para llevarlas a cabo, ni delegar autoridad sin señalarse el trabajo que se tiene que realizar.

Por otra parte, en un sentido estricto, la delegación de autoridad se hace a los puestos de la organización y no a las personas que los ocupan, pero como esos puestos necesariamente estarán ocu-

- (6).- Allen Louis A., Management and Organization.-McGraw Hill Book Company Inc.- U.S.A.- Pág. 116.
(7).- Keontz, Harold y Cyril O'Donnell.- Principios de Dirección de Empresas de Ediciones del Castillo,-- S.A. España.- 1961.- Pág. 89.

pados por personas, hablaremos de delegación de--
autoridad a la persona subordinada y no al puesto
subordinado.

Para que ~~la~~ delegación sea efectiva, es decir,
para que el proceso administrativo sea llevado a
cabo, es necesario que el administrador asigne a
terceras personas parte del trabajo que se le en-
comendó inicialmente y para que éste se realice,-
deberá señalar la parte específica del trabajo a
realizar, que estará constituida por las funcio--
nes ó actividades correspondientes al puesto a --
que se le hace mención, otorgarle los medios para
llevar a cabo de una manera efectiva el trabajo -
 encomendado, exigiéndole en consecuencia, el cum-
plimiento del trabajo a realizar de acuerdo con -
lo planeado, surgiendo de aquí los conceptos de -
autoridad y responsabilidad.

Hay otros autores que consideran un tercer --
factor al que le llaman "de dar cuenta y razón" -
(Accountability), y que "consiste en la obligación
que tiene el subordinado de cumplir sus deberes--
en la forma reglamentada, (8) mismo que en nues--
tra opinión, se asimila perfectamente al concepto
de responsabilidad que mencionaremos posteriormen-
te, por lo que no lo trataremos en la exposición-
de los conceptos derivados de la delegación.

(8).- Koontz, Harold y Cyril O'Donnell.- Op.Cit.Págs.
58 y 59.

Por otra parte, lo que se delega es la autoridad, es decir, la fuerza ó los medios para cumplir ó hacer cumplir un trabajo encomendado, y tiene su origen en la consideración jerárquica creada por la existencia de la propiedad privada; mientras que la responsabilidad consiste en la obligación que tiene el subordinado de cumplir con las tareas asignadas. La responsabilidad no puede ser delegada, ya que si un jefe delega autoridad en un subordinado para llevar a cabo una misión determinada, y éste a su vez, hace una delegación de parte de la autoridad por el cumplimiento de la misión asignada a su superior inmediato, al mismo tiempo exigirá a su subordinado el cumplimiento de la parte que le encomendó desempeñar, de donde deducimos que la responsabilidad no se delega, sino que se "comparte", ya que en cada uno de los niveles jerárquicos existentes, se irá exigiendo la responsabilidad por el total de la misión encomendada al nivel inmediato inferior.

3.- Concepto y Autoridad.

Autoridad y responsabilidad van siempre unidas, la segunda como corolario de la primera, y derivadas ambas del proceso de delegación. La autoridad "está constituida por la fuerza y los poderes encomendados para hacer posible la reali-

zación del trabajo asignado". (9) Es el punto básico de la administración y todo el proceso administrativo se basa en su ejercicio legal y justo.

"Representa un derecho para mandar ó actuar, un poder sobre otros ó para dirigirlos con objeto de que hagan ó no determinadas actividades". (10).

4.- Concepto de Responsabilidad.

Podemos definir la responsabilidad como la "obligación de un subordinado, a quien se ha asignado una misión, de llevar a cabo el servicio requerido". (11)

Eduardo Argil Aguilar menciona que "responsabilidad es la capacidad de responder; la que existe en toda persona de conocer y aceptar las consecuencias de un acto suyo, inteligente y libre". (12)

Por otra parte, Louis A. Allen dice que "responsabilidad es el trabajo asignado a una posición. Responsabilidad se refiere a la actividad tanto física como mental que se debe desarrollar para llevar a cabo un deber asignado". (13)

(9).- Allen Luis A.- Op.Cit.Pág. 118

(10).-Argil A., Eduardo.-Sistemas de Contabilidad por centros de Responsabilidad.-Tesis Profesional.- U.N.A.M.- México.- 1986.- Pág.27.

(11).-Keontz,Harold y Cyril O'Donnell.-Op.Cit. Pág.57.

(12).- Argil A., Eduardo.- Op. Cit. Pág. 77.

(13).- Allen, Louis A.- Op.Cit. Pág. 117.

Como podemos observar, este último concepto difiere de los anteriores en cuanto a su fundamento, pues considera como fundamento de la responsabilidad el trabajo asignado, mientras que los otros conceptos coinciden en que su fundamento es la obligación de realizar el trabajo. Estamos de acuerdo con esta postura y en considerar que la esencia de la responsabilidad es la facultad de usar de la fuerza concedida a través de la autoridad, para llevar a cabo el trabajo asignado ó sean las funciones.

