

2 ej
56



Universidad Nacional Autónoma de México

Facultad de Contaduría y Administración

**CONTROL, INFORMACION Y ASPECTOS DIVERSOS DE
LA CONTABILIDAD POR AREAS DE RESPONSABILIDAD
EN EL SECTOR PUBLICO**

Seminario de Investigación Contable

Area Contabilidad Administrativa

Que para obtener el título de:

LICENCIADO EN CONTADURIA

P r e s e n t a :

ALBERTO GARCIA GOMEZ

Director del Seminario: C.P. Sebastián Hinojosa Cavarrubias

México, D. F.

1982



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

**"CONTROL, INFORMACION Y ASPECTOS DIVERSOS DE LA
CONTABILIDAD POR AREAS DE RESPONSABILIDAD "**

I N D I C E

INTRODUCCION	1
I.- ASPECTOS GENERALES	7
II.- AREAS DE APLICACION DE LA CONTABILIDAD	17
III.- LOCALIZACION DE LAS AREAS DE RESPONSABILIDAD EN LA ORGANIZACION	23
IV.- IMPLANTACION DEL SISTEMA DE ORGANIZACION CONTABLE POR AREAS DE RESPONSABILIDAD	30
V.- ELABORACION DE PRESUPUESTOS, CONTROL E INFORMACION POR AREAS DE RESPONSABILIDAD	116
VI.- CONCLUSIONES	156

" I N D I C E D E C U A D R O S "

- CUADRO 1 "Operación del Sistema de Contabilidad por Areas de Responsabilidad General".
- CUADRO 2 "Gráfica de organización en los cuatro niveles - de autoridad y responsabilidad".
- CUADRO 3 "Subcuentas de Resultados según su origen y su distribución a las Areas de Responsabilidad.
- CUADRO 4 "Poliza de Diario".
- CUADRO 5 "Revisor de comprobantes".
- CUADRO 6 "Procedimiento para el registro contable y presentación de informes financieros".
- CUADRO 7 "Estado de Resultados".
- CUADRO 8 "Costo de Ventas".
- CUADRO 9 "Subcuentas de Resultados según su origen".
- CUADRO 10 "Gastos de Venta".
- CUADRO 11 "Informes de actuación de Areas de Responsabilidad".
- CUADRO 12 "Resúmenes de Informes de actuación de Areas de Responsabilidad". "Departamento de ventas-promoción y publicidad".
- CUADRO 13 "Resúmenes de informes de actuación de Areas de Responsabilidad". "Departamento de Ventas".
- CUADRO 14 "Resúmenes de informes de actuación de Areas de Responsabilidad". "Gerencia General".
- CUADRO 15 "Resúmenes de informes de actuación de Areas de Responsabilidad". "Consejo de Administración".

"INTRODUCCION"

En el Desarrollo que a continuación voy hacer sobre mi trabajo de Investigación Contable " CONTROL, INFORMACION Y ASPECTOS DIVERSOS DE LA CONTABILIDAD POR AREAS DE RESPONSABILIDAD", trataré de exponer todo lo enunciado en el índice del tema antes mencionado, a un nivel de consideraciones de índole académico y combinado con ejemplos prácticos del mismo.

Antes de adentrarme al terreno de la Contabilidad Administrativa y dentro de éste, en uno de sus principales elementos, - como es la Contabilidad por Areas de Responsabilidad, presentaré en forma breve un panorama general de la técnica contable.

Desde hace muchos años la importancia de llevar la contabilidad en las empresas, se apoyaba en que el empresario necesitaba de ella para controlar los movimientos de su inversión, conocer el resultado de sus operaciones, su posición respecto a los Acreedores, sus Clientes, etc., y en relación con aspectos fiscales.

Al mismo tiempo con la evolución de los negocios ha venido -- progresando la contabilidad, tanto respecto a sistemas, como en cuanto a procedimientos y métodos de registro mecánicos y electrónicos y por lo tanto ese crecimiento incesante de las empresas ha traído como consecuencia la necesidad para la ad-

ministración de llevar a cabo la fijación de políticas, la -- delegación de funciones, coordinación y control del desarrollo de las mismas, y el empleo de diversas técnicas y métodos al servicio de la administración para el mejor logro en sus -- objetivos.

Dentro del empleo de las diversas técnicas se encuentra el -- control presupuestal que tiene por objeto definir objetivos -- para exigir resultados y establecer políticas, siendo uno de sus métodos los costos estándares, necesarios para las deci-- siones administrativas que anteriormente se tomaban por intui-- ción y que ahora se encuentran fincadas en hechos objetivos -- que permiten tomar decisiones eficientes.

Debido al volumen de operaciones no es posible dedicar aten-- ción al sinnúmero de detalles derivados de la administración -- y por lo tanto se presta atención sólo a las operaciones que -- se desvirtúan de un plan que previamente fué trazado y aproba -- do.

De no seguirse los pasos necesarios se puede llegar a una si-- tuación en que existan muchos controles pero muy poco uso de -- ellos, lo cual sucede por no establecer responsabilidades.

La contabilidad es muy importante en toda empresa y su concep

to genérico es amplio para lo cual se ha dividido en dos --- áreas y que según las funciones de operación e información -- que se pretenden efectuar son la Contabilidad General o Financiera, que es un conjunto de actividades y operaciones que se realizan en una empresa, siendo su principal finalidad, la información de la situación financiera de las operaciones que -- lleva a cabo y de los resultados de éstas, la administración y terceras personas con interés en la empresa; y la segunda -- área es la Contabilidad Administrativa, la cuál es un nuevo -- enfoque que tiene la finalidad de proporcionar a la Adminis-- tración de la empresa información necesaria, relevante y oportuna, de las operaciones que lleva a cabo ésta, con el objeto de que la Administración tome las decisiones en forma más -- correcta y objetiva, es decir, la Contabilidad Administrativa es la herramienta indispensable de la Administración para la -- toma de decisiones.

La Contabilidad por responsabilidades por la Información que -- proporciona y por ser un Control Administrativo, queda compren -- dida dentro de la Contabilidad Administrativa; motivo por el -- cual el título a desarrollar en este trabajo de la Contabili -- dad por Areas de Responsabilidad lo he titulado " Control, In -- formación y Aspectos Diversos de la Contabilidad por Areas de -- Responsabilidad ".

La Contabilidad por responsabilidades es uno de los principales elementos en la Contabilidad Administrativa, ya que todas aquellas personas que tienen designada una función les da una conciencia administrativa, consiguiéndose con esto su participación en la Administración en virtud de que cada una de ellas planea y controla desde el momento que formula sus propios objetivos; comparando dichos objetivos con los resultados obtenidos; explica las variaciones obtenidas al funcionario inmediato superior; propone y aplica las acciones correctivas pertinentes y en conclusión, colabora en el logro de los objetivos de la Empresa.

La contabilidad por áreas de responsabilidad tuvo su aplicación primeramente en las empresas de servicios públicos las cuales se vieron en la necesidad de pensar en un sistema que les permitiera localizar en forma inmediata, las variaciones desfavorables a sus presupuestos y a los responsables de las mismas. Primeramente se implantaron informes de actuación periódica en los que se comparaban los gastos fijos que directamente se controlaban por cada área responsable con el presupuesto establecido y si se hacían efectivas las sanciones y correcciones necesarias.

Con el objeto de que éste sistema tuviera mayor efectividad, se incorpora a la Contabilidad General para lo cual se establecieron catálogos de cuentas apropiados que definían y limi-

taban las cuentas básicas por utilizarse formando el marco -- dentro del cual debían llevarse a cabo todas las operaciones contables siendo la fuente de información para la formulación de estados financieros, adicionando a éstos los informes de actuación por áreas responsables.

Gracias a los sistemas mecánicos y electrónicos de registro, -- la contabilidad por áreas de responsabilidad se ha beneficiado ya que presenta con mejor oportunidad los informes de actuación que son los auxiliares en las decisiones Administrativas de toda empresa.

La contabilidad por áreas de responsabilidad ha tenido un favorable desarrollo en varias empresas las que han establecido un plan anual de actividades estimando en relación a este, -- los presupuestos de Ingresos, Costo y Gastos Fijos controlados por áreas de responsabilidad y los estándares aplicables a los cargos variables para la valuación de producción aplicando el costo directo estándar, así como a los cargos variables aplicables a los gastos de distribución. De esta manera los ingresos y los egresos son controlados gracias a la contabilidad administrativa que sirve a los miembros de la empresa y no a la Contabilidad financiera que sirve únicamente al exterior de la misma, y que es la más utilizada en nuestro medio. La contabilidad no solo sirve para presentar razonablemente la situación y los resultados de las operaciones de una

empresa con el fin de que terceros interesados (tales como el fisco, acreedores, inversionistas y público en general) emitan un juicio acerca del progreso o retroceso de la empresa; sino que la Contabilidad también debe ser útil a la administración ya que debe convertirse en un medio de control interno permanente que le dé oportunidad a tomar decisiones con el establecimiento de un sistema contable que incorpore presupuesto, estándares y áreas de responsabilidad en sus informes.

I

"ASPECTOS GENERALES"

Cada día que pasa, la función administrativa se va tornando más difícil de llevar a cabo eficientemente ya que se vuelve más compleja en virtud de los avances tecnológicos, el incremento en el tamaño de las empresas y las condiciones sociales. Por lo tanto toda empresa que en su administración quiera tener óptimos resultados requerirá esencialmente de información en la que se basará para tomar sus decisiones, y sistemas de control para el desarrollo de su actividad.

Esta tendrá como finalidad primordial en la administración obtener el grado máximo de productividad sobre los recursos puestos bajo su responsabilidad, y esta finalidad se cumplirá en razón al máximo de utilidades que rinda la empresa.

Como mencioné en mi introducción, la Contabilidad por Areas de Responsabilidad es un instrumento o herramienta al servicio de la Administración, es un Sistema de Información y Control Administrativo que se le puede considerar indispensable para la planeación y el control adecuado de las Operaciones permitiéndonos por lo tanto fijar responsabilidades y en forma específica.

Si se quiera que sean de utilidad los datos generales por los métodos de planeación es indispensable que sean comparados con las cifras que realmente han originado los hechos sucedi-

dos.

Naturalmente que todavía no se puede aseverar como efectivo - el control, ya que es necesario conocer quién es la persona - responsable de las diferencias existentes entre lo planeado y lo realmente sucedido, sin importar que sean favorables o desfavorables y es aquí donde intervienen los elementos de planeación, control e información y por lo tanto la contabilidad por áreas de responsabilidad.

Existen varios conceptos y definiciones de Contabilidad por - áreas de responsabilidad y que a continuación expongo:

" Es un Sistema de Información y Control Contable, diseñado - para adaptar la estructura contable y la estructura de la organización en el cual los Costos y Gastos sobre los cuales cada área es responsable y tiene control, se acumulan a la misma, de tal forma que las medidas de ejecución puedan recopilarse y reportarse por niveles individuales de responsabilidad, para que dicha información sea utilizada para una planeación y control más efectivos en todos los niveles de la organización "; ésta, lejos de ser una definición concreta es un concepto general.

Otra definición que menciona en vez de áreas, centros, es la-

siguiente: " La Contabilidad por Centros de responsabilidad - es simplemente el sistema de registrar y sumarizar los ingresos y gastos incurridos, clasificados por responsabilidad ". Esta definición es más concreta que el Concepto anterior y nos da una idea más precisa acerca de su contenido. Otro concepto más concreto sería la idea de la contabilidad a base de responsabilidades y que es considerada como " La de atribuir a cada uno de los conceptos del estado de resultados, la persona responsable de esas cifras, a fin de poder comentar con esa persona: esto es lo que originalmente se presupuestó y este otro es el resultado de lo realmente se hizo durante el período ".

Se ha definido también a la contabilidad por Areas de Responsabilidad como : " El Sistema Contable preparado en tal forma que permite conocer a una organización cómo sus costos y gastos acumulados originados por los diversos niveles de responsabilidad existentes en esa organización. Y por último otra definición podría ser: " La contabilidad por Responsabilidades es una herramienta efectiva y útil al servicio de la Administración, es un sistema de información y control Administrativo indispensable para la planeación y control adecuado de las operaciones de una empresa.

Para llegar a una definición muy personal y sin menoscabo de

las anteriores voy hacer una breve explicación de las pala---
bras Sistema, Centros en lugar de método y Areas.

Según la Real Academia Española: "Sistema.- Es el conjunto de reglas o principios sobre una materia enlazado entre sí "; Otra definición de sistema es la de que es un " Conjunto de cosas que ordenadamente relacionadas entre sí contribuyen a determinado objeto; Método.- Es el modo de decir o hacer con orden una cosa "; otra definición de método " Es el modo de obrar o proceder con arreglo a un plan determinado "; otra definición más de método " Es un conjunto de Reglas para la aplicación de un sistema ".

Si las anteriores definiciones las llegamos a enfocar dentro de la contabilidad por Areas de responsabilidad, puede decirse que es más amplio y apropiado denominado como un sistema - el cual para llevarse a cabo necesita de la aplicación de ciertos procedimientos como pueden ser el camino o flujo que se sigue para la realización de un fin, así como los métodos- que en conjunto con los procedimientos forman el contenido de este estudio.

No obstante es necesario mencionar que en algunas ocasiones la determinación de utilizar el término sistema o método queda condicionada a la importancia que tiene en relación a su campo

de Acción.

Por otro lado tenemos la definición de Centro y que es " El lugar de donde parte a donde convergen acciones particulares-coordinadas ". Otra definición de Centro, " Es el órgano principal de un sistema "; Otra definición " Es el punto alrededor del cual se mueve cualquier cuerpo ". Con estas tres definiciones ya tenemos un concepto de lo que puede significar la palabra Centro.

Por último nos faltaría definir la palabra Area, " Es el Espacio de tierra "; Otra definición de área sería que " Es la superficie comprendida dentro de un perímetro ".

Como podrá observarse, existe diferencia entre los conceptos-Area y Centro pero lo principal es que nos da a entender una división independientemente, de que algunos autores se inclinan más por el término Centro, yo en lo particular prefiero usar el término de Area ya que puede dar a entender una mayor extensión, es decir un perímetro que comprende una o más divisiones o departamentos, o bien, solo formar parte de ellos en una empresa, mientras que la palabra centro desde mi punto de vista implica un campo más reducido, una sola unidad pequeña de un todo, sin que por esto quiera yo decir que dicho término esté mal empleado. Ahora bien, otra razón es que yo en lo par

ticular al igual que otros autores considero que el uso de la palabra área es más adecuado por el idioma inglés que de da - mayor significado del que existe en el lenguaje Castellano.

En relación a todas las anteriores definiciones mencionadas - de la Contabilidad por Areas o Centros de Responsabilidad así como el análisis efectuado de sus palabras que las componen - me permito enunciar la siguiente definición: " La Contabili-- dad por Areas de responsabilidad es un instrumento de la Admi nistración que nos presenta la Actuación de las Areas respon- sables de una Organización, pública o privada, de fines lucrati vos o no lucrativos, que comparada con los presupuestos y - estándares previamente establecidos, determina las variaciones favorables y desfavorables, las cuales permiten a la Adminis- tración tomar las decisiones adecuadas y oportunas para obte- ner los mejores resultados en los propósitos de cada empresa".

Una vez que se ha definido a la Contabilidad por Areas de Reg- ponsabilidad podemos ver las principales características de - la contabilidad por responsabilidades:

- 1) " Adopta la estructura contable a la estructura de la Or- ganización"
- 2) " Su esencia es la acumulación de Costos y Gastos contro- lables de acuerdo a las áreas de responsabilidad para -

que las desviaciones puedan ser identificadas con la -- persona o grupo responsable".

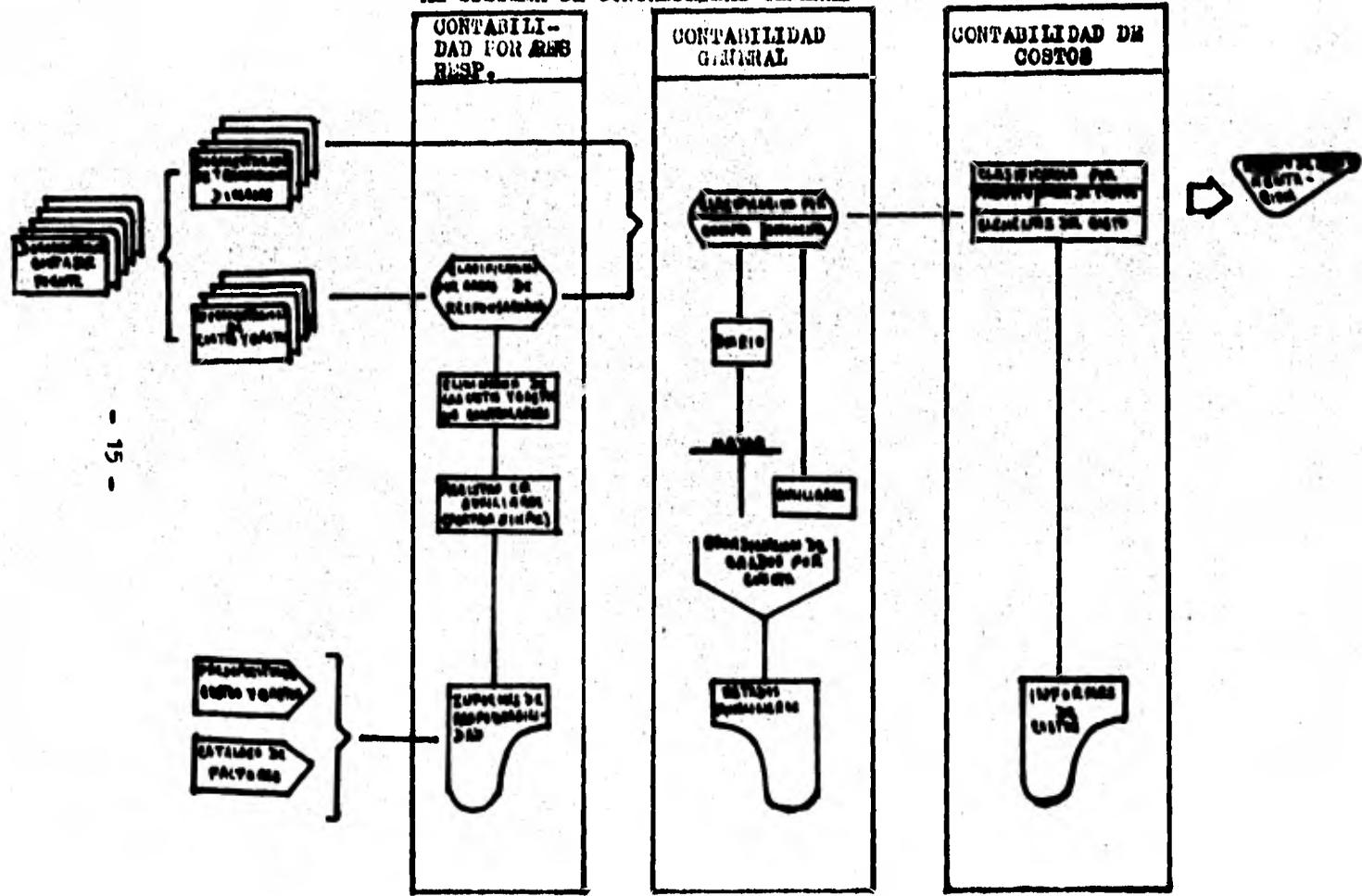
- 3) " La información que proviene del sistema detalla y directamente ayuda a todos los niveles de la organización -- desde el punto de vista de la planeación y el Control ".
- 4) " No introduce un nuevo método de registro y sistema contable, sino solamente un ajuste a la mecánica contable, o una forma conveniente de presentar y definir un concepto administrativo de la contabilidad, con el fin de producir datos específicos adicionales o independientes de la información tradicional.
- 5) " Este ajuste a la mecánica contable consiste en que mientras la contabilidad general y la de costos, clasifican los costos y gastos de acuerdo a su naturaleza, función, departamento o proceso, la contabilidad por responsabilidades identifica los costos y gastos controlables con los ejecutivos responsables de los mismos y conjuntamente utilizó medidas de comparación que son los presupuestos, para evaluar los resultados obtenidos"

Con el fin de aclarar y describir más objetivamente, la forma de operación del Sistema de Contabilidad por Areas de Responsabilidad integrado al sistema de contabilidad general, y la manera como se realiza el flujo y clasificación de los datos sobre costos y gastos a través de -

la contabilidad por áreas de responsabilidad, contabilidad general y contabilidad de costos, al igual que la elaboración de informes en cada una de ellas, presentará la gráfica número uno anexa.