No estamos de acuerdo con Allen, que considera que la responsabilidad se delega, ya que, como antes mencionamos, la considera como el trabajo encomendado. Nuestra postura es la de afirmar que las que se asignan son las funciones, dándose para ello los medios para llevarlas a cabo: la autoridad y la responsabilidad como correlación inmediata.

De lo anterior se desprenden como elemento de la responsabilidad, los siguientes:

a).- Aceptación.- Se origina de la asignación de labores por parte de un jefe a un subordinado y en el consentimiento de éste para ejecutarlas.

b).- Obediencia.- Significa la sumisión de la voluntad de una persona a la otra que tiene un mayor grado de autoridad. Para lo anterior se necesita que cada individuo dentro de la organización conoz-

ca ante quien es responsable y a quienes les va a exigir responsabilidad. Esto último tomándose en cuenta las líneas de autoridad en sentido descendente, ya que tal es el sentido del flujo de autoridad, mientras que la responsabilidad, en las -- mismas líneas del cuadro de organización tiene un flujo ascendente.

g).- Dependencia.- Es en realidad un corolario de los dos elementos anteriores que surge de la aceptación por parte del subordinado, de llevar a cabo el trabajo requerido.

Habiendo analizado algunos conceptos de la ciencia administrativa que nos ayudarán a resolver el problema que se presenta al tratar de implantar el sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad en una empresa, nos falta tomar en cuenta la organización de la empresa, que se habrá de elaborar ó modificar, -- según sea el caso, debiendo ser flexible. Debemos tomar en cuenta la información deseada por los directores de los diversos departamentos, para lo cual existen diversos criterios de organización al realizar una división ó clasificación, a saber:

- 1.- Por funciones,
- 2.- Por productos ó líneas de productos,
- 3.- Por territorios,
- 4.- Por procesos.

5.- Por clientes,

6.- Combinados.

Por otra parte debemos considerar también los tipos de organización existentes, de los cuales se escogerá el más adecuado, de acuerdo con la actividad y el grado de desarrollo en que se encuentre la empresa. Estos tipos de organización son:

1.- Lineal.- Autoridad y responsabilidad correlativas se transmiten íntegramente por una sola línea para cada persona. Cada individuo tiene un jefe para todos los aspectos y sólo de él recibe órdenes y sólo a él reporta.

2.- Funcional.- Autoridad y responsabilidad correlativas se transmiten íntegramente a varias personas de un mismo nivel, de acuerdo a su especialidad para que éstas a su vez tengan autoridad en su propio campo, sobre la totalidad del personal.

3.- Lineal-Funcional.- Autoridad y responsabilidad se transmiten íntegramente a través de un sólo jefe para cada función, recibiendo esta autoridad de línea, asesoramiento y servicio de técnicos especializados para cada función". (14)

Dentro de los tres tipos mencionados, los organizadores escogerán el más apropiado de acuerdo con la eta-

(14).- Argil A., Eduardo.- Op. Cit. Pág. 30

pa de desarrollo en que se encuentra la empresa según expusimos anteriormente, y así vemos que a medida que la empresa progresa y se extiende, ya sea en forma vertical (mayor número de niveles jerárquicos) ó en forma horizontal (división de las funciones encomendadas a una persona, entre dos ó más del mismo nivel), tiende a la descentralización, elimina su organización funcional, propia de una organización centralizada y pasa a la lineal-funcional.

Otro aspecto que debemos considerar es que la contabilidad por áreas de responsabilidad, para poder operar efectivamente, requiere de una organización rígida que sirva de un medio de control para juzgar la efectividad de actuación de los elementos que se encuentran en los diversos niveles jerárquicos de la empresa. En principio, la rigidez a que se hace mención es esencial, ya que este sistema de contabilidad, requiere de una exacta y detallada definición y exposición de las metas ó tareas a lograr por los diferentes niveles de responsabilidad, lo cual es contrario a la flexibilidad que antes propusimos y se viene a convertir en uno de los inconvenientes del sistema.

Lo anteriormente expuesto, requiere necesariamente de la formulación de presupuestos para todos y cada uno de los funcionarios de la empresa, que servirán como un

elemento de control en la realización de sus actividades. Para que estos presupuestos redunden en beneficio de la empresa es necesario que la persona que se encargará de cumplir ó hacer cumplir con la meta señalada -- por el presupuesto, intervenga en su formulación y aprobación, ya que de no ocurrir lo anterior, es decir, imponiendo cifras y metas, sería muy difícil de lograr el ingrediente fundamental del sistema, que es precisamente la responsabilidad.