- 6) " Proporciona una conciencia administrativa en todas aquellas personas responsables de una área, haciendo que participen, sean responsables y coadministradores de las funciones de Planeación y Control en la Administración.
- 7) " Proporciona una nueva modalidad en la información contable, al proporcionarse dicha información a todos los niveles administrativos y la medida de las necesidades de los mismos, de tal manera que los datos contables se introducen en cada uno de los rincones de la empresa, como instrumentos de control accesibles a cualquier funcionario o empleado con determinado grado de responsabilidad y permiten a todos los elementos de la administración conocer y juzgar su propia eficiencia "
- 8) " Las raíces principales sobre las que descansa y se basa es una apropiada clasificación de niveles administrativos, con el propósito de someter un presupuesto al cual debe sujetarse cada nivel en su actuación. De tal manera que el funcionario que ejerce la máxima autoridad en cada nivel debe responder por los costos y gastos bajo con

"OPERACION DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD POR AREAS DE RESP. INTEGRADO AL SISTEMA DE CONTABILIDAD GENERAL"



trol que se comprometió según el presupuesto que debe -
ejercer para la realización de sus actividades.

II

AREAS DE APLICACION DE LA CONTABILIDAD

Este sistema ha tenido una amplia aceptación en EE.UU. y en México; la experiencia ha demostrado que los beneficios que ha brindado a la administración de aquellas empresas que lo han implantado, son muy satisfactorios y halagüeños.

Su importancia destaca substancialmente por el interés que ha despertado en las empresas que se enfrentan a problemas de operación a varios niveles administrativos, por el acercamiento de la contabilidad a la administración y por ser un instrumento sumamente útil para el control de los costos y gastos y para proporcionar elementos de juicio - información - para la toma de decisiones.

Abundando un poco en estas cualidades, es posible establecer que la importancia de un sistema puede ser fácilmente ponderada a la luz de las ventajas del mismo. Comentaré y analizaré someramente las más destacadas de la contabilidad por responsabilidades:

- 1.- Permite un control de operaciones, costos y gastos más eficiente, ya que ésta se realiza desde su origen y mediante la asignación de la responsabilidad apropiada sobre los mismos a cada persona relacionada con el incurrimiento.

de éstos en los diferentes niveles administrativos de una organización.

Esto trae conjuntamente la posibilidad de una disminución considerable de los costos y gastos incurridos en una -- empresa, con el consiguiente incremento de la productividad.

Lo anterior significa que el adecuado aprovechamiento de una herramienta contable como es la contabilidad por responsabilidades, nos ofrece la oportunidad de unir a la -- virtud del control, la del incremento de la productividad.

2.- Las acciones correctivas son más efectivas, pues no sólo se conoce el concepto de la variación, sino una explicación de las causas, localización y el responsable directo de la misma.

3.- Logra integrar armónicamente la contabilidad general y de costos, los presupuestos de operación, la estructura de la organización y la fijación de responsabilidad a los diferentes niveles de la organización, obteniendo con esto mejor control y una valiosa amalgama (1) de técnicas contables normalmente aislada, que bajo este nuevo enfoque son más útiles y productivas a la administración.

4.- Permite medir la eficiencia de operación de cada área y estimula al personal, independientemente de su categoría, a sentirse más vinculado con la empresa, al despertarle --

(1) Amalgama.- Reunión. Unión o mezcla de cosas de naturaleza contraria ó distinta.

una conciencia de perfeccionamiento al conocer de antemano hacia donde va y al estar paulatinamente informado del desarrollo efectuado, de sus éxitos y fracasos. Así mismo, " nos permite hacer destacar el resultado parcial de las operaciones según el funcionario que responde de ellas, provocando estímulos de creciente productividad, constituyéndose en una arma formidable para hacer saber a nuestros colaboradores por qué ganan menos y cómo podríamos ganar más '.

5.- Se logra dar una nueva dimensión y eficacia a los presupuestos, ya que quien ha de respetar el presupuesto ha de ser el mismo que:

A.- Ha intervenido en su formulación y aprobado expresamente sus detalles y

B.- Debe responder por los costos y gastos bajo su control, los cuales vía presupuesto se comprometió a realizar como máximo para la ejecución de sus actividades, y por sus variaciones entre lo planeado y lo real.

6.- Facilita la administración por excepción, ya que para los ejecutivos lo realmente significativo son las variaciones importantes y las causas que las motivaron, siendo éstas las que coadyuvarán a determinar las acciones correctivas. La contabilidad por responsabilidades determina y detecta

las variaciones y señala al responsable directo de las -- mismas, orientando a la administración hacia aquellos sectores a los cuales debe canalizar sus esfuerzos y atención y dar cuidado o consideración especial, por localizarse -- en ellos desviaciones notables entre lo ocurrido y lo presupuesto, y a su vez evita y ahorra atender aquellas áreas y partidas en que la variación no es de importancia rela-- tiva.

7.- Se obtiene un máximo aprovechamiento de la contabilidad y del personal, ya que con la creación de las áreas de res-- ponsabilidad, dentro de su nivel correspondiente, se inte-- gra en forma simultánea un cuerpo o equipo administrativo, que incluye desde el gerente general hasta el personal supervisor de planta.

Se establece una red de comunicación constituida por los-- informes de gastos, y es posible medir el índice de efi-- ciencia de cada jefe en la administración de su área.

Los datos contables rinden frutos aún para el personal administrativo de planta - mayordomos, capataces - en lugar de encontrarse en los archivos de la empresa; se les in-- forma sobre el funcionamiento de sus departamentos, se -- les proporciona un elemento de control, se provoca la ad-- quisición de una mayor conciencia de los costos y gastos, lo que les permite tomar decisiones mas racionales, y --

adicionalmente saben que están vigilados en las mismas -- por el siguiente nivel de supervisión del cual dependen.

Origen y Desarrollo de la Contabilidad por Areas de Responsabilidad.

Desde su nacimiento hasta los años recientes el desarrollo y-difusión de esta técnica contable de información y control -- han sido sumamente amplios, atribuyéndose dicho desenvolvi- miento principalmente a tres factores:

- 1.- El reto que se planteó a la profesión contable de proporcionar información adecuada, relevante y oportuna a la administración para la toma de decisiones, información que la contabilidad tradicional relegada al registro de las transacciones financieras no suministra.
- 2.- El advenimiento de los procesos de integración y centralización de datos por medio de máquinas electrónicas, ya que la gran potencialidad de manipulación de estos sistemas, nos brinda la oportunidad de utilizar en forma completa los datos contables y viene a dar - el ímpetu definitivo para la aplicación de la contabilidad por responsabilidades.
- 3.- Las indiscutibles ventajas que trae intrínsecas para la administración de la empresa que la adopta.

Su origen se encuentra íntimamente ligado a las empresas de servicio público de energía eléctrica de EE.UU. En 1946 apare

cieron los primeros artículos sobre este tema, y desde entonces tomó arraigo en todo tipo de empresas y ha proliferado su extensión.

Su aplicación es posible en cualquier empresa, independientemente de su giro y de su tamaño, dado que se pueden diseñar - desde sistemas muy sencillos, hasta sistemas realmente complejos. Los procedimientos de registro para el mismo pueden localizarse dentro del rango de manuales, mecánicos, electromecánicos o electrónicos.

III

"LOCALIZACION DE LAS AREAS DE RESPONSABILIDAD EN LA ORGANIZACION"

La contabilidad por áreas de responsabilidad implica un control y éste, requiere de acción y de individuos con autoridad y responsabilidad. Pues bien, para que puedan actuar y por lo tanto controlar, cualquier programa de contabilidad estará íntimamente relacionado con la delegación de autoridad y responsabilidad, es decir, que la empresa tenga claramente definidas las funciones y responsabilidades de cada uno de sus departamentos y de su personal. Para lo cual deberá existir una gráfica de organización que corresponda a la realidad y en donde se muestren, con toda claridad, estas funciones y responsabilidades; naturalmente que no se establecerá una contabilidad por áreas de responsabilidad si con anterioridad no se ha establecido la responsabilidad de cada área.

Cada una de las responsabilidades asignadas deben ir acompañadas de la respectiva autoridad para poder cumplirlas, procurando que ambas se encuentren equilibradas, con el objeto de llevar a cabo la realización óptima de la función.

La delegación de una responsabilidad sin autoridad conjunta - equivalente para realizarla, realmente no es ninguna delegación, ya que la responsabilidad se comparte, pero la autoridad se delega.

Como principios de Organización específicamente aplicable a -

la Contabilidad por áreas de responsabilidad se podrían mencionar los siguientes:

- 1.- Cada función deberá ser asignada exclusivamente a una unidad de la organización.
- 2.- La signación de responsabilidades tendrá que ser específica e inteligible y nunca general y confusa.
- 3.- Los informes se elaborarán solamente a un superior.
- 4.- El establecimiento de una posición de supervisión a cada nivel administrativo, sobre cada uno de los grupos lógicos de actividad, deberá de ser completo.

Aquí el responsable de una área lo es ante el responsable del área inmediata superior, por lo que el informe que se produzca de cada una de ellas tendrá que abarcar las responsabilidades directas, así como aquellas que lo sean del área inmediata inferior hasta llegar al primer nivel en la organización, en el que el informe de responsabilidad abarcará todo el resultado de la operación de la empresa.

Dentro de la Contabilidad por Areas de Responsabilidad debe existir una división del trabajo que puede ser localizada en principio en la Organización como en la esencia misma de la información, que necesita de la intervención de todo ente administrativo, es decir, el Informe del Primer Nivel (Gerente-General), destinado a reducir costos gastos, e ineficiencia, se apoya en una multitud de reportes previos los cuales son -

elaborados en cada área por los responsables respectivos, y - por lo tanto todos colaboran en la integración del Informe de Resumen.

Este principio de la división del trabajo demuestra que no es posible pretender un buen flujo de información en la contabilidad por áreas de responsabilidad si no existe una correcta organización que lo soporte. Si la Empresa no cuenta con un - cuadro de organización, el cual deberá estar elaborado científicamente, está ante el riesgo de querer alcanzar un imposible.

La contabilidad por áreas de responsabilidad debe contar con niveles y áreas de responsabilidad perfectamente definidos, - así como ver que los organigramas estén correctamente elaborados, ó sea que presenten verdaderamente las particulares características de la empresa; por lo tanto, la contabilidad por - áreas de Responsabilidad debe empezar por la depuración con - realismo y modernidad de la gráfica tradicional de organización, ya que toda gráfica organizacional merece importancia y una seria elaboración que consecuentemente da lugar a la aparición primero y codificación y actualización después de un - verdadero documento de organización científica.

Elaborada la gráfica de organización, gracias a la contabilidad por áreas de responsabilidad, se procederá a la codificación y ramificación de acuerdo a sus finalidades y necesidades en un organigrama por áreas de responsabilidad. (Cuadro 2).

La codificación consiste en la asignación de números de identificación a cada área de responsabilidad, a base de una técnica decimal (por ejemplo, por ser la más práctica). Esta codificación decimal permite identificar y controlar con facilidad todas las áreas y asociarlas con el área del segundo nivel, es decir, con la gerencia a que correspondan ó dependan. Los números de codificación constituyen las cuentas de Débito de la Contabilidad por áreas de Responsabilidad, ya que son claves de registro de las erogaciones por partida simple, en el libro tabular de áreas de responsabilidad.

En el cuadro número 2 se puede ver la delegación de autoridad de arriba hacia abajo. Pudiendo definirse a la delegación de autoridad como la transmisión de facultades de un ente administrativo a otro, para que haga sus veces. A la gerencia general es a la que corresponde ser la primera en delegar facultades a los distintos estratos administrativos, transmitiendo sus facultades en el segundo nivel a Producción; Ventas; Finanzas y Relaciones Industriales, las cuales a su vez delegan Facultades en el tercer y cuarto niveles respectivamente.

En la Contabilidad por áreas de responsabilidad es muy importante la delegación de autoridad ya que de ésta parte la determinación de las responsabilidades en cada área.

La aceptación de una delegación de autoridad y por lo tanto -

responsabilidad, podremos decir que es adecuado cuando los -- que aceptan la delegación:

- 1.- Comprenden bien sus alcances.
- 2.- Aprecian que no es contraria a su personal interés.
- 3.- Se saben con la capacidad mental y física requerida.
- 4.- Ven que no se les asignan más funciones de las que pueden desempeñar con eficacia, y que la autoridad que se les otorga es la adecuada.
- 5.- Se dan cuenta que existe un buen método que ha de -- evaluar con justicia su futuro desempeño.
- 6.- Ven que el superior no los utiliza con el objeto de liberarse de sus propias responsabilidades.
- 7.- Observan que la delegación ha sido planeada en forma individual y no casualmente, o sea, que no se delega a quienes se ha encontrado más a la mano.
- 8.- Toman conciencia de que la delegación de autoridad es beneficiosa para la administración.

Consiguiéndose estos puntos se podrá observar que la delegación de autoridad es posible llevarla a cabo, en las áreas diversas de responsabilidad sin incurrir en errores que podrían ser fatales para la organización.

Podemos decir que la delegación de autoridad y responsabilidad es defectuosa cuando:

- a) Se da poca autoridad y se confiere mucha responsabilidad. Trayendo como consecuencia que los subordinados se vuelven improductivos en virtud de que laboran fatigados por sus inconformidades.
- b) La autoridad no cuenta con la necesaria confianza, -- caracterizándose por el excesivo celo en la guarda de datos. Ocasionando como consecuencia un bajo rendimiento en relación a lo esperado por parte de los -- empleados, ya que éstos no se sienten integrados verdaderamente a la organización.
- c) El gerente general, interviene en las decisiones cotidianas de sus subalternos. Esto trae como consecuencia que los inferiores, le retiran gradualmente el -- respeto que les merecía como cabeza de la organiza-- ción, perdiendo poder. Una solución posible pudiera -- ser la de ilustrar al ejecutivo sobre lo que debe y -- sobre lo que no debe hacer.
- d) La responsabilidad es delegada sin puntualizar claramente las obligaciones que se contraen. La consecuencia es que los subordinados trabajan en un ambiente -- de falta de entendimiento e incertidumbre y por lo -- tanto se frustran.
- e) En oposición al inciso anterior, los deberes se definen tan estrictamente que limitan toda posibilidad de

iniciativa. Su consecuencia es que los responsables --
ven que laboran dentro de un círculo cerrado y se lle-
gan a convertir en máquinas automátatas.

- f) La definición de las obligaciones que debería ser bas-
tante clara y que permita cierta iniciativa, no es --
ampliada a medida que el empleado demuestra poseer ma-
yor talento administrativo. La consecuencia es que los
ejecutivos jóvenes y progresistas parten en busca de --
mejores horizontes.

El gerente general debe evitar a toda costa aún igno--
rando consignas expresas, fallas en la delegación de --
autoridad y responsabilidad al organizar la contabili-
dad por áreas de responsabilidad, sino desea que se --
presenten las situaciones enunciadas en los incisos --
anteriores.

IV

"IMPLANTACION DEL SISTEMA DE ORGANIZACION CONTABLE POR AREAS DE RESPONSABILIDAD"

Para poder implantar un sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad es necesario que se de cumplimiento razonablemente a los requisitos generales que se mencionan a continuación:

" REQUISITOS GENERALES "

- 1.-) Deben existir líneas de organización claramente definidas, en las cuales los miembros de las mismas deberán tener plena autoridad para controlar aquellos elementos de los cuales ellos sean responsables, es decir, debe haber un organigrama — por áreas de responsabilidad en el que se establezcan niveles de autoridad y responsabilidad tales como:

PRIMERO: Consejo de Administración.

SEGUNDO: Gerencia General.

TERCERO: Gerencia de Producción, Ventas, —
Contraloría y Relaciones Públicas.

CUARTO: Secciones, Unidades y Oficinas —
Varias.

De tal manera que las responsabilidades quedan claramente definidas, asignando un número de identificación y

una cabeza responsable,

- 2.-) Debe haber un medio de segregar los costos y gastos y analizarlos de acuerdo con las líneas de organización, a través de un control presupuestal - efectivo, para lo cual deberán formularse presupuestos por cada área de responsabilidad con la intervención de los responsables respectivos.
- 3.-) Los métodos y procedimientos de contabilidad deben ser modificados de acuerdo a las necesidades de cada negociación siendo de vital importancia - en la contabilidad el establecimiento de un libro tabular de áreas de responsabilidad, el cual se constituirá en un auxiliar de control individual - por partida simple para el registro diario de las erogaciones reales controlables.
- 4.-) En lo referente a los informes, deben mejorarse - los métodos de tal manera, que puedan dar información que sirva de utilidad a la Gerencia General, con el propósito de controlar los costos y gastos y así llegar a un estado de costos y gastos normales pero con una base lo más sólida posible.

Los anteriores requisitos son los más importantes para la implantación de un sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad, pero no hay que olvidar que es muy impor-

tante previamente elaborar un programa de trabajo y el sistema deberá implantarse de acuerdo a las posibilidades y necesidades de la empresa.

Además de los requisitos antes mencionados a continuación se presenta un modelo de los conceptos que deben integrar un manual de contabilidad por áreas de responsabilidad, el cual lógicamente deberá elaborarse atendiendo a las características de cada empresa:

1.- " MANUAL DE CONTABILIDAD "

Fecha de la última revisión.

1.-) Cuadro de Organización.