Por otra parte, para que la formulación de los presupuestos a que se hace mención anteriormente sea correcta es preciso contar con la información estadística que deberá proporcionar la empresa a través de su departamento de finanzas y contabilidad y los conocimientos que el funcionario encargado del departamento en cuestión está obligado a tener de su campo de acción dentro de la empresa.

Ahora bien, con anterioridad dijimos que la contabilidad por áreas de responsabilidad se basa en el cuadro de organización de la empresa tomando en cuenta los diversos niveles jerárquicos existentes y los diversos departamentos ó centros de control que se identifican dentro de cada uno de los niveles mencionados, con objeto de que las personas encargadas de los mismos sean juzgadas de acuerdo con su efectividad dentro de un campo de acción determinado, por los conceptos de ingresos y/o --

gastos que están bajo su control y que se comprometió a llevarlos a cabo en la realización de su actividad, a través de la aceptación del presupuesto respectivo.

En virtud de lo expresado anteriormente, es preciso hacer la separación de los gastos en controlables y no-controlables, considerando a los primeros como erogaciones fácilmente identificables con el departamento que los originó; en cambio, los gastos no controlables son los que corresponden a varios ó a todos los centros de control que operan en la empresa y que, por lo tanto, no son identificables con el departamento que los originó.

Conviene hacer resaltar la importancia de los presupuestos, ya que de no contar con ellos, es muy frecuente llegar a tomar decisiones administrativas haciendo la comparación de los costos y gastos incurridos en el ejercicio que se está examinando, contra las mismas partidas de costos y gastos del ejercicio anterior, y si se encuentran variaciones insignificantes, no se le da mayor importancia a la partida que se está comparando, lo que puede traer como consecuencia que si en un principio, una partida de gastos fué excesiva, el despilfarro inicial se seguirá efectuando y pasará por desapercibido en virtud de la medida de comparación que se ha adoptado, y que como se mencionó antes, es la de tomar el ejercicio anterior como base.

Para evitar lo anterior, es necesario la formulación de presupuestos sobre una base técnica y que como antes-- indicamos, serán formuladas por los encargados de los departamentos, pero sujetos a su vez, a la aprobación que otorgará en su caso, el comité de presupuestos existente en la empresa. Una vez establecidos nos servirán como medida de comparación y, por ende, de control de los gastos del período en que se implantarán.

Al establecerse los presupuestos, encontramos la verdadera utilidad de la contabilidad, ya que entonces sí podremos afirmar que cumple con sus finalidades de información y de control ya que con la contabilidad "se controlarán" los gastos, se compararán con los presupuestos y se pasará la información correspondiente a la administración de la empresa. Al no existir los presupuestos, la utilización de la contabilidad se reduce al registro de las operaciones, sin tener una base de control aceptable, pasando información a la administración, la cual no le sirve como un elemento de juicio en la toma de decisiones, ó la lleva a tomar decisiones erróneas.

Aún más, habiéndose establecido los presupuestos en una empresa, se hace la comparación de los gastos reales con los presupuestos establecidos (representan la eficiencia ideal) y como resultado se obtiene la información -- que requiere la administración de la empresa para orien-

tarla hacia aquellas actividades que requieren una mayor atención, por haberse encontrado en ellos una mayor desviación entre lo ejecutado y lo planeado. Con esto se ahorran esfuerzos pues se desatienden los renglones cuya variación con lo planeado fué mínima, lo que en resumen equivale a aplicar el principio de la administración por excepción.

D.- Implantación de un Sistema de Contabilidad por Areas de Responsabilidad.

Habiendo aclarado los conceptos de la ciencia administrativa que necesitamos distinguir y habiendo hecho resaltar la importancia de los presupuestos en la implantación de un sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad, veremos ahora su implantación en una empresa de tipo industrial, y las repercusiones que de ello se obtienen, para poder juzgar si el sistema que se menciona cumple con los objetivos primordiales de la contabilidad mencionados anteriormente: información y control.

Vamos a considerar la implantación del sistema en una empresa industrial, sin olvidar que quienes van a formular los presupuestos de los costos ó gastos controlables serán las personas encargadas del centro de control ó área de responsabilidad, y que estarán identificados dentro del cuadro de organización de la empresa en distintos niveles, que serán los siguientes:

- 1o.- Consejo de Administración.
- 2o.- Dirección General.
- 3o.- Las cuatro gerencias clásicas: Ventas, Producción, Personal y Finanzas.
- 4o.- Departamentos derivados de las cuatro gerencias clásicas.
- 5o.- Y Subsecuentes.- Secciones, oficinas, unidades, etc., para desarrollar las labores propias de las subdivisiones de los departamentos anteriores.