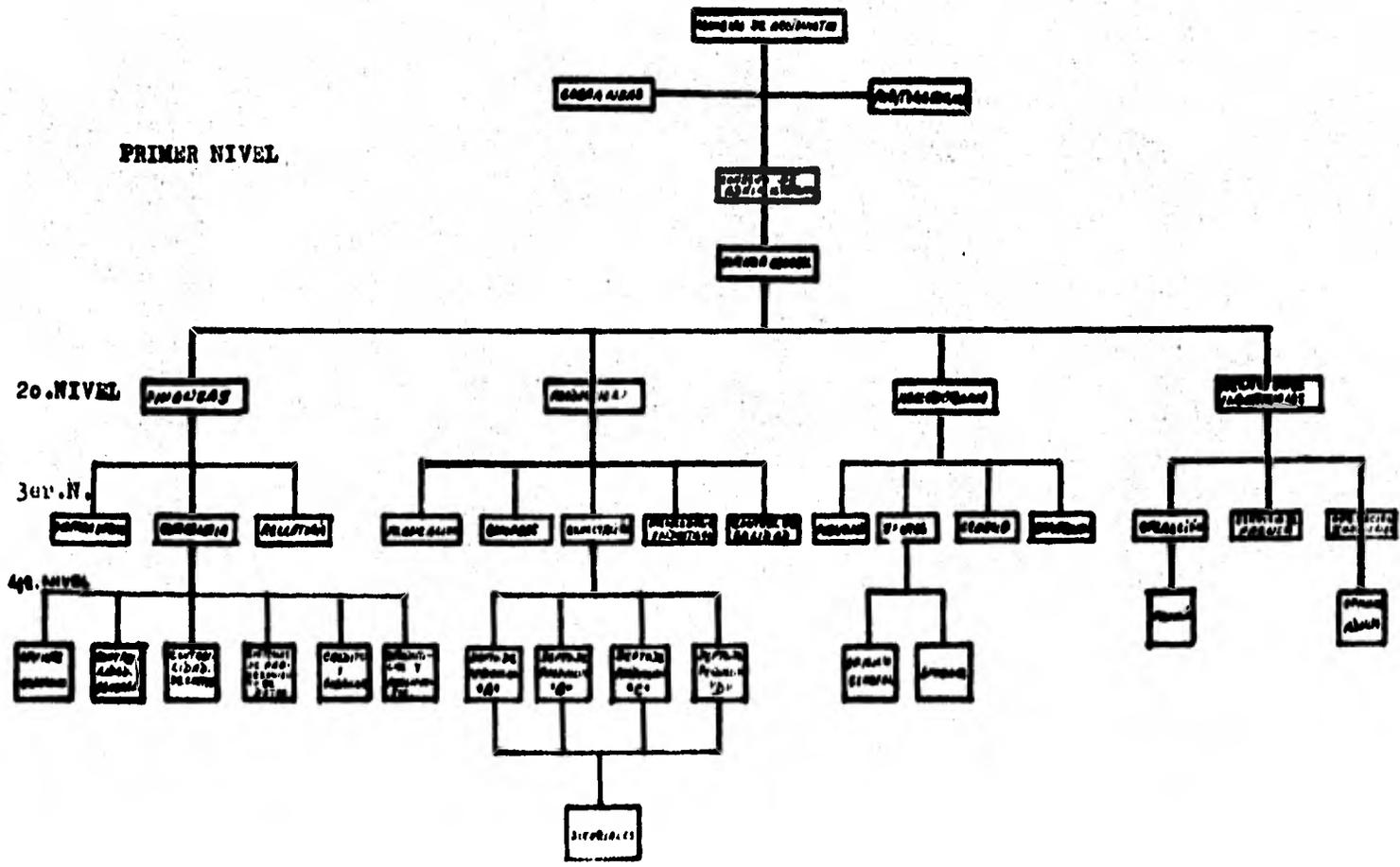
- A.- Cuadro General por funciones.
- B.- Cuadro Analítico de la función de producción.
- C.- Cuadro Analítico de la función de ventas.
- D.- Cuadro Analítico de la función de contraloría.
- E.- Cuadro Analítico de la función de Relaciones-Públicas.

2.-) Catálogo de Cuentas.

- A.- Cuentas de Balance.
- B.- Cuentas de Orden.
- C.- Cuentas de Resultados.
- D.- Cuentas de Areas de Responsabilidad.
- E.- Cuentas de Resultados según su Origen.

"LA INDUSTRIAL, S.A."
CONTABILIDAD POR AREAS DE RESPONSABILIDAD
GRAPICA DE ORGANIZACION EN LOS CUATRO NIVELES DE AUTORIDAD Y RESP.:

CUADRO 2



F.- Guía de Contabilización de Cuentas de:

- a.-) Balance.
- b.-) Orden.
- c.-) Resultados.

- 1.-) Areas de Responsabilidad.
- 2.-) Resultados según su origen.

3.-) Documentos Contabilizadores.

- A.- Transacciones de registro diario.
- B.- Transacciones de registro mensual.
- C.- Transacciones de registro anual.
- D.- Numeración uniforme de las pólizas.

4.-) Registros Contables.

A.- Principales.

- a.-) Diario.
- b.-) Mayor.
- c.-) Inventarios y Balances.

B.- Auxiliares.

- a.-) Cuentas de balance.
- b.-) Cuentas de orden.
- c.-) Cuentas de resultados.

C.- Procedimiento de Registro.

5.-) Informes Financieros.

- A.- Estado de situación financiera comparativo.
- B.- Estado de Resultados comparativo.

- C.- Estado de movimientos del superávit o déficit.
- D.- Estado de origen y aplicación de recursos.
- E.- Estado de costo de producción comparativo.
- F.- Conciliaciones con Bancos, Agencias, Sucursales, Casa Matriz, Filiales, afiliadas, subsidiarias, etc.
- G.- Análisis del saldo de las cuentas del estado de situación financiera.
- H.- Análisis del movimiento de cuentas complementarias del activo, excepto de depreciación y amortización acumuladas.
- I.- Análisis del movimiento del activo fijo y depreciación acumulada.
- J.- Estado de resultados por zonas geográficas de distribución, líneas de productos, productos.
- K.- Análisis del saldo de las cuentas del estado de resultados.
- L.- Estados de actuación de áreas de responsabilidad.
- M.- Análisis de costos de producción.
- N.- Otros informes.
- O.- Periodicidad y oportunidad en la presentación de los informes.

Ahora a continuación expodré una breve explicación de los -

puntos anteriores del manual de contabilidad.

- 1.- Cuadro de Organización.-- Simplemente debe hacerse - notar que el manual de contabilidad debe mostrar el cuadro de organización de la empresa (ver cuadro 2) indicando los niveles y áreas de responsabilidad en los que se encuentre dividida.
- 2.- Catálogo de Cuentas.-- En lo referente al catálogo - de cuentas en detalle, basta con mencionar por ahora que el catálogo de cuentas tiene un constante uso - por parte del departamento de contabilidad, por lo que a la vez es uno de los capítulos del manual de contabilidad que requiere una revisión más frecuente con el fin de adaptarlo a las transacciones actua-- les de la empresa.
- 3.- Documentos contabilizadores.-- Cabe señalar que al - igual que el catálogo de cuentas, esta sección requi-- ere de una constante revisión para estar al día con las necesidades de la empresa.
- 4.- Registros Contables.-- El manual de contabilidad de-- be indicar los métodos de registro aplicables a las condiciones presentes de la empresa y sólo debe mo-- dificarse cuando se adopten métodos diferentes, tales como mecánicos, electrónicos, etc.
- 5.- Informes Financieros.-- Al igual que los registros -

contables, el manual de contabilidad debe indicar -- las formas de presentación de los informes financieros requeridos por la Gerencia General así como la frecuencia y fechas en que el contralor o contador debe entregarlos.

Se han enunciado los requisitos generales para la implantación de un sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad, -- así como el manual de contabilidad correspondiente y ahora -- pasaremos a tratar lo más ampliamente posible en lo referente al cuadro de organización, Catálogo de Cuentas, Documentos -- Contabilizadores, Registros Contables, Informes Financieros y Asignaciones de trabajo.

1.-) " CUADRO DE ORGANIZACION "

El primer paso que debe darse para la implantación del sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad en una empresa, debe ser la preparación -- del cuadro de organización de la misma que delimita las áreas responsables que la integran. Para esto será necesario estudiar detenidamente el funcionamiento que tendrá la empresa, en el caso de iniciación de operaciones, o bien, en el que tiene actualmente, si está operando, lo que llevará a reestructurar total o parcialmente su cuadro de organización y fijar menos o más campos de acción de con-

da departamento funcional (Producción, Ventas, --
Contraloría, Relaciones Públicas).

Pero no hay que olvidar que antes de delimitar las áreas de responsabilidad, deben tenerse presentes los conceptos de la ciencia administrativa sobre la materia.

A.- La Autoridad.

Autoridad y responsabilidad siempre van unidas, la segunda como corolario de la primera.

La autoridad es el punto básico para la administración.

Todo el proceso administrativo de una empresa se lleva a cabo a través del ejercicio de la autoridad en forma legal y justa. Esta representa un derecho para mandar o actuar, un poder sobre otros o para dirigirlos con objeto de que hagan o no determinadas actividades, juzgadas por su poseedor como apropiadas para la realización de los fines de la empresa, dentro del marco de los lineamientos fijados en su escritura constitutiva.

B.- Responsabilidad.

Responsabilidad es la capacidad de responder; la que existe en toda persona de conocer y aceptar las consecuencias de un acto suyo, inteli--

gente y libre.

La responsabilidad nace al aceptarse la autoridad, luego su esencia es la obligatoriedad de usar autoridad para que las órdenes y tareas se lleven a cabo.

Cada persona encargada tiene:

- 1.-) Autoridad delegada.
- 2.-) Responsabilidad exigida.
- 3.-) Tareas o deberes asignados.

Como elementos de responsabilidad se pueden mencionar:

- a.-) Aceptación.- De ella se deriva la responsabilidad para la ejecución.
- b.-) Obediencia.- Significa la sumisión de una persona a otra que tiene mayor grado de autoridad. Para ello es necesario que cada quien conozca ante quién es responsable y quiénes son responsables ante él (Líneas Verticales en sentido ascendente y descendente.) Esto se puede definir como responsabilidad por persona.
- c.-) Dependencia.- Para lograrla son necesarias ciertas cualidades por parte de los subordinados:

- 1.- Confiabilidad.
- 2.- Integridad.
- 3.- Honradez.

Estas cualidades son la relación entre mandante y subordinados respecto al comportamiento normal del segundo y en vista del cual se le confía autoridad, o sea, que deben asignárseles tareas y puestos acordes con su capacidad, teniendo en cuenta el principio administrativo que establece que la persona debe amoldarse al puesto y no el puesto a la persona. Dependencia significa entonces, responsabilidad para los deberes u obligaciones.

Debe tomarse en cuenta la comunicación que existe en una organización. Este intercambio de ideas entre dos o más personas puede ser vertical (ascendente o descendente) u horizontal, básicamente de información entre ejecutivos de un mismo nivel.

Sabiendo cada quien ante quien responde, se tiene integrada en el aspecto de autoridad a toda empresa, evitando con ello la anarquía. La delegación de autoridad disminuye entre más bajo sea el nivel jerárquico o de autoridad. El ejecutivo que delega autoridad en tres subordinados, está recibiendo en realidad, la responsabilidad de tres, más la suya propia.

C.- Asignación de Responsabilidades.-

Una vez considerados los conceptos básicos de la ciencia administrativa sobre responsabilidad, debe procederse a elaborar el cuadro de organización e ir fijando responsabilidades; para ello es conveniente que el contador público independiente o el contralor o contador en su defecto, de la empresa, se informe con los ejecutivos del primer nivel jerárquico de las actividades que van a desarrollar o están desarrollando. Esta exploración de la estructura de la empresa debe realizarse tomando en consideración las preguntas siguientes:

- 1.-) ¿Es necesario que cada actividad sea --- desarrollada individualmente?
- 2.-) ¿Conocen los gerentes de cada función y jefes de departamento sus propias responsabilidades y las asignadas a sus - compañeros del mismo nivel?
- 3.-) ¿Están las líneas de autoridad claramente definidas, de tal manera que cada -- persona sea responsable directamente an te un solo jefe?
- 4.-) ¿Tienen los gerentes de cada función o - jefes de departamento tantos subordinados que no pueden dirigirlos y contro-- larlos adecuadamente?

5.-) ¿Existe una descentralización exagerada dentro de la empresa que impide una coordinación interna eficiente?

Con las contestaciones que se obtengan se podrán ir delineando las áreas responsables.

D.- Unidades de Organización.-

El cuadro que se prepare deberá ser flexible, - pues por ejemplo, en un momento dado el Gerente de Ventas o el de mercadotecnia pueden solicitar indistintamente estadísticas de ventas por divisiones o sucursales, por territorios, vendedores o líneas de productos; o bien, el gerente de producción puede solicitar costos por departamentos productivos, líneas de productos u órdenes de fabricación, por lo que las variaciones entre el costo real y el estándar deben ser analizadas bajo el punto de vista deseado. Entonces, existen diversos criterios para realizar una división o clasificación desde el punto de vista de sus unidades de organización:

- 1.-) Por funciones.
- 2.-) Por producto o líneas de productos.
- 3.-) Por territorios.
- 4.-) Por procesos.
- 5.-) Combinados.

E.- Tipos de Organización.

En cuanto a los tipos de organización por escoger se encuentran:

- 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 solo jefe para cada función., recibiendo esta autoridad de línea, asesoramiento y servicio de técnicos especializados para cada función.

Las empresas van adquiriendo el tipo de organización conveniente de acuerdo a la etapa de desarrollo en que se encuentren. A medida que una empresa progresa y se expande, ya sea en forma vertical (añadiendo un nuevo nivel jerárquico) o en forma horizontal (sin añadir nuevos niveles se dividen las funciones encomendadas a una persona entre dos del mismo nivel), tiende a descentralizarse, eliminando su organización lineal, propia de una organización centralizada por la

lineal-funcional, donde es indispensable el establecimiento de este sistema.

F.- Funciones en una Organización.-

Las funciones (distintas actividades o fases de un organismo social para el logro de sus objetivos, a través de la especialización), básicas en toda empresa como ya se mencionó anteriormente son: Producción, Ventas, Finanzas y Relaciones Públicas. Producción Ventas y Finanzas guardan entre sí una relación estrecha: Una desde el punto de vista real, las finanzas son la base de la producción y ésta lo es de las ventas; y la otra es desde el punto de vista presupuestal, los pronósticos de las ventas deben condicionar el tipo y la forma de la producción y los requerimientos de ésta, las finanzas necesarias.

Las relaciones públicas existen en todo momento en que la empresa esté en tratos con su personal y con terceros.

G.- Preparación del Cuadro de Organización.-

En los cuadros de organización de una empresa, de tipo lineal-funcional bajo un criterio de descentralización, (donde hay descentralización es más necesaria la asignación de responsabilidades) suponiendo la existencia de las cuatro funciones básicas indicadas antes.

En éste tipo de cuadro (cuadro número 2) aparecen los números de las áreas de responsabilidad necesarias para el estableci-

miento del sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad.

2.-) " CATALOGO DE CUENTAS "

A.- Su Aceptación.

El catálogo de cuentas es uno de los elementos de la organización contable por medio del cual se registran en los libros los aumentos en el activo, pasivo y capital de la empresa. Para prepararlo, es necesario conocer los hechos u operaciones de la misma, materia de un registro metódico y clasificarlas dentro de grupos genéricos, con el fin de precisar en qué estriban sus semejanzas y en qué sus diferencias. Debe considerarse también la influencia que sobre el catálogo ejercen las disposiciones de orden legal, financiero y administrativo. Un ejemplo de las disposiciones de orden administrativo es precisamente la clasificación por áreas de responsabilidad.

Como el catálogo de cuentas es una norma escrita de carácter permanente que limita errores de clasificación, se utiliza para unificar el criterio de quienes lo manejen y consecuentemente sirve de base para la preparación de los estados financieros.

Desde varios puntos de vista la liga que existe entre los estados financieros y el catálogo de cuentas es-

muy estrecha, ya que estos documentos se elaboran en atención a los resultados finales obtenidos, como consecuencia de registrar todas las operaciones posibles de la empresa, con base en la guía de contabilización, que mediante el catálogo, indica las cuentas que deben afectarse en determinadas situaciones. Es decir, el catálogo de cuentas tiene como finalidad unificar el criterio de quienes deben manejarlo y hace posible la agrupación sistemática de operaciones para estadísticas de carácter financiero y económico.

B.- Distribución

La distribución de cuentas que debe hacerse en un sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad es la siguiente:

a.- Balance.

b.- De orden.

c.- Resultados

1.-) Areas de Responsabilidad.

2.-) Resultados según su origen.

a.- Balance.-- La clasificación de estas cuentas se guía por el orden que siguen en el propio balance, pasivo y capital, como en cualquier sistema de contabilidad, utilizando las subcuentas que sean necesarias.

b.- De Orden.-- Estas cuentas se establecen al igual que cualquier sistema de contabilidad según las necesidades de la

empresa, sólo que distinguiendo, a través de subcuentas, el área responsable de las cuentas de registro o memorándums propiamente dichos, de los bienes recibidos para su custodia, o de las contingencias registradas.

c.- Resultados.-- Esta sección también se formula siguiendo el orden con que aparecen las cuentas en el estado de resultados, como en cualquier sistema de contabilidad, sólo que también están sujetas a la clasificación por áreas de responsabilidad como se explica a continuación.

1.-) Áreas de Responsabilidad.-- Las áreas de responsabilidad forman subcuentas especiales de las cuentas de resultados y sirven de control de los ingresos y egresos realizados por la empresa, los cuales son atribuidos a una persona responsable de los mismos, de acuerdo a las unidades de organización establecidas en el cuadro de organización

2.-) Resultados según su origen.-- Los gastos y productos según su origen constituyen las subcuentas o análisis de los cargos o créditos que reciben las subcuentas de áreas de responsabilidad referentes a gastos de producción, almacenaje, promoción, publicidad, ventas, investigación, administración, gastos y productos financieros, otros gastos y productos. (ver ejemplo posterior en inciso G)

Debe hacerse notar que estos resultados se clasifican según la persona que originó y es responsable del desembol

<u>CUENTA DE MAYOR</u>	<u>SUB-CUENTA</u>	<u>SUB-SUB-CUENTA</u>	<u>ACTIVO CIRCULANTE:</u>
10			<u>Efectivo en Caja y Bancos.</u>
	01		Caja.
		01	Fondo fijo - oficinas.
		02	Fondo fijo - embarques.
	02		Bancos.
		01	Banco X, S.A.-Moneda Nacional.
		02	Banco X, S.A.-Moneda Extranjera.
		03	Banco X, S.A.- Nóminas.
11			<u>Inversiones Temporales.</u>
	01		Valores Negociables.
		01	Teléfonos de México, S.A.
		02	Otros.
	02		Estimación de fluctuaciones en Valores Negociables (crédito)
12			<u>Documentos y Cuentas por Cobrar.</u>
	01		Clientes.
	02		Documentos por cobrar.
	03		Documentos Descontados. (crédito)
	04		Diversos.
		01	Funcionarios y Empleados.
		02	Otros.
	05		Estimación de Cuentas Dudosas. (crédito)

so o ingreso, con objeto de clasificarlo en el área de responsabilidad que representa esa persona y no en la que se vio afectada o recibió sus consecuencias.

C.- Cuentas de Balance.-

A continuación se listan las cuentas de balance que normalmente utiliza una empresa industrial de las dimensiones indicadas en el cuadro de organización.

El orden numérico adoptado es el siguiente:

- 1..... Activo Circulante.
- 2..... Inversiones Permanentes y Otros Activos.
- 3..... Activo Fijo.
- 4..... Activo Diferido.
- 5..... Pasivo a Corto Plazo.
- 6..... Pasivo a Largo Plazo.
- 7..... Créditos Diferidos.
- 8..... Capital Contable.

NOTA: En el presente catálogo, tanto en las cuentas de balance como en las de orden y de resultados, las cuentas de mayor representan, en su mayoría, los conceptos que aparecen en el balance y estado de resultados, con objeto de facilitar su preparación.

CUENTA DE MAYOR	SUB- CUENTA	SUB- SUB- CUENTA	<u>"CUENTAS DE BALANCE"</u>
			<u>ACTIVO</u>

CUENTA
DE
MAJOR

SUB-
CUENTA

SUB-
SUB-
CUENTA

13

Inventarios.

- 01 Productos terminados y semiterminados.
 - 01 Productos terminados.
 - 02 Productos Semi-terminados.
- 02 Producción en Proceso.
- 03 Materias Primas, Empaques y abastecimientos.
 - 01 Materias Primas.
 - 02 Materiales para empaque.
 - 03 Abastecimientos.
 - 04 Materiales en Tránsito.
- 04 Anticipos a proveedores.
- 05 Estimación para valuación de inventarios (crédito)

INVERSIONES PERMANENTES Y

OTROS ACTIVOS

20

Inversiones Permanentes.

- 01 Valores.
 - 01 El Proveedor, S.A.
 - 02 Otros.
- 02 Estimación de Fluctuaciones en valores permanentes (crédito)

CUENTA
DE
MAJOR

SUB-
CUENTA

SUB-
SUB-
CUENTA

21

Documentos y Cuentas por Cobrar a
Largo Plazo.

01

Cía. X, S.A.

02

Estimación de Cuentas Dudosas
(crédito)

CUENTAS DE BALANCE.

22

Otros Activos.

01

Depósitos en Garantía.

02

I.S.R. pagado en exceso en años
anteriores.

ACTIVO FIJO:

30

Propiedades, Planta y Equipo.

01

Terrenos.

02

Edificios.

03

Maquinaria y Equipo de Producción.

04

Equipo de Transportes.

05

Bobiliario y Equipo de Oficina.

06

Matrickería.

07

Herramientas.

08

Instalaciones en Proceso.

09

Maquinaria en Tránsito.

CUENTA
DE
MAJOR

SUB-
CUENTA

SUB-
SUB-
CUENTA

31		<u>Depreciación Acumulada (crédito)</u>
	01	Edificios.
	02	Maquinaria y Equipo de Producción.
	03	Equipo de Transporte.
	04	Mobiliario y Equipo de Oficina.
	05	Matrickería.
	06	Herramientas.
32		<u>Estimación de Pérdida en Relación</u> <u>del Activo Fijo Tangible (crédito)</u>
		<u>Activo permanente Intangible.</u>
	01	Patentes, marcas y nombres Comerciales.
	02	Crédito Mercantil.
34		<u>Amortización Acumulada (crédito)</u>
	01	Patentes, marcas y nombres comerciales.
	02	Crédito Mercantil.
		<u>ACTIVO DIFERIDO:</u>
40		<u>Cargos Diferidos.</u>
	01	Gastos Preoperativos.
	02	Gastos de Organización.
	03	Gastos de Instalación.

CUENTA
DE
MAYOR

SUB-
CUENTA

SUB-
SUB-
CUENTA

41

04

Gastos de Experimentación.
Amortización Acumulado (crédito)

01

Gastos Preoperativos.

02

Gastos de Organización.

03

Gastos de Instalación.

04

Gastos de Experimentación.

42

Pagos Anticipados

01

Maquinaria en Arrendamiento.

02

Equipo de Transporte en Arrendamiento.

03

Anticipos para gastos del personal.

04

Publicidad.

05

Primas de Seguros y Finanzas.

06

Intereses.

07

Impuestos.

08

Papelería.

09

Cuotas y Suscripciones.

10

Otros.

" CUENTAS DE BALANCE "

P A S I V O

PASIVO A CORTO PLAZO:

50

Documentos y Cuentas por Pagar.

<u>CUENTA DE MAYOR.</u>	<u>SUB-CUENTA</u>	<u>SUB-SUB-CUENTA</u>	
	01		Proveedores.
	02		Documentos por Pagar.
	03		Impuestos y Cuotas por Pagar.
		01	Productos del Trabajo.
		02	1% sobre Remuneraciones.
		03	Ingresos Mercantiles.
		04	5% Inst.del Fondo Nal.de la Vivienda.
		05	Inst. Mexicano del Seguro Social.
		06	Otros.
	04		Acreedores Diversos.
	05		Dividendos Decretados.
			<u>PASIVO A LARGO PLAZO:</u>
60			<u>Documentos y Cuentas por Pagar.</u>
	01		Préstamos a Largo Plazo.
		01	Refaccionarios.
		02	Habilitación y Avío.
		03	Prendarios.
		04	Hipotecarios.
		05	Otros.
			<u>PASIVO DIFERIDO:</u>
70			<u>Créditos Diferidos.</u>
	01		Cobros Anticipados.

<u>CUENTA</u> <u>DE</u> <u>MAYOR.</u>	<u>SUB-</u> <u>CUENTA</u>	<u>SUB-</u> <u>SUB-</u> <u>CUENTA</u>	
		01	Intereses.
		02	Comisiones.
		03	Otros.
	02		<u>Anticipos de Clientes.</u>
			<u>" CUENTAS DE BALANCE "</u>
			<u>CAPITAL CONTABLE</u>
			<u>CAPITAL SOCIAL</u>
80			<u>Capital Social Exhibido.</u>
	01		Emitido.
	02		No suscrito. (débito)
	03		No exhibido (débito)
81			<u>Superávit.</u>
	01		Ganado Aplicado.
		01	Reserva Legal.
		02	Reserva para reinversión.
	02		Ganado sin aplicar.
		01	Utilidades de Ejercicios Anteriores
		02	Utilidad del Ejercicio.
82			<u>Déficit.</u>
	01		Pérdida de Ejercicios Anteriores.
	02		Pérdida del ejercicio.

D.- Cuentas de Orden.-

Las cuentas de orden listadas a continuación quedan agrupadas por áreas de responsabilidad según se muestra posteriormente en el grupo de áreas responsables del 805 al 807 y 901, en el inciso F. (Subcuentas de áreas de responsabilidad). El orden numerico adoptado a seguir es el siguiente:

- 100 - Saldo Deudores
- 200 - Saldo Acredores

CUENTA
DE
MAYOR.

SUB-
CUENTA

SUB-
SUB-
CUENTA

" CUENTAS DE ORDEN "

100

SALDOS DEUDORES

01

Cuentas de Registro.

01

Documentos y Cuentas por Cobrar.
cancelados no recuperados.

02

Documentos y Cuentas por Cobrar.
cancelados recuperados.

03

Depreciación fiscal por aplicar.

04

Depreciación fiscal aplicada.

05

Amortización fiscal por aplicar.

06

Amortización fiscal aplicada.

07

Derechos derivados de contratos.

02

Cuentas de Custodia.

<u>CUENTA DE MAYOR.</u>	<u>SUB-CUENTA</u>	<u>SUB-SUB-CUENTA</u>	
		01	Mercancías en Comisión.
		02	Valores en Depósito.
		03	Equipo en Demostración.
	03		<u>Cuentas de Contingencia.</u>
		01	Obligaciones derivadas de Contratos.
200			<u>SALDOS ACREEDORES.</u>
	01		<u>Cuentas de Registro.</u>
		01	Documentos y cuentas por cobrar - cancelados no recuperados.
		02	Documentos y cuentas por cobrar - cancelados recuperados.
		03	Depreciación fiscal por aplicar.
		04	Depreciación fiscal aplicada.
		05	Amortización fiscal por aplicar.
		06	Amortización fiscal aplicada.
		07	Derechos derivados de contratos.
	02		<u>Cuentas de Custodia.</u>
		01	Comitentes de Mercancías.
		02	Depositantes de Valores.
		03	Demostradores de Equipo.
	03		<u>Cuentas de Contingencia.</u>
		01	Obligaciones derivadas de contratos.

E.- Cuentas de Resultados.-

Como se indicó en el inciso B, a continuación sólo se listan las cuentas de resultados aplicables a una empresa industrial. El número indentificable de estas cuentas es el 9.....

<u>CUENTA DE MAYOR.</u>	<u>SUB-CUENTA</u>	<u>SUB-SUB-CUENTA</u>	
			<u>" CUENTAS DE RESULTADOS "</u>
90			<u>VENTAS BRUTAS.</u>
	01		Producto A
	02		Producto B
	03		Producto C
91			<u>DEDUCCIONES A VENTAS</u>
	01		Rebajas.
		01	Producto A
		02	Producto B
		03	Producto C
	02		Bonificaciones.
		01	Producto A
		02	Producto B
		03	Producto C
	03		Descuentos.
		01	Producto A
		02	Producto B
		03	Producto C

CUENTA
DE
MAYOR

SUB-
CUENTA

SUB-
SUB-
CUENTA

04

Devoluciones.

01

Producto A

02

Producto B

03

Producto C

92

GASTOS DE DISTRIBUCION

01

(1) Almacenaje.

02

Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

01

Producto A

02

Producto B

03

Producto C

03

Comisiones.

01

Producto A

02

Producto B

03

Producto C

04

Transportación.

01

Producto A

02

Producto B

03

Producto C

93

COSTO DE VENTAS

01

Producto A

02

Producto B

03

Producto C

<u>CUENTA MAJOR.</u>	<u>SUB- CUENTA</u>	<u>SUB- SUB- CUENTA</u>	
94			<u>COSTO DE PRODUCCION</u>
	01		Materia Prima
	02		Material de Empaque.
	03		Producto Semiterminado.
	04		Mano de Obra Directa.
	05		Gastos de Producción.
	06		(2) Costo de Producción terminada (crédito)
95			<u>GASTOS DE OPERACION</u>
	01		Promoción.
		01	Producto A
		02	Producto B
		03	Producto C
	02		Publicidad
		01	Producto A
		02	Producto B
		03	Producto C
	03		(1) Venta.
	04		(1) Investigación.
	05		(1) Administración.
96			(1) <u>GASTOS Y PRODUCTOS FINANCIEROS</u>
	01		Gastos.
	02		Productos.

<u>CUENTA DE MAYOR.</u>	<u>SUB-CUENTA</u>	<u>SUB-SUB-CUENTA</u>	
97			(1) <u>OTROS GASTOS Y PRODUCTOS.</u>
	01		Gastos
	02		Productos.
98			(1) <u>IMPUESTO SOBRE LA RENTA.</u>
99			(1) <u>PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS.</u>

(1) El total de estos egresos puede prorratearse, ex tralibros, entre los productos A, B y C, al fin del período - que se desee, con base en las ventas netas o en cualquier otra base que se considere adecuada (los gastos de venta de los su pervisores de investigación de mercados y de los de servicio de reparaciones ya quedan analizados por productos desde su - cargo original), con objeto de poder formular estados de re-- sultados analizados por productos o líneas de productos.

(2) Subcuenta utilizada para registrar los bonos a - esta cuenta y no disminuir el saldo informativo de las subcuen_{tas} de cargo.

F.- Subcuentas de Areas de Responsabilidad.-

Las cuentas que se muestran a continuación indican, además de la numeración de las áreas de responsabilidad, las- cuentas de resultados que pueden afectar sus movimientos. El-

orden numérico seguido por las áreas responsables es como sigue:

(1)

NIVEL DE

<u>No.</u>	<u>AREA DE RESPONSABILIDAD</u>		<u>RESPONSABILIDAD</u>	
	<u>N O M B R E</u>	<u>FUNCION</u>	<u>AREA</u>	<u>FUNCION</u>
1	Consejo de Administración y Gerencia General	Consejo de Admón. y Gerencia General	1° 2°	1° 2°
2	Investigación	Producción	6°	3°
3	Servicio	Producción	4° a 6°	3°
4	Producción	Producción	4° y 5°	3°
5	Almacenaje	Producción	4°	3°
6	Promoción y Publicidad	Ventas	4° a 6°	3°
7	Venta	Ventas	4° a 6°	3°
8	Administración	Contraloría	4°	3°
9	Relaciones Industriales	Relaciones Industriales	4°	3°

(1) Véase cuadro de organización donde se delimitan los niveles de responsabilidad.

AREA DE RESPONSABILIDAD

CUENTAS QUE AFECTAN

<u>No.</u>	<u>N O M B R E</u>	<u>CUENTAS QUE AFECTAN</u>		
		<u>MAYOR</u>	<u>SUB- CUENTA</u>	<u>SUB- SUB- CUENTA</u>
	<u>Gastos de Administración.</u>			
	<u>Otros Gastos y Productos.</u>			

AREA DE RESPONSABILIDAD.

CUENTAS QUE AFECTAN

<u>No.</u>	<u>N O M B R E</u>	<u>MAYOR</u>	<u>SUB- CUENTA.</u>	<u>SUB- SUB- CUENTA.</u>
100	Consejo de Administración	95	01-02-05	
101	Gerencia General	97	01-02	
		95	01-02-05	
		97	01-02	
<u>Gastos de Investigación.</u>				
200	Jefe de Laboratorio	95	04	50
<u>Gastos de Producción.</u>				
<u>Otros Gastos y Productos</u>				
<u>Departamento de Servicio.</u>				
300	Gerencia de Producción.	94	05	
		97	01-02	
301	Superintendencia.	94	05	
302	Jefe Manufactura Producto A.	94	05	
303	Jefe Manufactura Producto B.	94	05	
304	Jefe Manufactura Producto C.	94	05	
305	Ingeniería Industrial.	94	05	
306	Planeación de Producción.	94	05	
307	Dibujo Constructivo.	94	05	
308	Compras.	94	05	
309	Personal - Obreros.	94	05	
310	Comedor Obreros.	94	05	

<u>No.</u>	<u>N O M B R E</u>	<u>AREA DE RESPONSABILIDAD.</u>			<u>CUENTAS QUE AFECTAN</u>		
		<u>MAYOR</u>	<u>SUB-CUENTA</u>	<u>SUB-SUB-CUENTA</u>			
311	Vigilancia Planta.	94	05				
312	Control de Calidad.	94	05				
313	Mantenimiento.	94	04				
314	Calderas y Fuerzas.	94	05				
315	Almacén de Abastecimientos y Herramientas.	94	05				
316	Almacén de Materia Prima y Empaque.	94	05				
<u>Gastos de Almacenaje.</u>							
500	Almacén de Productos Semiterminados.	92	01				
501	Almacén de Productos Terminados.	92	01				
502	Almacén de Ofertas y Muestras.	92	01				
503	Almacén de Devoluciones de Clientes.	92	01				
<u>Gastos de Promoción.</u>							
<u>Gastos de Publicidad.</u>							
<u>Gastos de Venta.</u>							
<u>Otros Gastos y Productos.</u>							
600	Gerencia de Ventas.	95	01-03	01-03			
601	Gerencia de Producción.	97	01-02				
602	Gerencia de Publicidad.	95	03	01-03			
603	Supervisión, Promoción y Publicidad Producto A	95	02	01-03			

AREA DE RESPONSABILIDADCUENTAS QUE AFECTAN

<u>No.</u>	<u>NOMBRE</u>	<u>MAYOR</u>	<u>SUB-CUENTA</u>	<u>SUB-SUB-CUENTA</u>
604	Supervisión, Promoción y Publicidad Producto B	95	01-02	02
605	Supervisión, Promoción y Publicidad Producto C	95	01-02	03
	<u>Ventas Brutas.</u>			
	<u>Deducciones a Ventas.</u>			
	<u>Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.</u>			
	<u>Comisiones.</u>			
	<u>Transportación.</u>			
	<u>Gastos de Venta.</u>			
	<u>Otros Gastos y Productos.</u>			
700	Gerencia de Ventas Nacionales	90	01-03	
		91	01-04	01-03
		92	02-04	01-03
		95	03	
		97	01-02	
701	Gerencia de Investigación de Mercados.	95	03	
702	Gerencia de Servicio de Reparaciones.	95	03	
703	Supervisión Ventas Locales.	95	03	
704	Supervisión Ventas Foráneas.	95	03	
705	Supervisión Inventario de Mercados. Producto "A"	95	03	
706	Supervisión Inventario de Mercados. Producto "B"	95	03	
707	Supervisión Inventario de Mercados. Producto "C"	95	03	

<u>AREA DE RESPONSABILIDAD</u>		<u>CUENTAS QUE AFECTAN</u>		
<u>No.</u>	<u>N O M B R E</u>	<u>MAYOR</u>	<u>SUB- CUENTA</u>	<u>SUB- SUB- CUENTA</u>
708	Supervisión Servicio de Reparaciones. Producto "A"	95	03	
709	Supervisión Servicio de Reparaciones. Producto "B"	95	03	
710	Supervisión Servicio de Reparaciones. Producto "C"	95	03	
	<u>Gastos de Administración.</u>			
	<u>Gastos y Productos Financieros.</u>			
	<u>Otros Gastos y Producción.</u>			
	<u>Impuesto sobre la Renta.</u>			
	<u>Participación de los Trabajadores en las Utilidades.</u>			
	<u>Cuentas de Orden de Registro.</u>			
	<u>Cuentas de Orden de Custodia.</u>			
800	Contraloría	95	05	
		96	01-02	
		97	01-02	
		98		
		99		
801	Sistemas, Métodos y Procedimientos.	95	05	
802	Presupuestos.	95	05	
803	Auditoría Interna.	95	05	
804	Asuntos Fiscales.	95	05	

AREAS DE RESPONSABILIDADCUENTAS QUE AFECTAN

<u>No.</u>	<u>N O M B R E</u>	<u>MAYOR</u>	<u>SUB- CUENTA</u>	<u>SUB- SUB- CUENTA</u>	
805	Crédito y Cobranzas	}	95	05	
			96	01	
			100-200	01	01-02
806	Contabilidad General	}	95	05	
			100-200	01	03-06
			100-200	02	02-03
807	Contabilidad de Costos	}	95	05	
			100-200	02	01
<u>Gastos de Administración.</u>					
<u>Otros Gastos y Productos.</u>					
<u>Cuentas de Orden de Registro.</u>					
<u>Cuentas de Orden de Contingencia.</u>					
900	Gerencia de Relaciones Públicas	}	95	05	
			97	01-02	
901	Departamento Legal	}	95	05	
			100-200	01	07
			100-200	03	01
902	Departamento de Personal		95	05	
903	Departamento Médico		95	05	
904	Comedor Empleados		95	05	
905	Vigilancia Oficinas		95	05	

LA INDUSTRIAL, S. A.

El resumen de resultados según su origen y su distribución a los órdenes de responsabilidad.

PERIODO DE REFERENCIA

Cuentas y subcuentas según el plan	Resumen de resultados											
Nombre	Cuentas de resultados											
Ingresos												
Gastos												
Resultado												
Otros ingresos												
Otros gastos												
Resultado												
Ingresos												
Gastos												
Resultado												
Ingresos												
Gastos												
Resultado												
Ingresos												
Gastos												
Resultado												
Ingresos												
Gastos												
Resultado												
Ingresos												
Gastos												
Resultado												
Ingresos												
Gastos												
Resultado												
Ingresos												
Gastos												
Resultado												
Ingresos												
Gastos												
Resultado												
Ingresos												
Gastos												
Resultado												
Ingresos												
Gastos												
Resultado												

LA INDUSTRIAL, S. A.

Subsumidos de resultados según su origen y su distribución a los ámbitos de responsabilidad.
 (EN MIL DÓLARES)

Cuentas		1956												1955												1954												1953												1952												1951												1950												1949											
Cuentas		1956												1955												1954												1953												1952												1951												1950												1949											
Cuentas		1956												1955												1954												1953												1952												1951												1950												1949											
Activos		1956												1955												1954												1953												1952												1951												1950												1949											
Pasivos		1956												1955												1954												1953												1952												1951												1950												1949											
Resultados		1956												1955												1954												1953												1952												1951												1950												1949											

1/2/53

LA SUCRESA, S. A.

Unidad de producción en el origen y su distribución a las áreas de responsabilidad.

RESUMEN	UNIDAD DE PRODUCCIÓN EN EL ORIGEN Y SU DISTRIBUCIÓN A LAS ÁREAS DE RESPONSABILIDAD											
FECHA DE ELABORACIÓN												
FECHA DE VIGENCIA												
FECHA DE ANÁLISIS												
FECHA DE APROBACIÓN												
FECHA DE REVISIÓN												
FECHA DE EMISIÓN												
FECHA DE CANCELACIÓN												
FECHA DE ARCHIVO												
FECHA DE RECUPERACIÓN												
FECHA DE DESTRUCCIÓN												
FECHA DE RECONSTRUCCIÓN												
FECHA DE REVISIÓN												
FECHA DE EMISIÓN												
FECHA DE CANCELACIÓN												
FECHA DE ARCHIVO												
FECHA DE RECUPERACIÓN												
FECHA DE DESTRUCCIÓN												
FECHA DE RECONSTRUCCIÓN												
FECHA DE REVISIÓN												
FECHA DE EMISIÓN												
FECHA DE CANCELACIÓN												
FECHA DE ARCHIVO												
FECHA DE RECUPERACIÓN												
FECHA DE DESTRUCCIÓN												
FECHA DE RECONSTRUCCIÓN												

G.- SUBCUENTAS DE RESULTADOS SEGUN SU ORIGEN.-

a.-) Cuentas de resultados que cubren.

Como se indicó anteriormente, las subcuentas de resultados según su origen son los auxiliares de las áreas de responsabilidad, y a la vez, de las cuentas de algunos gastos y productos del estado de resultados.