Como se trata de una empresa industrial, su capacidad característica se determina por la actividad productiva, y para ilustrar más nuestro ejemplo, consideraremos los niveles mencionados anteriormente, pero sólo dentro de la actividad de producción, los cuales serían (de abajo hacia arriba) desde el sobrestante hasta el consejo de administración, pasando por el jefe de sección, el jefe de departamento, el gerente de producción y el director general. (Véase cuadro No. 1. en EL APENDICE de este trabajo).

En esta forma, los presupuestos que se formulan para las áreas de responsabilidad antes descritas, tendrán que estar eslabonadas de acuerdo con los niveles jerárquicos a que se hace mención, de manera que el sobrestante (último nivel) sería responsable por las variaciones de su presupuesto, ante el jefe de sección, que formularía su propio presupuesto con base en la suma de los presupuestos

de sus subordinados directos, más los gastos propios de su oficina, que quedan bajo su control absoluto, y responderá de su cumplimiento ante el jefe del departamento. Este formulará el suyo con base en los presupuestos presentados por los jefes de las distintas secciones dependientes de su departamento, más los gastos propios de su oficina, y responderá ante el gerente de producción, el cual, con base en este presupuesto, en los presentados por los demás jefes de departamento y en los gastos que considere necesarios para la operación de su oficina, formulará su presupuesto y lo presentará al director general de la compañía, quien a su vez considerará esta información, más la proporcionada por los presupuestos presentados por las otras tres gerencias y los gastos propios de su oficina, para presentarlo al consejo de administración de la empresa, ante quien responderá por las variaciones habidas con respecto al presupuesto formulado y que será al mismo tiempo, el presupuesto operacional de la compañía, en el que se incluirán todas las partidas de ingresos, costos y gastos, que constituyen el plan anual de utilidades de la empresa.

Cabe aclarar una vez más, que en la formulación de los presupuestos de cada centro de control, sólo se incluirán los de sus subordinados y los de la propia oficina.

Formulando los presupuestos en la forma descrita, se

podrá tener, por comparación, información sobre las variaciones de los datos reales contra los presupuestos respectivos, exigiéndose en consecuencia la responsabilidad cuyo curso será, al igual que los antes mencionados, en línea ascendente, lográndose con ésto que todos los datos contables útiles a la administración de la empresa lleguen a todos los centros responsables, sirviendo como medida de control y como un elemento de juicio para comparar su propia eficiencia. Con lo anterior se logra una valiosa ayuda para los elementos que están en los niveles jerárquicos inferiores, ya que sus superiores están ejerciendo supervisión y vigilancia en forma continua sobre las decisiones que toman aquellos.

En esta forma se logra incorporar al equipo administrativo de la empresa, a elementos que en condiciones distintas a las que se presentan en la contabilidad por áreas de responsabilidad permanecerían ajenos al proceso administrativo. Esto es aplicable, por consiguiente, a los elementos de los últimos niveles jerárquicos a que se hace mención en el supuesto planteado para la formulación de presupuestos, y que en esta forma, están tomando decisiones de tipo administrativo, que les permiten identificarse mejor con las políticas de la empresa.

A reserva de ampliar más adelante el tema de los presupuestos, hacemos la aclaración que si bien su formulación se encomienda al responsable de su cumplimiento, no por ésto se deja a su completo arbitrio, pues sería iló-

giero pensar que desde el sobrestante hasta el consejo de administración, lo mismo que los jefes de sección, jefes de departamentos, gerentes de producción y director general, formularan sus presupuestos y dispusieran de los fondos de la empresa en forma arbitraria, determinando qué partidas de gastos y por qué importe dispondrían en un período determinado. Por esta razón, los presupuestos formulados por los encargados de los centros responsables deberán contener los conceptos y la cuantía de los mismos, que podrán controlar razonablemente, emitiendo, en consecuencia, todos aquellos conceptos de gastos en los que forzosamente habrá de incurrirse con é sin la intervención del responsable. Por otra parte, se formularán los diversos presupuestos y así una vez elaborado el del sobrestante, por ejemplo, lo someteré a la consideración de su jefe inmediato, el jefe de sección en este caso, y a un delegado de la dirección general de la empresa, que puede ser el contralor o el gerente del departamento de finanzas (gerente administrativo), entre quienes se discutirá el presupuesto aludido, obteniéndose la rectificación ó ratificación del mismo, pero con el consentimiento expreso del sobrestante, que es en este caso, el encargado de dar cumplimiento a lo expresado por el presupuesto que se está examinando.

En la misma forma se procederá para la formulación y

aprobación de los presupuestos que se ejercerán en los distintos niveles de autoridad que operan en la empresa, con base en el procedimiento indicado anteriormente. -- Aquí volvemos a insistir que debe descartarse toda idea de imposición de un presupuesto al subordinado, ya que se vendría abajo el sistema que descansara en un presupuesto juzgado como "forzoso" por quien lo va a ejercer.