En cuadros posteriores 3a; 3b; 3c; 3d y 3e se muestra un análisis pormenorizado de los gastos y productos según su origen que normalmente utiliza una empresa industrial y las áreas de responsabilidad que pueden efectuarse con ellos.

De esta manera queda cubierto el análisis de las cuentas siguientes (según el catálogo de cuentas mencionado en el inciso E):

- Gastos de Almacenaje
- Gastos de Producción
- Gastos de Promoción
- Gastos de Publicidad
- Gastos de Venta
- Gastos de Investigación
- Gastos de Administración
- Gastos Financieros
- Productos Financieros
- Otros Gastos
- Otros Productos

Las demás cuentas de resultados, aún cuando afectan también a las áreas de responsabilidad, no requieren de análisis según su origen pues el mismo nombre de las cuentas indica la clase de ingreso o egreso a que se refiere:

- Ventas Brutas
- Deducciones o Ventas
- Rebajas sobre Ventas
- Bonificaciones sobre Ventas
- Descuentos sobre Ventas
- Devoluciones sobre Ventas
- Impuesto sobre Ingresos Mercantiles
- 1% sobre Remuneraciones
- Aportaciones al INFONAVIT
- Comisiones
- Transportación (fletes)
- Costo de Ventas
- Costo de Producción

- (1) Materia Prima
- (1) Material de Empaque
- (1) Producto semiterminado
- (1) Mano de Obra directa
- (1) Costo de Producción terminada (crédito)

Impuesto sobre la Renta

Participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

(1) Estas cuentas son analizadas por medio de hojas de costo por órdenes de producción o por procesos.

B.-) Atención a las características de cada empresa.

Para la selección de los gastos y productos según su origen y su distribución a las áreas de responsabilidad, debe atenderse siempre a las características propias de la empresa en la que se desee implantar éste sistema por lo que no debetomarse a los cuadros 3a; 3b; 3c; 3d y 3e como modelo para todas las empresas. Así por ejemplo, en el cuadro 3a el tiempo extra del personal de operación (empleados) no se origina en los gerentes: General, de ventas, promoción, publicidad, ventas nacionales, investigación de mercados, servicio de reparaciones, relaciones públicas ni en el contralor, porque se supone que estos funcionarios de este nivel reciben otras prestaciones que les compensan el tiempo extra trabajado, tales como ser miembros de clubes sociales, deportivos y otros gastos efectuados por ellos que la empresa decide absorber por su cuenta. Sin embargo en otra empresa sí puede existir la política de pagarles el tiempo extra.

Otros ejemplos en los que se puede apreciar que la aplicación de los gastos o productos según su origen está condicionada muchas veces a las políticas de cada empresa, son el consumo o uso de los alimentos, papelería y útiles, fotocopias, correo y telégrafo, teléfono, etc. En el cuadro 3b se supone que la empresa a que pertenece dicho cuadro, es propietaria del edificio donde se encuentran instaladas las oficinas, la fábrica y parte de los almacenes y además tiene rentado un local utilizado como ampliación del almacén de productos semiterminados y terminados, de ahí que el gasto según su origen por renta sea aplicable a las áreas 500 a 503 almacén de productos semiterminados, terminados, ofertas y muestras y devoluciones de clientes.

c.-) Todos los resultados son Controlables.

Es importante recalcar que todos los gastos y pro--

ductos siempre son originados por alguna de las áreas de responsabilidad que integran a la empresa y por lo tanto deben aplicarse a las áreas correspondientes. No es, entonces un buen procedimiento de control el aplicar a las áreas de responsabilidad sólo aquellos resultados fácilmente identificables, como las ventas, materia prima y empaque, mano de obra, gastos variables de producción, etc., sino también gastos fijos, como depreciaciones, amortizaciones, contribuciones prediales, honorarios de auditoría, etc. Todos son controlables para efectos de su identificación de las áreas de responsabilidad a que corresponden.

Las depreciaciones y amortizaciones son ocasionadas por decisiones de los funcionarios que inician las solicitudes de compras o retiros de activo fijo o de erogaciones por diferirse en ejercicios futuros. Sin un nuevo equipo es adquirido, el funcionario que lo requirió origina un aumento en la depreciación del equipo que tiene a su servicio. Por el contrario, si un equipo es retirado, el cargo fijo por concepto de depreciación se ve disminuido. En igual forma, si los cargos diferidos se incrementan, la amortización fija aumenta también.

La Gerencia General es responsable de observar si la empresa necesita de nuevas adquisiciones, ampliaciones o ventas de terrenos y edificios y de solicitar la autorización correspondiente al consejo de administración o a la asamblea de accionistas. Por lo tanto, el aumento o disminución en el pago de las contribuciones prediales depende de las decisiones de la Gerencia General, debiendo debitarse dicho gasto a su área de responsabilidad relativo.

Los honorarios de auditoría son también controlables ya que su monto depende de la eficiencia del control interno, financiero contable principalmente que existe en la empresa así como de la preparación de la mayoría de las relaciones y análisis que el auditor necesita para su revisión, con el fin de ahorrarle tiempo en su exámen, ya que sus honorarios se calculan en función del tiempo dedicado en él. El contralor, por lo tanto, es el responsable de estos gastos, según se muestra en el cuadro 3b.

En cuanto al uso del combustible, agua y energía eléctrica, es recomendable que las empresas tengan instalados medidores en aquellos departamentos donde más se consuman (departamentos productivos, mantenimiento, calderas y fuerza) con el fin de aplicar el pago por éstos servicios a las áreas responsables, en función del consumo respectivo. Esta es la base adoptada para los gastos de combustible y agua en el cuadro 3b. Pa

ra el consumo de energía eléctrica es recomendable el uso de medidores para los departamentos productivos, de mantenimiento y de calderas y fuerza, y aplicar a estas áreas el pago de esos servicios que realmente les corresponde en función de los kilovatios consumidos, por ejemplo, multiplicados éstos por las cuotas unitarias establecidas por la compañía suministradora de la energía eléctrica. El resto del importe pagado se puede prorratear en función de las salidas de corriente instaladas en cada área de responsabilidad (ver cuadro 3b)

Para la aplicación del pago por el servicio telefónico, igualmente debe atenderse a la situación particular de cada empresa (cuadro 3b) Así por ejemplo, si el uso de llamadas de larga distancia, por parte del personal de la empresa aceptadas por cobrar, es conveniente llevar un control sobre el mismo, ya sea solicitando a la compañía telefónica una relación de las personas que utilizaron este servicio, o bien, asignar este trabajo a la empresa encargada del conmutador telefónico. Con esta información, además de comprobar la exactitud del recibo de cobro de la compañía telefónica, se aplica correctamente el importe del servicio de larga distancia a las áreas responsables. Por el resto del cobro (renta, llamadas adicionales, etc.) puede prorratearse la responsabilidad en función del número de extensiones para teléfono que tenga a su disposición cada área responsable. (ver cuadro 3b).

Siempre que se planea la base o bases más adecuadas para controlar un ingreso o un egreso debe tenerse presente la costeabilidad de su aplicación.

d.-) Subcuentas de Traspaso.

En el cuadro 3e se muestran dos subcuentas de resultados según su origen, bajo los números 191 y 192:

Trasposos entre departamentos (débito)
Trasposos entre departamentos (crédito)

El manejo de estas subcuentas se utiliza en este sistema para efectuar trasposos de una área de responsabilidad a otra, dentro de una cuenta de mayor, sin necesidad de afectar los gastos o productos según su origen específico; de tal manera que los saldos de estas dos subcuentas siempre deben quedar compensados.

El uso que tienen es la aplicación periódica (mensual, trimestral)

tral, etc.) a los departamentos productivos de la empresa, de los gastos originalmente debitados a los departamentos de servicio, en el supuesto que se tenga establecido un sistema de costos absorbentes y no marginal.

La mayoría de los gastos debitados a los departamentos de servicio se aplican a los departamentos de producción. Sin embargo, en otros; es más práctico debitar primeramente a los departamentos de servicio de la planta ciertos gastos, como el consumo de energía eléctrica, para que una vez conocidas las cifras acerca del consumo real aplicable a las áreas de responsabilidad respectivas, se efectúe el traspaso no solamente a los departamentos productivos, sino también a los demás departamentos operativos que hicieron uso de este servicio, sólo que en este caso, si deben afectarse las subcuentas de resultados según su origen, que se debiten y acrediten.

Con este método, los debitos a la cuenta de gastos de producción (departamentos de servicio), analizados por subcuentas según su origen, permanecen en esta clasificación, aunque para efectos contables está saldada esta cuenta por el importe acreditado en la subcuenta "transporte entre departamentos-crédito" igual a la suma de las anteriores subcuentas.

Para un mayor entendimiento de lo anterior, a continuación se presenta el siguiente ejemplo:

<u>Gastos según su origen.</u>	<u>Depto. Servicio 300-Gerencia de Producción</u>	<u>Depto. Producción 400-Manufactura Producto "A"</u>
001 Mano de obra indirecta Percepción base	\$ 1,700	
001 Mano de obra indirecta Tiempo extra	800	
003 Mano de obra indirecta Incentivos	300	
191 Traspasos entre Departamentos -Débito		\$ 2,800
192 Traspasos entre departamentos -Crédito	(2,800)	
Saldo	\$ <u>00</u>	\$ <u>2,800</u>

Como puede observarse, ya no es necesario analizar en los departamentos productivos, los debitos según su origen recibidos por la subcuenta "traspasos entre departamentos - debito", ya que su análisis queda reflejado en los departamentos de servicio.

e.-) Subcuentas de cierre.-

En el cuadro 3e se muestran dos subcuentas de resultados según su origen, bajo los números 198 y 199:

Traspasos por cierre -debito
Traspasos por cierre -crédito

Estas subcuentas también se utilizan en este sistema contable con el fin de no cancelar cada una de las subcuentas de resultados según su origen al fin del ejercicio, al saldar las cuentas de mayor de resultados, para obtener la utilidad o pérdida del ejercicio. Para tal objeto, simplemente se utilizan estas dos subcuentas de cierre, de acuerdo al saldo deudor o acreedor que muestre cada una de las áreas de responsabilidad, analizados por subcuentas según su origen (generalmente el saldo será deudor, a menos que los créditos recibidos por productos financieros u otros productos sea superior a los debitos recibidos por los demás gastos que afectaron las mismas áreas).

H.- GUIA DE CONTABILIZACION.-

a.-) Concepto.-

Con el fin de que el usuario del catálogo de cuentas pueda decidir acertadamente la cuenta y subcuentas que deben afectarse para el registro de cada una de las transacciones que origina la empresa, debe adjuntarse a éste catálogo una guía de contabilización que, siguiendo el orden del propio explique que los conceptos por los cuales debe y puede debitarse y/o acreditarse una cuenta y qué auxiliares deben afectarse.

Al igual que la preparación del cuadro de organización y del catálogo de cuentas en sí esta guía debe sujetarse a las características particulares de cada empresa.

b.-) Cuentas de Balance y de Resultados.-

Las explicaciones para el uso de las cuentas de balance

y de resultados deben formularse normalmente, como en cualquier sistema de contabilidad; en cambio las referentes a las cuentas de orden, áreas de responsabilidad y de resultados según su origen, deben prepararse de una manera especial.

o.-) Cuentas de Orden.

En lo relativo a las cuentas de orden, para ser más objetivo, a continuación se muestra un ejemplo de la explicación que debe aparecer en una guía de contabilización sobre el movimiento que debe afectar a una cuenta de orden y su aplicación a una área de responsabilidad:

" CUENTAS DE ORDEN "

<u>Cuenta de Mayor</u>	<u>Sub-Cuenta</u>	<u>Sub-Sub Cuenta</u>	<u>C O N T A B I L I Z A C I O N</u>
100			<u>SALDOS DEUDORES</u>
	01		Cuentas de Registro
		01	Documentos y cuentas por cobrar cancelados no recuperados.

Esta cuenta forma parte del grupo de tres cuentas que controlará: 1.-) las cuentas incobrables canceladas; 2.-) las cuentas incobrables canceladas recuperadas y 2.-) las cuentas incobrables canceladas no recuperadas.

1.- Esta cuenta se debita:

Del importe de los documentos y cuentas por cobrar que se cancelen de las cuentas de balance cuando se hayan agotado todas las probabilidades de cobro y que haya autorizado por escrito la contraloría. Su contracuenta es Crédito a la Cuenta de Orden 200-01-01. "Documentos y cuentas por cobrar cancelados".

2.- Esta cuenta se acredita:

Del importe de los documentos y cuentas por cobrar previamente cancelados, en cuentas de -

balance que se hayan recuperado total ó parcialmente. Su Contracuenta: - Débito a la cuenta de orden 100-01-02. "Documentos y cuentas por cobrar recuperados".

3.-Esta cuenta afecta el área de responsabilidad:

804 - Crédito y Cobranzas.

d.-) Subcuentas de áreas de responsabilidad.-

A continuación se muestra un ejemplo de la explicación que debe aparecer en una guía de contabilización sobre las cuentas que pueden efectuarse por la actuación de un área de responsabilidad:

" AREAS DE RESPONSABILIDAD "

<u>No.</u>	<u>Nombre de Contabilización.</u>
	Gastos de Administración.
100	Consejo de Administración.

Esta área es responsable del ejercicio de los derechos y obligaciones que se le confieren en la escritura constitutiva de la sociedad y en las asambleas de accionistas, que tenga repercusión en los resultados de las operaciones de la compañía. Entre Ingresos y Egresos -- que puedan atribuir su origen a ésta área, se encuentran las remuneraciones, gratificaciones e indemniza--

ciones a los miembros del consejo de administración; -
decisión para realizar promociones o publicidades ex--
traordinarias o cualquier otro gasto extraordinario o -
ingreso no propio del negocio también de carácter extra
ordinario y a la vez de importancia (ver cuadro de sub
cuentas de resultados según su origen que afectan éste
cuadro).

e.-) Subcuentas de Resultados según su origen.-

De modo similar debe procederse para la explicación --
del origen de cada una de las subcuentas de resultados
precisamente denominadas "según su origen" y del cri--
terio que debe seguirse para su distribución a las di-
ferentes áreas de responsabilidad.

" SUBCUENTAS DE RESULTADOS SEGUN SU ORDEN "

No.

Nombre y Contabilización

001

Mano de obra indirecta percepción base.

Esta subcuenta registra los débitos por concepto de sa
larios base percibidos por el personal administrativo,
de servicio y de almacenaje de la planta. El importe -
que se debite a esta subcuenta debe coincidir con la -
suma de la columna "percepción base" que arrojen las -
nóminas y listas de rayas correspondientes.

Estos débitos representan gastos de producción, por lo

que su importe debe ser debitado a la cuenta 94-05 - Gastos de Producción y aplicarse a las áreas de responsabilidad 3 departamentos de servicio y 5 Almacenaje, de acuerdo a los subtotales que deben proporcionar las nóminas y listas de rayas, ya clasificadas por cada una de éstas áreas (ver cuadro de áreas de responsabilidad afectadas por esta subcuenta).

3.-

" DOCUMENTOS CONTABILIZADORES "

Los documentos contabilizadores indican cuantitativamente las cuentas y subcuentas que deben afectarse - con débitos y/o créditos resultado de la información proporcionada por las fuentes generadoras de transacciones financieras.

a.-) Transacciones de registro diario.-

Los documentos contabilizadores de las transacciones rutinarias o de registro diario, generalmente son los siguientes:

Principales:

- 1.-) Póliza de entrada de efectivo.
- 2.-) Póliza de salida de efectivo o cheque-póliza
- 3.-) Póliza de Diario

Secundarios:

- 1.-) Acuce de recibo de cobro (a deudores)
- 2.-) Factura, nota remisión o recibo de pago (de a creedores)
- 3.-) Vale a la caja
- 4.-) Factura o nota de remisión (a clientes)
- 5.-) Nota de débito
- 6.-) Nota de crédito
- 7.-) Entrada al almacén (materiales y materia prima)
- 8.-) Devolución a Proveedores
- 9.-) Salida a la planta
- 10.-) Devolución al almacén (materia prima y materiales)
- 11.-) Entrada de productos (semiterminados y terminados)
- 12.-) Devolución a la planta
- 13.-) Salida de productos o nota de remisión ó nota de -
embarque o remisión factura.
- 14.-) Devolución de clientes
- 15.-) etc.

Lógicamente que debe atenderse a las necesida

des de cada empresa para decidir los métodos de registro apropiados que deben adoptarse (diario continental, diario tabular, diario mayor único, diario y caja, centralizador, pólizas, cuentas por cobrar y por pagar, volantes, combinador) y el número de formes o formularios que deben registrar las operaciones que interesen, sin pecar de ser muy reducidos ni --

tampoco muy exagerados, al grado de resultar incostruable un control estricto de la empresa a través del uso de demasiadas formas.

En el modelo de documentos contabilizadores que se listan:

- 1.-) Los acuses de recibo de cobro, generalmente respaldan a la póliza de entrada de efectivo junto con una copia de la ficha de depósito al banco o el aviso de cobro por el mismo.
- 2.-) La factura, nota de remisión o recibo de pago, recibida de los proveedores y demás acreedores, y el vale de caja por anticipos o préstamos, a los que puede anotarse la distribución contable de que son objeto, soportan generalmente a la póliza de salida de efectivo o al cheque póliza.
- 3.-) El resto de documentos que controlan el movimiento de documentos y cuentas por cobrar, inventarios o de cualquier otra cuenta, amparan a la póliza de Diario.

Es posible generalmente, concentrar las transacciones, indicadas en los documentos contabilizadores secundarios, en los documentos principales, cada semana, quincena o mes, con el fin de abreviar tiempo en la preparación de las pólizas.

El manual de contabilidad debe indicar claramente el uso que debe darse a los documentos contabilizadores -- implantados en una empresa si es posible adjuntando modelos -- de las formas que estén en vigor.

b.-) Transacciones de registro mensual.-

Los documentos contabilizadores de las transacciones de registro mensual integrados por:

Principales.- Pólizas de Diario.

Secundarios.- Papeles de trabajo y hojas auxiliares de cálculo.

Generalmente los asientos que se registran mensualmente son los siguientes:

- 1.-) Ajustes a las cuentas de efectivo en bancos (resultado de la conciliación del mes anterior)
- 2.-) Productos devengados de inversiones en valores negociables.
- 3.-) Incremento a la estimación de fluctuaciones en valores negociables y permanentes.
- 4.-) Intereses devengados sobre documentos por cobrar.
- 5.-) Incrementos a la estimación de cuentas deudoras.
- 6.-) Movimientos de Costos.
- 7.-) Incremento a la estimación para valuación de inventarios.
- 8.-) Aplicación a costos y gastos de los pagos anticipados.

- 9.-) Aplicación a costos y gastos de la depreciación del activo fijo tangible.
- 10.-) Aplicación a costos y gastos de la amortización del activo fijo intangible y cargos diferidos.
- 11.-) Provisiones de pasivos acumulados por pagar (intereses, comisiones, publicidad, impuestos y cuotas diversos, etc.).
- 12.-) Provisión para el impuesto sobre la renta.
- 13.-) Provisión para la participación de los trabajadores en las utilidades.
- 14.-) Provisión por la prima de antigüedad por retiro de los trabajadores.
- 15.-) Aplicación a productos de los créditos diferidos.
- 16.-) Creación, aplicación o cancelados de cuentas de orden de registro y de contingencia.

El manual de contabilidad debe indicar al respecto, la política definida sobre cuáles de los asientos mostrados anteriormente deben registrarse mensualmente y cuáles trimestral, semestral, o anualmente según convenga.

c.-) Transacciones de Registro Anual.-

Los documentos contabilizadores de las transacciones de registro anual son los mismos mencionados para las de registro mensual. Generalmente estas transacciones son las siguientes:

- 1.-) Ajuste a la estimación de fluctuaciones en valores nego

ciables y permanentes.

- 2.-) Ajuste a la estimación de cuentas dudosas por cobrar a corto y a largo plazo.
- 3.-) Ajuste a la estimación para valuación de inventarios.
- 4.-) Ajuste a la estimación de pérdida en realización del activo fijo tangible.
- 5.-) Ajuste a la provisión para el impuesto sobre la renta.
- 6.-) Ajuste a la provisión para la participación de los trabajadores en las utilidades.
- 7.-) Aplicación de los resultados del ejercicio anterior.
- 8.-) Ajustes varios por revisión de cuentas al fin del ejercicio.
- 9.-) Asientos de pérdidas y ganancias.
- 10.-) Asientos de apertura y cierre de cuentas de balance.

Excepto por el asiento de apertura y el de la aplicación de los resultados del ejercicio anterior, que se registra con base en la escritura constitutiva o en la asamblea de accionistas, respectivamente, normalmente en el tercer mes del ejercicio (tratándose de sociedades anónimas), todos los demás asientos contables se efectúan al fin del mismo. El contador-general es el responsable de su registro, y el manual de contabilidad le sirve de recordatorio y de guía para su preparación.

- d.-) Adaptación de los documentos contabilizadores al-

sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad.

La única diferencia existente entre el sistema de contabilidad tradicional y el de contabilidad por áreas de responsabilidad, en cuanto a documentos contabilizadores se refiere, es la incorporación de las cuentas de áreas de responsabilidad y subcuentas de resultados según su origen a la distribución contable que se haga de los mismos, cuando afecten cualquier cuenta de resultados.

En el cuadro 4 de muestra un modelo de póliza de diario, ya formulada con las columnas necesarias para la aplicación de este sistema. De una manera similar pueden prepararse las pólizas de entradas de efectivo de salidas de efectivo o cheques-póliza, cuentas por cobrar o cuentas por pagar, según los documentos contabilizadores que se tengan establecidos en la empresa.

En cuanto a los reembolsos de fondo fijo de caja y contabilización de egresos, debe considerarse la posibilidad de que sobre los mismos comprobantes se estampe un sello o se engrape un papel previamente impreso, que además de que controle la adecuada revisión de los mismos para la aprobación de un pago, se note la distribución contable de que son objeto para que con tabulaciones de máquina sumadora se obtengan los totales por debitar a cada cuenta y subcuenta y sirvan de anexos para

LA INDUSTRIAL, S.A.
"POLIZA DE DIARIO"

PLAZO
- 5 0 0

						DIA	RES	AFC
MAJOR	SUB-STA.	SUB-SUB-STA.	AREA	ORIGEN	N O M B R E	PARCIAL	CEDE	MAJER
66					GASTOS DE OPERACION			
	02				PUBLICIDAD			
		01			PRODUCTO " "			
			602		GERENCIA DE PUBLICIDAD			
				101	RADIO - ANUNCIOS			
				102	RADIO - PROGRAMAS			
				103	RADIO - PLANEACION			
				104	T. V. - ANUNCIOS			
				105	T. V. - PROGRAMAS			
				106	T. V. - PLANEACION			
				107	CINE - ANUNCIOS			
				108	CINE - PLANEACION			
				109	PERIODICOS - ANUNCIOS			
				110	PERIODICOS - PLANEACION			
				111	REVISTAS - ANUNCIOS			
				112	REVISTAS - PLANEACION			
				113	IMPRESOS - ANUNCIOS			
				114	IMPRESOS - PLANEACION			
				115	EXHIBITORES - ANUNCIOS			
				116	EXHIBITORES - PLANEACION			
				117	CARTILES - ANUNCIOS			
				118	CARTILES - PLANEACION			
				119	CATALOGOS - ANUNCIOS			
				120	CATALOGOS - PLANEACION			
				121	APARADORES - ANUNCIOS			
				122	APARADORES - PLANEACION			
				123	OTROS MEDIOS			
				124	ESPECTACULOS			
50					DOCUMENTOS Y OTAS P/POR			
	04				PREVIOS A PAGAR			
		02			CUENTAS POR PAGAR			
					S U M A S			

AUTORIZACION: _____

PREPARO:	REVISO:	AUTORIZO:	REGISTRO:	REGISTRO:
----------	---------	-----------	-----------	-----------

CUADRO 5

LA INDUSTRIAL, S.A.
"REVISOR DE COMPROBANTES"

R E V I S I O N	HECHA POR:
CANTIDADES	
PRECIOS	
CALCULOS	
SUMAS	
REQUISITOS FISCALES	
ORDEN DE COMPRAS	
ENTRADA AL ALMACEN	
RECEPCION DEL SERVICIO	
OTROS (Especifiquese):	
A U T O R I Z A C I O N	
DEBITESE A:	
OBSERVACIONES:	

la preparación del documentos contabilizador que afecte las - cuentas principales en lugar de preparar relaciones detalladas de todos los comprobantes.

Tratándose del sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad sólo cabe agregar que debe incluirse, en la anotación de la cuenta y subcuentas por afectar, las áreas de responsabilidad y subcuentas de resultados según su origen correspondiente.

En el cuadro 5 se muestra un modelo de la redacción que normalmente debe tener el sello o papel preimpreso del que se hace mención.

e.-) Numeración uniforme de las pólizas.

Es aconsejable el establecimiento de pólizas con numeración fija con objeto de controlar el volumen de ellas, recordar su preparación y facilitar su localización.

A continuación presentaré un índice de la numeración de pólizas de Diario sobre las que una empresa industrial llevaría a cabo sus operaciones. Para esto debe prepararse una clasificación de acuerdo con las transacciones que normalmente se registren a través de estas pólizas (ver incisos a.-) y b.-):

- 1.- Cuentas por cobrar
- 2.- Inventarios

- 3.- Costo de Producción
- 4.- Estimaciones de activo
- 5.- Depreciaciones y amortizaciones
- 6.- Provisiones de pasivo
- 7.- Aplicaciones de pagos anticipados y créditos diferidos.
- 8.- Cuentas de orden
- 9.- Otros ajustes, trasposos, cierre y apertura

A los números que se establezcan sólo basta prece-
derlos con el número del mes a que corresponden las pólizas, -
para distinguirlas de las demás de otros meses, de igual nu-
meración.

Deben también imprimirse formas de las pólizas, -
mostrando de antemano el número de las mismas, la distribu-
ción contable y la descripción, de modo que para completarias
baste con llevar la fecha, valores y firmas, y se ahorre un -
tiempo considerable. (véase el cuadro 4)

Cuando por algún motivo, no proceda el registro -
de alguna póliza de diario prevista, es conveniente que se --
archive la misma con la indicación, "No hubo" o cualquier ---
otra similar, junto con las pólizas del mes a que corresponde,
con el doble objeto de comprobar que sí se investigó si pro-
cedía o no su preparación y evitar supuestos extravíos en el-

archivo de pólizas.

El manual de contabilidad debe contener una lista completa de la remuneración uniforme de las pólizas.

4.-)

REGISTROS CONTABLES

Los registros contables reciben la información de los documentos contabilizadores y los registran en las cuentas a que hacen referencia, basados en el catálogo de cuentas y constituyen la fuente directa para la preparación de los informes financieros.

a.-) Registros Principales.-

Los registros principales llevados en un sistema de contabilidad tradicional: Diario, mayor e inventarios y balances, con los mismos que deben llevarse en el sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad, pues la aportación de este sistema no se refleja en estos registros, sino en los auxiliares.

b.-) Registros Auxiliares.-

En cuanto a los registros auxiliares de cuentas de balance el sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad no modifica a los utilizados en un sistema tradicional o sea los de cuentas colectivas y mayores auxiliares.

En cuanto a los registros auxiliares de cuentas -

de orden y de resultados (analíticos de gastos): deben adicionarse a las cuentas de mayor, subcuentas y sub-subcuentas (véase catálogo de cuentas): primero las áreas de responsabilidad (para cuentas de orden y de resultados) y segundo las subcuentas de resultados según su origen (para algunas cuentas de resultados).

De este modo, si, por ejemplo, se analiza la composición de la cuenta de gastos de administración, su saldo queda representado por la suma de las áreas de responsabilidad que lo afectan y, el saldo de cada una de estas áreas a su vez, queda integrado por la suma de los auxiliares de gastos de administración, según su origen.

El manual de contabilidad debe establecer los métodos de registro que deben utilizarse en la empresa: Desde los libros manuscritos, (rayados columnares, tarjetas, hojas de trabajo, etc.) Hasta los métodos mecánicos de registro directo y electrónicos, para los cuales debe establecerse entre otras modificaciones, una nueva codificación del catálogo de cuentas.

c.-) Procedimiento de Registro.-

De acuerdo con los registros de contabilidad debe indicarse generalmente por medio de gráficas o cuadros, los procedimientos de registro que deben seguirse para lograr la adecuada y oportuna contabilización de las transacciones de una empresa.

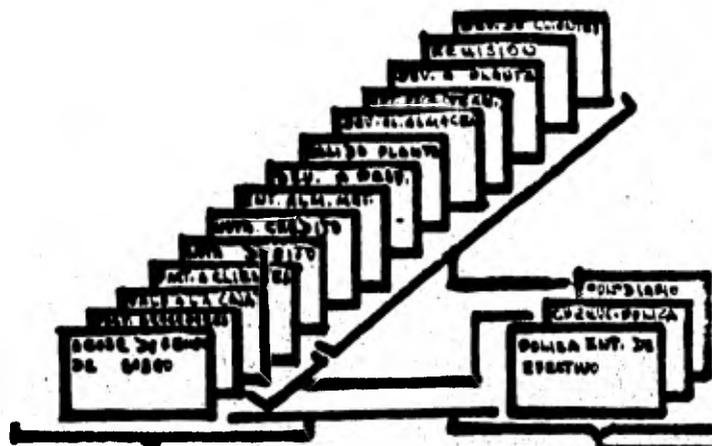
Con el objeto de dar una idea para la preparación de estas -- gráficas o cuadros de flujo o procedimiento, se muestra en el cuadro 6 la secuela que se seguiría para la contabilización y preparación de informes financieros. En este cuadro se indica que los presupuestos y estándares se preparan extralibros -- pero pueden también estar incorporados a ellos. Sin embargo, debe recomendarse esto último para empresas cuyo volumen de - operaciones es verdaderamente consirable y se tenga instalado un método de registro mecánico, de tarjetas perforadas o bien de registro electrónico.

LA INDUSTRIAL, S. A.

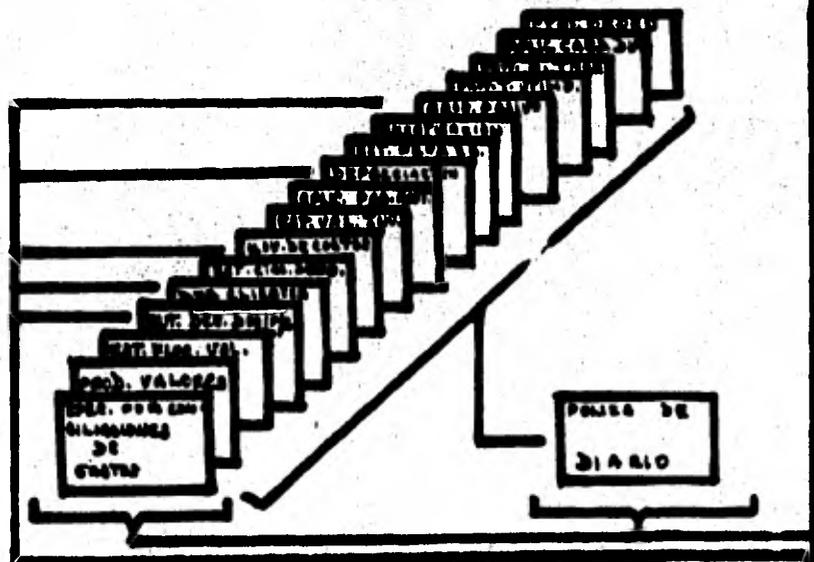
PROCEDIMIENTO PARA EL REGISTRO CONTABLE DE INFORMES FINANCIEROS

CUADRO 6

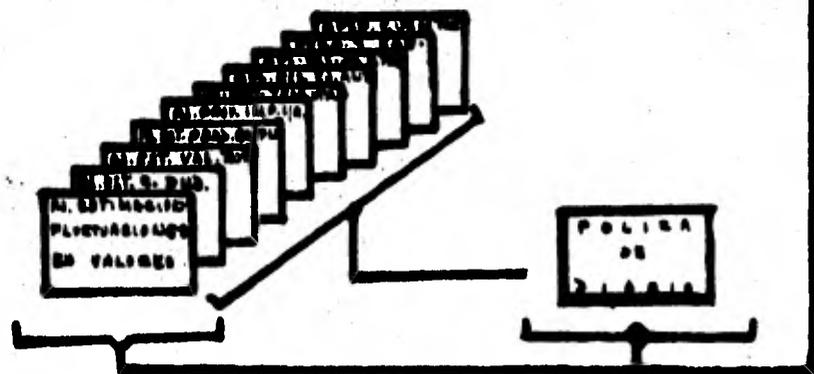
DOCUMENTOS CONTABILIZADORES
SECUNDARIOS
TRANSACCIONES DE REGISTRO DIARIO



TRANSACCIONES DE REGISTRO MENSUAL



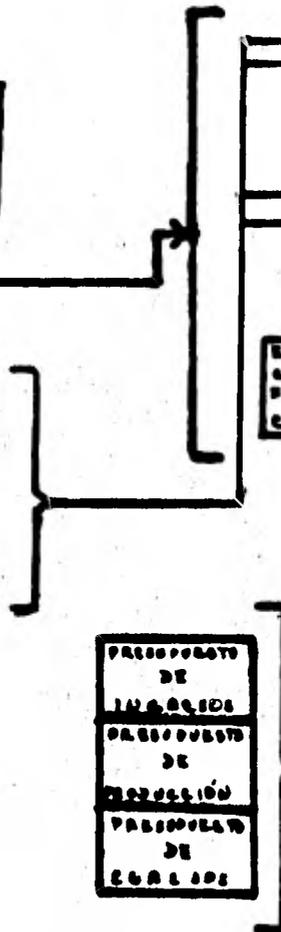
TRANSACCIONES DE REGISTRO ANUAL



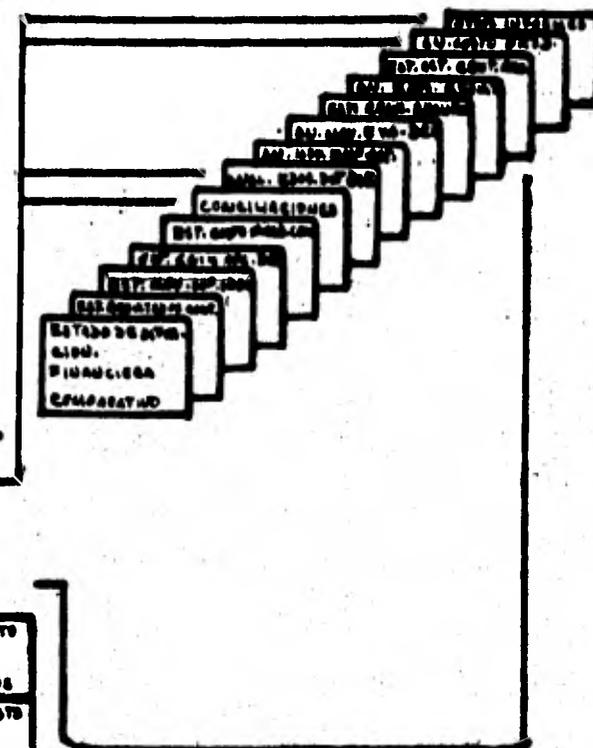
REGISTROS
CONTABLES



REGISTROS
NO CONTABLES



INFORMES FINANCIEROS



"INFORMACION DE LAS AREAS DE RESPONSABILIDAD"

Los informes de responsabilidad constituyen un elemento esencial al implantar un sistema de esta naturaleza, convirtiéndose en medio vital de comunicación e información. Adicionalmente, son una herramienta idónea de control, ya que informándose controla y controlando, se informa.

Los informes deben ser diseñados y elaborados por niveles y áreas de responsabilidad, de tal manera que revelen no solamente lo que esté pasando, sino también quién es el responsable de lo que está sucediendo, para poder esgrimirlos como instrumentos para el control del costo de las operaciones, en causando la atención hacia aquellos segmentos que lo ameriten a impeler a la toma de decisiones, que habitualmente serán acciones correctivas.

LOS INFORMES DE ACTUACION.-

Los informes de actuación de las áreas de responsabilidad son estados financieros analíticos, dinámicos, de carácter interno que reflejan la actuación financiera de las áreas responsables de una empresa, comparada con el presupuesto que de la misma dichas áreas.

Para decidir que tipo de información es necesaria, el contra-

lor debe consultar con cada una de las personas encargadas de las áreas de responsabilidad, a fin de llegar a un acuerdo -- que lleve a preparar informes de actuación que muestren solamente la información necesaria para captar la situación financiera de su área y tomar acciones correctoras de inmediato.

Para esto, el contralor debe adaptarse al lenguaje de cada una de estas personas y no confundirlos con la terminología -- contable que sólo es familiar para él. En algunos casos, es necesario preparar la información financiera base de gráficas y cuadros, ya que ésta presentación es más accesible para un mayor número de personas.

Es recomendable que los informes de actuación de las áreas de responsabilidad contengan las siguientes características:

- a.-) Deben limitarse a proporcionar la información financiera que corresponda al área de responsabilidad que se trate.
- b.-) Deben ser simples y claros para que puedan ser entendidos por las personas que los vayan a utilizar evitando el uso de la terminología contable hasta donde sea posible.
- c.-) Deben eliminarse información innecesaria para mantener un buen control sobre cada área de responsabilidad.
- d.-) Deben evaluar la actuación de las áreas de responsabilidad mediante la comparación de los hechos reales con -- los presupuestos y estándares, en unidades de medidas -

adecuadas y en cifras absolutas y relativas.

- e.-) Deben redondearse adecuadamente las cifras a terminaciones que sean sencillas de captar y memorizar fácilmente.
- f.-) Deben acompañarse breves comentarios explicativos de -- las desviaciones a los presupuestos o variaciones a los estándares más importantes.
- g.-) Deben prepararse periódica y oportunamente durante el - ejercicio (mensual, bimestral, trimestral, etc.).
- h.-) Deben mostrarse en hojas o tarjetas que permitan su archivo consecutivo, para poder comparar los informes de actuación de varios períodos que faciliten la determinación de gráficas o cuadros y tendencias estadísticas.

La frecuencia con la que deben prepararse los informes de actuación, que soportan el estado de resultados, está sujeta a las necesidades del control interno existente en la empresa. Esto es, cuando de antemano se sabe que existen serias deficiencias en la obtención de ingresos o en los desembolsos, los informes deben prepararse con más frecuencia que cuando no existen éstas.

Por lo general, estos informes, que deben prepararse junto con los demás estados financieros de la empresa, se presentan íntegramente cada mes, bimestre, trimestre, etc. según sea necesario y desde luego el de fin de ejercicio. (cuadros 7 al 15)

A simple vista pueden aparecer muy laboriosos el modelo de -- los estados financieros mostrados en los cuadros 7 al 15, -- pero su preparación se simplifica bastante si de antemano se imprimen todos los encabezados y renglones de cada uno de -- ellos. En algunas empresas, pueden aceptar sus funcionarios -- que sólo se presente la columna de variaciones en cifras abs--olutas y relativas, por ser más directo el impacto de las mis--mas, eliminando la presentación de las columnas real y presu--puesto o estándar. Además, las cifras pueden redondearse a la terminación más adecuada, que facilite la preparación y lec--tura de dichos estados. Los sistemas mecánicos y electrónicos de contabilidad abrevian enormemente la preparación de cada -- uno de los informes de actuación.

Los informes de actuación de las áreas de responsabilidad -- pueden presentarse siguiendo cualesquiera de las dos órdenes--siguientes:

- a.-) Atendiendo al orden de presentación que sigue el estado de resultados.
- b.-) Atendiendo al orden que siguen los niveles de responsabilidad mostrados en el cuadro de organización.

El primer orden es recomendable para su presentación al contralor y al gerente general, pues con base en el estado de resultados, analizado por zonas de distribución, líneas de -- productos o productos (ver cuadro 7) y la columna de referen-

LA INDUSTRIAL, S. A.
ESTADO DE RESULTADOS

ANEXO R-1

PERIODO:

(MILLARES DE PESOS)

CUADRO "

Cuenta		Año	TOTAL			PRODUCTOS			PRODUCTO "B"			PRODUCTO "C"		
No.	Detalle		REAL	% PRECISO	(0000)	REAL	% PRECISO	(0000)	REAL	% PRECISO	(0000)	REAL	% PRECISO	(0000)

L A I N D U S T R I A L, S.A.

COSTO DE VENTAS.

(MILLARES DE PESOS)

93 -

PERIODO:

CUADRO 8

MOVIMIENTO	AREA DE ESP.	COSTO TOTAL			PRODUCTO " A "			PRODUCTO " B "			PRODUCTO " C "						
		REAL	ESTIMADO	DECRETO (COM. 100) (L. 100)	REAL	ESTIMADO	DECRETO (COM. 100) (L. 100)	REAL	ESTIMADO	DECRETO (COM. 100) (L. 100)	REAL	ESTIMADO	DECRETO (COM. 100) (L. 100)				

LA INDUSTRIAL, S. A.
 SUBCUENTAS DE RESULTADOS SEGUN SU ORIGEN.

CUADRO 9
 ANEXO R-2

PERIODO: (MILLARES DE PESOS)

SUBCUENTAS DE RESULTADOS SEGUN SU ORIGEN:		TOTAL				REAL - CUENTAS DE GASTOS.													
NO.	NOMBRE	REAL	PREOP.	UE	%	FAMILIARES				OTROS									
				PRODUC.		ALMAC.	PROH.	PUBLI	VENTA	INVE	ADMON	GASTOS	PREOP.	GASTOS	PRODUC.				

95 - 03
PERIODO.

LA INDUSTRIAL, S. A.
GASTOS DE VENTA.
(MILLONES DE PESOS)

SECCION
MENSUAL

		TOTAL.			REPARTO DE RESPONSABILIDAD												
					DISTRIBUCION					DISTRIBUCION DE RESPONSABILIDAD							
No.	NOMBRE	RENTA	PRESID.	(MIL)	VENTA	VENTA ANAL.	INVEST. DE MERC.	SERVIC. REP.	VENTAS ANAL.	VENTAS RENTAS	INVESTACION DE MERCADOS			FORMAS DE RESPONSABILIDAD			
											ANAL.	RENTA	RENTA	ANAL.	RENTA	RENTA	

L A I N D U S T R I A L, S.A.
 "INFORMES DE ACTUACION DE AREAS DE RESPONSABILIDAD"
 600 - GERENCIA DE VENTAS

PERIODO:

CUADRO 11

Cuentas de Resultados					MILLARES DE PESOS			
Mayor	SUB-Cuenta	Sub-Sub-Cuenta	Origen	N O M B R E	Real	Presu- puesto	Utili- dad (Pérdida) %	

L A I N D U S T R I A L, S.A.
"RESUMENES DE INFORMES DE ACTUACION POR AREAS DE RESPONSABILIDAD"
DEPARTAMENTO DE VENTAS-PROMOCION Y PUBLICIDAD.

PERIODO:

CUADRO 12

AREA DE RESPONS.		CUENTAS DE RESULTADOS		MILLARES DE PESOS			
No.	N O M B R E	No.	N O M B R E	REAL	PRESUP.	UTILIDAD (PERD.)	

L A I N D U S T R I A L, S.A.
 "RESUMENES DE INFORMES DE AREAS DE RESPONSABILIDAD"
 "DEPARTAMENTO DE VENTAS"

PERIODO:

CUADRO 13

AREA DE RESPONSABILIDAD.		CUENTAS DE RESULTADOS		MILLARES DE PESOS		
No.	N O M B R E	No.	N O M B R E	REAL	PRESUP.	UTILIDAD (PERD.)

L A I N D U S T R I A L, S.A.
 "RESUMENES DE INFORMES DE ACTUACION DE AREAS DE RESPONSABILIDAD"
 " GERENCIA GENERAL "

PERIODO:

CUADRO 14

AREA DE RESPONSABILIDAD.		CUENTAS DE RESULTADOS		MILLARES DE PESOS			
No.	N O M B R E	No.	N O M B R E	REAL	PRESUP.	UTILIDAD (PERD.)	%

LA INDUSTRIAL, S.A.
 "RESUMENS DE INF. DE ACTUACION DE AREAS DE RESPONSABILIDAD"
 "CONSEJO DE ADMINISTRACION"

PERIODO:

CUADRO 15

AREA DE RESPONSABILIDAD.		Cuentas de Resultados		MILLARES DE PESOS		
No.	NOMBRE	No.	NOMBRE	REAL	PRESUP.	UTILIDAD (PERD.)

cia a los anexos, formados por los informes de actuación de las áreas de responsabilidad, se puede encontrar rápidamente al área de una desviación importante con el presupuesto.

El segundo orden es recomendable para su presentación al contralor y al gerente general, para juzgar la actuación del área de responsabilidad por separado que se desee. Además el informe de actuación de cada una de las áreas es entregado a las personas responsables de los mismos para que se entere de los resultados de su actuación en cuanto al control de los ingresos y/o egresos que tiene a su cargo.

El cuadro 7 que corresponde al estado financiero R-1, es decir, al estado de resultados comparativo entre cifras reales y presupuestadas por productos.

Con base en el estado de resultados debe decidirse cuáles, y con qué datos, deben prepararse anexos, con información útil para la empresa de que se trate.

El cuadro 8 que corresponde a 93 - costo de ventas del estado de resultados, debe mostrar la forma de analizar el costo de ventas por productos, en el que se reporten:

- 1.-) Las variaciones de compras en precio del real con el estándar.
- 2.-) El volumen y el costo real y estándar de producción.
- 3.-) El número de las áreas responsables de las variaciones-

en compra y en producción.

- 4.-) El costo de las ventas, devoluciones sobre ventas y ven
tas netas, al real y al estándar.

El cuadro 9 que corresponde al anexo del estado de resultados costo de ventas muestra una forma de presentación de las cuen
tas de resultados que se encuentren analizadas por subcuentas de resultados según su origen.

Este estado debe mostrar:

- 1.) El total, real y presupuestado de las subcuentas de re--
sultados según su origen y sus desviaciones, en cifras -
absolutas y relativas.
- 2.-) Análisis, por cuentas de mayor de las subcuentas de resull
tados según su origen real.

El cuadro 10 que corresponde al anexo del cuadro 7 pre--
senta la forma en que pueden analizarse por áreas de respona
bilidad, las cuentas de resultados susceptibles de analizarse
por subcuentas según su origen (en este cuadro Gastos de Venta).
Este estado debe mostrar:

- 1.-) El total, real y presupuestado, de las subcuentas de re--
sultados según su origen y sus derivaciones, en cifras -
absolutas y relativas, correspondiente a una cuenta de re
sultados específica.
- 2.-) Análisis, por áreas de responsabilidad, de las subcuentas
de resultados según su origen real.

El cuadro 11 presenta la forma en que puede analizarse por cuentas de resultados, a un área de responsabilidad (en éste cuadro el área 600 -Gerencia de Ventas) que debe proporcionar la siguiente información:

- 1.-) Total de ingresos y egresos, reales y presupuestados, - de los que es responsable el área, y sus desviaciones - en cifras absolutas y relativas.
- 2.-) Análisis, por cuentas y subcuentas de resultados según su origen, de los ingresos y egresos reales y presupuestados, y sus desviaciones en cifras absolutas y relativas.

De esta manera, con base en el estado de resultados puede localizarse fácil y rápidamente por cuánto, en qué y quién, es el área responsable de alguna desviación importante, con los presupuestos y con los estándares.

De acuerdo al cuadro de organización de la empresa donde se distingan los distintos niveles de responsabilidad, se pueden preparar resúmenes de informes de actuación por áreas de responsabilidad, según sea necesario para cada empresa, es decir, que la persona a cargo de un área de responsabilidad de un nivel determinado reciba un resumen de informes de actuación de las áreas del nivel inmediato inferior que dependan de él.

En el cuadro 12 se muestra el formato de resúmenes de informes

de actuación de áreas de responsabilidad de un nivel al inmediato superior.

" AREAS DE RESPONSABILIDAD "

<u>Informe de:</u>	<u>Informe a:</u>
03 Supervisión, promoción y publicidad.- Producto "A"	601 Gerencia de promoción
04 Supervisión, promoción y publicidad.- Producto "B"	602 Gerencia de publicidad
05 Supervisión, promoción y publicidad.- Producto "C"	
03 Supervisión ventas locales.	
04 Supervisión ventas foráneas.	700 Gerencia de Ventas Nacionales.
05 Supervisión de inventarios de mercados. Producto "A"	
06 Supervisión de inventarios de mercados. Producto B	701 Gerencia de Investigación de Mercados.
07 Supervisión de inventarios de mercados. Producto "C"	
08 Sup. Serv. Rep. -Producto " A "	
09 Sup. Serv. Rep.- Producto " B "	702 Gerencia de Servicio de Reparaciones.
10 Sup. Serv. Rep. -Producto "C "	

El cuadro 13 presenta la forma como podría prepararse los resúmenes de informes de actuación de áreas de responsabilidad en este caso al Departamento de Ventas:

" AREA DE RESPONSABILIDAD "

Informe de:

Informe a:

601-604		
603-605	Gerencia de Promoción	
602-604		
603-605	Gerencia de Publicidad	
700		600 Gerencia de Ventas.
704	Gerencia de Ventas Nals.	
701-706		
705-707	Gerencia de Inv. Merc.	
702-709		
708-710	Gerencia de Serv. Reps.	

En el cuadro 14 se muestra una manera de presentar un informe de actuación de los departamentos de producción, ventas, contraloría y relaciones públicas, también se debe, incluir el informe de la gerencia general, para que ésta observe el total de su actuación y el de los departamentos que de ella dependen, reflejado en cuentas de resultados y de orden.

De acuerdo con el cuadro de organización la gerencia general-- debe de informar de su actuación al consejo de administración.

" AREA DE RESPONSABILIDAD "

Informe de:

Informe a:

- 2.- a Gerencia de Producción
- 5.-
- 6.- Gerencia de Ventas
- 7.-
- 8.- Contraloría
- 9.- Gerencia de Relaciones Públicas

101 Gerencia General

El cuadro 15 muestra el modelo de resúmenes de actuación de --- áreas de responsabilidad en éste caso "Gerencia General", que - se presentará al consejo de administración, sobre la actuación- no sólo de la Gerencia General sino también de los departamen-- tos de producción, ventas contraloría y Relaciones Públicas, -- con el fin de que el consejo de administración, cuya actuación- también se debe reflejar en este informe, pueda conocer como se obtuvo la utilidad o pérdida del período de que se trate, anali cada por los departamentos existentes en la empresa. Las cuen-- tas de orden analizadas por los departamentos responsables, tam bién deben aparecer en éste informe para su información al con sejo de administración.

El informe del consejo de administración es igual al de la Geren

cia General, pues en éste se incluye también su propia actuación, sólo que en lugar de presentar este informe al consejo de administración, se entrega a la asamblea de accionistas, para que el órgano supremo de la empresa juzgue la actuación de toda la administración de la misma.

Es muy importante que el departamento de contabilidad de costos acompañe a su informe de variaciones entre el costo real y el estándar unas breves explicaciones de las causas que motivaron las variaciones más significativas. Para esto, desde luego, debe auxiliarse de los comentarios que le proporcione el departamento de producción.

El departamento de contabilidad general debe acompañar a su juego de estados financieros de hojas anexas a cada estado, explicando brevemente las desviaciones más importantes al presupuesto. Para esto, debe solicitar las explicaciones necesarias a las áreas de responsabilidad afectadas.

Cuando una variación o desviación favorable o desfavorable de importancia, sea causada por error de los costos estándar o de los presupuestos de ingresos y de egresos y no por la ejecución real, la gerencia general o el consejo de administración, deben ordenar la revisión de los mismos para que éstos se adapten a las necesidades de la empresa y continúen siendo un instrumento de control administrativo efectivo.

"ELABORACION DE PRESUPUESTOS,
CONTROL E INFORMACION
POR AREAS
DE RESPONSABILIDAD"

HISTORIA.-

A efectos de hacer un poco de historia sobre los presupuestos me voy a remontar a sus inicios.

El presupuesto nació en forma irregular, sin principios establecidos consistiendo en unas hojas de datos que mostraban los resultados previstos con informaciones concisas aplicadas a una determinada operación únicamente. "Prior Sinclair menciona en su libro "Budgeting", que ya en el siglo dieciocho se presentaba anualmente al parlamento inglés un estado de cuenta llamado presupuesto, que incluía un estado de los gastos del año anterior, una estimación de los gastos del año siguiente y un programa de impuestos y recomendaciones para su aplicación.

W. Rautenstrauch y R. Villers en su obra: "El presupuesto en el control de las empresa industriales", explican que: "El presupuesto (del francés antiguo Bougette o Bolsa) fué en su origen sinónimo de control de gastos. Cuando al final del siglo XVIII el ministro de Finanzas de Inglaterra hacía la "Apertura del Presupuesto", como entonces se decía, en realidad sometía a la consideración del Parlamento sus planes de gastos, con fines de adopción y control, sin que hubiera en rea-

lidad ninguna bolsa o Bougette.

"Cuando el procedimiento del presupuesto fué adoptado por --- Francia alrededor de 1820, después por varios países europeos y finalmente por el Gobierno Federal de los Estados Unidos en 1821, todavía se destacó la idea de Control de Gastos, que -- los funcionarios encargados del presupuesto consideraban ne-- cesario para el buen funcionamiento del gobierno".

Confirmando lo anterior W.A. Paton en el "manual del contador" dice que: "El origen de los presupuestos se asocia generalmente con la administración oficial, y en los últimos años, en - los Estados Unidos del Norte, se ha dedicado mucha atención a los presupuestos de las ciudades y municipios, los condados o distritos, los estados y del Gobierno Nacional".

Desde el año de 1921 los directores de las grandes empresas - americanas han dedicado mucho tiempo y estudio al asunto de - los presupuestos. Los boletines y las memorias de la American Management Association de la National Association of Cost Accountants y de otras asociaciones a que pertenecen directores de empresas mercantiles, contralores y contadores, contienen mucho material sobre el presupuesto, y en las últimas décadas han aparecido numerosos libros y artículos en revistas. El -- creciente interés de los presupuestos en los negocios pueden-- deberse, hasta cierto punto a la publicidad dada a los presu-

puestos oficiales; pero también en una consecuencia del crecimiento y las nuevas formas que han adquirido las empresas industriales modernas. El presupuesto se ha convertido en un medio de coordinación de la dirección en la administración y — por lo tanto en una de las principales herramientas de la contabilidad por áreas de responsabilidad.

DEFINICIONES Y CONCEPTOS GENERALES.--

Una de las fases importantes en la implantación de un sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad es la formulación de presupuestos de costos y gastos por áreas de responsabilidad.

Los presupuestos son parte integrante del sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad y en ellos descansa el éxito de los mismos, sobre todo si están cimentados en planes de acción y motivación futura realistas y conservadores.

Los presupuestos han recibido diversos conceptos y definiciones que desde luego apuntan más o menos a lo mismo existiendo conceptos de tipo teórico tales como "La herramienta de la administración a través de la cual los planes son traducidos a términos financieros y evaluados también a términos financieros". Y otros desde el punto de vista eminente práctico como "El presupuesto es un plan que presenta logros esperados -

determinados con base en los más eficientes estándares de operación, el que se compara regularmente con los hechos acontecidos.

Además de las definiciones anteriores existen otras muchas, tales como:

"Un plan financiero que consiste, como su nombre lo indica, en presuponer una serie de factores y situaciones, con mayor o menor detalle, como base para la realización de operaciones futuras y para el control de las mismas. (Mancera Hermanos, y Colaboradores, terminología del Contador 7a Ed. México: Ed. Banca y Comercio, S.A., 1966 p. 227).

"Plan para financiar una empresa o un gobierno durante un período de tiempo definido, el cual es preparado y sometido por un funcionario responsable a un organismo representativo, y cuya aprobación y autorización son necesarias antes de que el plan pueda ejecutarse". (Cleveland F.A., The Budget and Responsible Government. Tomado de: Paton, W.A., Manual del Contador. Tomo II México: UTEHA, 1968 p. 1260).

Una moderna delimitación del término presupuesto es la del M.C.A. Cristóbal del Río: "Es la técnica de planeación y predeterminación de cifras sobre bases estadísticas y apreciaciones de hechos y fenómenos aleatorios". (Del Río González, Cristóbal, Contabilidad y Control de los costos. Tomo II. Mé-

xico, 1968, p. 101).

En relación con la contabilidad por áreas de responsabilidad, los presupuestos son un plan de acción y motivación con enfoque a un período futuro, destinados a controlar y reducir costos y gastos y a informar, en términos de responsabilidad individual, de la eficiencia operacional en las áreas de un negocio.

Entre los fines de los presupuestos está el establecer un objetivo de funcionamiento o ejecución presupuestal. Los estándares como control constituyen una norma para medir los resultados que manifiesten las variaciones en relación con los planes anteriores; determinan límites para los gastos; formulan principios de acción para los ejecutivos; indican dónde y cuándo deben hacerse cambios para lograr el objetivo planeado. El presupuesto ayuda al control permitiendo la evaluación del trabajo ejecutado, por medio de la comparación de los resultados obtenidos con los que se habían previsto en la elaboración del presupuesto; A éste aspecto del control se le conoce como control presupuestal, el cual prevé la manera práctica de establecer estándares de comparación.

Los presupuestos no se basan en estimaciones arbitrarias, sino en la exploración que técnicamente se haga del futuro, para determinar con el mayor grado de aproximación posible, cómo -

se desarrollarán los hechos basándose en los precedentes las-tendencias y probabilidades que existan.

La tarea de presuponer es ardua y compleja, razón por la cual muchas empresas no la afrontan limitándose, cuando más, a formular un presupuesto de gastos de operación.

LOS PRESUPUESTOS, SUS VENTAJAS Y SUS DESVENTAJAS.-

Los presupuestos son importantes en toda empresa que se puedan implantar, pero es conveniente conocer cuales son sus ventajas, para lo cual podrían mencionarse las siguientes:

- 1) Respecto a todas las erogaciones proporciona medios para su control de éstas.
- 2) Como medio de Control aprovecha los costos.
- 3) Determina Responsabilidades en la empresa.
- 4) Es una guía importante en las finanzas de la empresa.
- 5) Coordina actividades.
- 6) Evita la realización de operaciones innecesarias.
- 7) Indica los pasos necesarios para lograr utilidades o evitar pérdidas.

Los presupuestos al igual que tienen ventajas, lógicamente -- tienen desventajas pudiéndose mencionar las siguientes:

- 1) Inexactitud de los pronósticos, la cual aumenta o -- disminuye según el cuidado con que los presupuestos-- sean elaborados.

- 2) Todos los presupuestos tienen una tendencia a la inflexibilidad, característica principal por lo cual se critica en forma negativa a los presupuestos. La inflexibilidad de los presupuestos podría tratar de evitarse cierta agilidad para adaptarse a los cambios de la empresa y que no los mantenga rígidos.
- 3) Los presupuestos en su elaboración son de un costo excesivo, por lo que ésta no debe ir más allá del punto en que ya no significa un ahorro para la empresa.
- 4) Los presupuestos requieren de demasiado tiempo para su elaboración. Este se disminuye en la medida en que se mejoren las técnicas en la preparación de los presupuestos y en la obtención rápida de fuentes de información.
- 5) En los factores externos existe irregularidad, tales como disposiciones fiscales, inclinaciones del mercado, actuación de la competencia, pérdida del poder adquisitivo de la moneda, etc. Una solución a la irregularidad en éstos factores externos es posible siempre y cuando los presupuestos traten de prever hasta donde sea posible estos cambios.

REQUISITOS BASICOS PARA LA ELABORACION DE PRESUPUESTOS POR AREAS DE RESPONSABILIDAD.-

Para poder elaborar los presupuestos que precisa la contabili

dad por áreas de responsabilidad es necesario tomar en cuenta los siguientes requisitos para poder elaborarlos:

- 1.- Convencimiento total por parte de la Dirección de la empresa de la necesidad de los presupuestos.
- 2.- Definición clara y precisa de la política financiera de la empresa, es decir, tener conciencia de la finalidad que se sigue con los presupuestos.
- 3.- Definir la duración o vigencia de los presupuestos - en forma más razonable que convenga a los intereses de la empresa.
- 4.- Elaboración de un Programa de Ejecución de los presupuestos.
- 5.- La Empresa debe contar con un coordinador de Presupuestos, es decir, la preparación de los presupuestos y su posterior operación deberá estar bajo la supervisión de una persona capaz y responsable.
- 6.- Las cifras presupuestas deberán ser expresadas en función de las áreas de responsabilidad y por lo tanto deberán quedar determinadas las responsabilidades individuales en los presupuestos.
- 7.- La información que proporcione el sistema de Contabilidad deberá ser oportuna y fehaciente, es decir, -- los datos contables han de ser exactos y actuales.
- 8.- Deberá existir una colaboración espontánea de los --

empleados y ejecutivos responsables con el objeto -- de obtener una eficaz observancia en el presupues--- to. Esta colaboración espontánea es posible obtenerla mediante motivaciones al personal.

- 9.- Se deberán analizar productivamente las desviaciones presupuestarias que resulten de las diferencias entre estimaciones previas y resultados realmente obtenidos, mediante la determinación de éstas por cada área en Informes de Responsabilidad para posteriormente su estudio.

EL COMITE DE PRESUPUESTOS EN LA CONTABILIDAD POR AREAS DE RESPONSABILIDAD.-

Siendo de considerable importancia los presupuestos en todo control directivo, es necesario que exista una organización A doc con el objeto de que los controle, y así poderlos llevar a cabo en forma adecuada; Esta organización es nada menos que el Comité de Presupuestos, el cual es recomendable al ser una centralización y ahorro de esfuerzos, con uniformidad en las instrucciones, lo cual da lugar a una mejor coordinación del plan aprobado.

En lo que se refiere a las personas que deben integrar el Comité de presupuestos creo conveniente hacer una separación en lo que se refiere a empresas industriales y empresas comercial

les, ya que para empresas industriales se podría aconsejar -- como funcionarios responsables a los gerentes de finanzas, -- producción, mercadotecnia y relaciones industriales; y en lo respecta a empresas comerciales pueden integrar el comité de presupuesto al tesorero, el gerente de ventas y el jefe de -- personal.

En ambos casos hay que considerar al responsable del Departamento de Auditoría Interna y además como cabeza del Comité de presupuestos al contralor.

El contralor como director o gerente del Comité de Presupuestos, una vez adoptado el presupuesto, debe asumir la responsabilidad de que se ponga en práctica todo el programa, por lo tanto creo conveniente que es necesario considerar cuales -- serían las posibles funciones del director o coordinador del comité de presupuestos, en este caso, el contralor:

- 1) Estudiar el programa financiero del negocio y formular el presupuesto por áreas de responsabilidad.
- 2) Vigilar la elaboración de los presupuestos, en función de responsabilidades individuales y con intervención de los responsables.
- 3) Diseñar las formas para el control de presupuestos -- por áreas de responsabilidad, en función del modelo de informe de responsabilidad a utilizar
- 4) Presentar los presupuestos para su aprobación.

- 5) Emitir el presupuesto aprobado, distribuyéndolo a cada uno de los jefes de las áreas de responsabilidad correspondientes.
- 6) Analizar productivamente los informes de responsabilidad y conferenciar con los jefes de las áreas de responsabilidad respectivas de las desviaciones presupuestarias ocurridas.

FORMA DE ELABORACION DE LOS PRESUPUESTOS POR AREAS DE RESPONSABILIDAD.-

Es necesario para la elaboración de los presupuestos que se tomen en cuenta las siguientes situaciones:

- 1.- Vigencia de los presupuestos a implantar.
 - 2.- Método de registro de los presupuestos.
 - 3.- Clasificación de los presupuestos a elaborar.
- 1.- Vigencia de los presupuestos a implantar.- Los presupuestos pueden utilizarse a corto y a largo plazo, - según lo requieran las necesidades de la empresa. En el caso de estándares, éstos pueden permanecer en vigor hasta por tres años; pero normalmente deben prepararse para un año, considerando las fluctuaciones que se esperan durante el mismo.
 - 2.- Método de registro de los presupuestos.- Todos los presupuestos es recomendable que se controlen extra-

libros, a menos que existan métodos mecánicos de registro avanzados o electrónicos, para controlarlos - por cuentas de orden.

3.- **Clasificación de los presupuestos a elaborar.**- En una empresa privada, los presupuestos deben prepararse en el mismo orden de presentación que sigue el estado de resultados para determinar la utilidad o pérdida neta. (En una empresa pública, por el contrario, se estiman primero los egresos y después los ingresos necesarios para sufragar a aquellos.) Por lo tanto debe existir:

1.- PRESUPUESTO DE INGRESOS:

- 1.- VENTAS
- 2.- PRODUCTOS FINANCIEROS
- 3.- OTROS PRODUCTOS

II.- PRESUPUESTOS DE EGRESOS

- 1.- COSTO DE PRODUCCION (1)
- A.- Costos variables estándares(2)
 - a.-) Materia Prima.
 - b.-) Mano de obra directa.
 - c.-) Gastos de Producción Variables.
- B.- Costos fijos. Presupuestos (3)
 - a.-) Gastos de Producción Fijos.

- 2.- GASTOS DE DISTRIBUCION.
 - 3.- GASTOS DE OPERACION.
 - 4.- GASTOS FINANCIEROS.
 - 5.- OTROS GASTOS.
 - 6.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
 - 7.- PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES.
- III.- PRESUPUESTO DE ENTRADAS Y SALIDAS DE EFECTIVO:
- IV.- PRESUPUESTO DE ADQUISICION DE INMUEBLES,
MAQUINARIA Y EQUIPO:

Notas:

- (1) En las Empresas Comerciales en lugar del presupuesto del costo de producción, deberá prepararse el presupuesto de compras de artículos para su venta.
- (2) Cuando se hace mención específica al presupuesto de costos variables de producción, éste se conoce bajo el nombre de estándares, pues controlan más adecuadamente a los elementos del costo sujetos al volumen de producción, sobre la base de que "lo que se desea" cueste lo mismo.
- (3) Para el control de los ingresos, costos fijos y gastos, se hace uso de los presupuestos propiamente dichos, sobre la base de "lo que se espera" hacer.

En páginas posteriores describiré en forma breve en qué consisten

te la preparación del presupuesto de Ingresos y Egresos enfocada al sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad.

En lo que se refiere al presupuesto de entradas y salidas de efectivo que debe prepararse una vez que se termina el de Ingresos y Egresos, desde luego que también existen responsabilidades de quienes originen los cobros y pagos de efectivo, - pero ambos movimientos se reflejan en el estado de resultados, al llevar la contabilidad por devengado y no por efectivo, es decir, que registra los derechos por cobrar y las obligaciones por pagar, desde que existen éstos, antes de que se efectúen; por lo tanto, tales movimientos se controlan por el sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad, a través del estado de resultados, no importando el tiempo en que los ingresos y egresos se perciban o se desembolsen físicamente, ya - para ello existen otros controles, tales como estudios de antigüedad de saldos de clientes, rotación de cuentas por cobrar a clientes, tablas de vencimientos de pago, etc., función que debe coordinar el tesorero o el contralor de la empresa.

En cuanto al presupuesto de adquisición de inmuebles, maquinaria y equipo, la responsabilidad de las compras o retiros - queda inherente en las solicitudes por escrito que deben formular los funcionarios que lo soliciten, exponiendo sus razones para ello. El control, entonces, sólo consiste en la compa

ración de lo realmente comprado y retirado, con lo presupuestado, para lo cual deben prepararse formas apropiadas para cada empresa según sus necesidades.

IMPORTANCIA DE LOS PRESUPUESTOS EN LA CONTABILIDAD POR ÁREAS DE RESPONSABILIDAD.-

El sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad requiere de presupuestos, preparados por las áreas responsables, para encausarlos en cuanto a los gastos y/o los productos que se puedan originar durante un período determinado, y servir de base para exigirles explicación por las desviaciones más importantes de tales presupuestos, al finalizar dicho período. De otra manera, el sistema estaría incompleto, ya que no habría una base firme escrita sobre la cual juzgar la actuación de las áreas responsables de una empresa.

Debe hacerse notar que los presupuestos deben implantarse en una empresa, una vez que se tenga experiencia de las transacciones reales que se hayan tenido, cuando menos un año atrás; de esta manera, con base en esa experiencia y en las circunstancias que se espera vayan a acontecer, éstos estén en condiciones de afectar al período en que deberán controlarse las transacciones reales de la empresa.

INSTRUCTIVO DE LOS PRESUPUESTOS EN LA CONTABILIDAD POR ÁREAS DE RESPONSABILIDAD.-

En toda empresa donde se lleve a cabo la implantación de un sistema de control presupuestal, es necesario que se expida un instructivo para la formulación de los presupuestos y estándares, así como los métodos que deben seguirse para su ejecución, registro y control, de acuerdo a las necesidades de cada empresa.

I.- PRESUPUESTO DE INGRESOS

1.- VENTAS

La gerencia de ventas es la indicada para preparar el presupuesto de ventas netas, el cual en su oportunidad posteriormente se aplicará para compararlo con la realidad. Al efecto deben estimarse tanto las ventas totales, como sus devoluciones, rebajas y bonificaciones, con el objeto de lograr las ventas netas que se espera obtener.

Este presupuesto debe elaborarse una vez que se consideren los siguientes factores:

- 1.-) Volúmen de ventas del ejercicio inmediato anterior.
- 2.-) Condiciones generales del ramo de la empresa y de la actividad económica en general.
- 3.-) Posición del producto que elabora y/o vende la empresa en relación al ingreso nacional, per-cápita, demandas de trabajo, precios y producción nacional.
- 4.-) Utilidad neta esperada por cada producto o línea de

productos.

- 5.-) Estudios de investigación de mercados.
- 6.-) Políticas de precios.
- 7.-) Promoción y publicidad.
- 8.-) Rendimiento de la fuerza de ventas.
- 9.-) Competencia.
- 10.-) Variaciones estacionales.
- 11.-) Capacidad de producción.
- 12.-) Tendencia en el futuro de las ventas de cada producto o línea de productos.

Una vez enunciados los principales factores de tomar en cuenta para la elaboración del presupuesto de ventas, es recomendable seguir tres pasos para preparar este presupuesto:

1o. Metas de ventas estimadas por los vendedores:

Para esto es necesario preparar un formulario con todos los datos que se necesiten conocer de los agentes vendedores, supervisores, y gerentes de ventas. A través de discusiones entre estas personas se puede llegar a estimaciones adecuadas. Para este cálculo deben primero determinarse las ventas en cantidades y después valorizarse con objeto de definir claramente la proporción guardada del aumento o disminución de las mismas, en cuanto a volumen y en cuanto a precio.

2o. Cuadros Estadísticos:

Las tendencias, al ciclo económico, las variaciones estacionales, son factores determinantes para la estimación de ventas.

Sin embargo, el juicio y opinión del gerente de ventas deben decidir hasta que grado deben influir estos informes estadísticos en la preparación del presupuesto.

3o. Aprobación de los ejecutivos de las demás áreas.

Los gerentes de finanzas, producción, relaciones públicas y desde luego, el gerente general, deben expresar su opinión sobre el proyecto de ventas presentado por el gerente de ésta función, con el fin de conocer si existe algún factor que éste no haya considerado y que por su importancia pueda afectarlo.

Una vez efectuados los pasos anteriores para la elaboración del presupuesto de ventas, pueden prepararse varios cuadros, ya sea por cada mes, bimestre, trimestre o semestre y el acumulado anual, con el objeto de poder comparar a cualquiera de esas fechas las ventas reales y determinar las desviaciones al presupuesto y por lo tanto exigir explicaciones a las áreas de responsabilidad circunscritas en la función de ventas. Un ejemplar de este presupuesto debe permanecer en manos de la persona encargada del área responsable.

2.- PRODUCTOS FINANCIEROS.--

El contralor o contador en su defecto, debe preparar este presupuesto del que él es responsable. Debe incluir intereses, productos de valores, descuentos -- por pronto pago a proveedores y demás productos financieros.

Antes de la preparación de este presupuesto es recomendable considerar los siguientes factores:

- 1.-) Productos Financieros del ejercicio inmediato anterior.
- 2.-) Condiciones generales del ramo en que opera la empresa y de la actividad económica en general.
- 3.-) Plazos de Crédito a clientes (respecto a cobro de intereses).
- 4.-) Políticas de crédito (en relación a cobro de intereses).
- 5.-) Atractivos de la inversión en valores negociables.
- 6.-) Capacidad de producción para estimar los probables descuentos por pronto pago que pueden obtenerse de los proveedores.
- 7.-) Factores que originen la obtención de cualquier otro producto financiero.

Al igual que para el presupuesto de ventas, éste debe ser co-

mentado con los gerentes, de producción, ventas y relaciones-públicas, para modificarlo si es necesario, con base en la opinión fundada de cualquiera de ellos.

3.- OTROS PRODUCTOS.-

En la misma forma que los productos financieros, el contralor ó contador, debe preparar este presupuesto del que también es responsable. Los conceptos que lo forman son:

- a.-) La utilidad en venta de valores negociables.
- b.-) La utilidad en venta de activo fijo.
- c.-) Comisiones ganadas y
- d.-) Otros ingresos.

En lo que se refiere a las ventas de desperdicio, el contralor ó el contador según el caso, debe solicitar al gerent de producción el presupuesto relativo del que será responsable, e incluirlo en el presupuesto de otros ingresos.

Al igual que el presupuesto de productos financieros, para la elaboración del presupuesto de otros productos deben considerarse los siguientes factores:

- 1.-) Otros productos del ejercicio inmediato anterior.
- 2.-) Condiciones generales del ramo en que opera la empresa y de la actividad económica en general.
- 3.-) Presupuesto de entradas y salidas de efectivo para-

determinar si van a faltar disponibilidad para en -
tonces vender parte o la totalidad de las inversio-
nes en valores negociables.

- 4.-) Tendencias del mercado en la cotización de valores-
negociables.
- 5.-) Presupuesto de retiros de activo fijo.
- 6.-) Cotizaciones en el mercado de los probables retiros
de activo fijo.
- 7.-) Condiciones y volúmen de la producción estimada, -
para calcular las ventas de desperdicio.
- 8.-) Cotizaciones de compra de desperdicio.
- 9.-) Ventas por cuenta de terceros (cobro de comisiones).
- 10.-) Factores que originen la obtención de cualquier o--
tro ingreso.

Solamente con base en el presupuesto de ingresos --
preparado por las propias áreas responsabilidad de que éstos-
se originen o no, del que deben conservar un ejemplo, pueden -
exigirse explicaciones en caso de que se encontraran desvia--
ciones importantes. Sin éste, no habría base de comparación -
para juzgar la actuación de estas áreas de responsabilidad, -
en lo que se refiere a la obtención de ingresos.

II.- PRESUPUESTO DE EGRESOS :

1.- COSTO DE PRODUCCION

A.- Costos variables.-

La gerencia de producción en colaboración con el departamento de contabilidad de costos debe elaborar este presupuesto, a base de estándares calculados para estimar el costo de la materia prima, la mano de obra directa y los gastos de producción variables que deben intervenir en el volumen de producción que se planea.

Antes de proseguir, es conveniente aclarar por qué debe tenerse establecido un sistema de contabilidad de costos estándar para que pueda funcionar el sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad.

La razón se debe a que este sistema permite controlar los costos de producción variables gracias a la predeterminación cuidadosa que de los mismos se lleva a cabo, representando las metas por alcanzar en condiciones normales de producción, sobre bases de eficiencia a las que deben llegar los costos reales y de no ser así, se determinan las variaciones, debidamente clasificadas, para investigar sus causas directamente con las áreas de responsabilidad originarias de las mismas.

El sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad requiere que el sistema de costos estándar determine las variaciones del real con el estándar, conforme se desarrolla la producción, para lo cual es necesario que la técnica de regis

tro de este sistema debe ser la de debitar y acreditar las -- cuentas de inventarios al costo estándar para obtener las variaciones cada vez que estas ventas se afecten por compras de materia prima y empaques y se acredite por la producción terminada. Así, se pueden investigar las variaciones importantes oportunamente.

Para preparar los costos estándar es necesario que el departamento de costos se auxilie del departamento de producción que es el responsable del costo de los productos a través de sus diferentes áreas de responsabilidad. Generalmente el departamento de producción proporciona cifras en especie (Volumen de producción, promedios de eficacia de mano de obra y máquinas, tiempos muertos por cambios de procesos, etc.) y el departamento de costo los valoriza.

Para determinar los costos unitarios estándar de material, mano de obra y gastos variables de producción de cada unidad a producir, es conveniente considerar los siguientes factores:

- 1.-) Experiencia de años anteriores.
- 2.-) Los precios de la materia prima, mano de obra y gastos variables de producción que deben proporcionarlos departamentos de compras y de personal.
- 3.-) El volumen de ventas que debe obtenerse en el presente ejercicio.
- 4.-) Capacidad de producción de la planta.

5.-) Mermas de producción.

6.-) Futuras modificaciones o ampliaciones al equipo de producción.

7.-) Estudio de tiempos y movimientos.

A los costos que deben llegarse a establecer como estándares, debe considerarse el posible desperdicio o tiempo improductivo normal así como cualquier otro costo posible de producción y no establecer costos estándar ideales a los que nunca llegarían los costos reales.

Para poder decidir cuáles de los gastos de producción aumentan o disminuyen con el volumen de producción, debe atenderse a las políticas implantadas así como a las circunstancias de cada empresa.

Para esto, el implantador del sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad debe ir clasificando a los gastos de producción de acuerdo con esas políticas y circunstancias. Para ello debe ayudarse del catálogo de cuentas que previamente ha elaborado, subcuentas de resultados según su origen que afectan a las áreas de responsabilidad y clasificarlos en gastos variables si se afectan por el volumen de producción o en fijos si no se afectan. Pueden existir también algunos de ellos que parcialmente se vean afectados por el volumen de producción y que por lo tanto se clasifiquen en semivARIABLES.

Para hacer esta clasificación puede uno situarse en el caso - en que la producción estuviera detenida y algunos gastos de - producción ya no continuaran y otros por el contrario siguie- ran causándose con el fin de mantener a la planta y tenerla - en buenas condiciones de funcionamiento, para iniciar la pro- ducción nuevamente cuando se deseara.

En párrafos anteriores se indican algunos de los gastos que - se pueden clasificar como semivariables y fijos.

Los gastos de producción que se consideren como variables son responsabilidad de las áreas de compras, personal y producción ya que están atendidos al volumen de producción de la empresa; en cambio los gastos fijos se atribuyen a las áreas de respon- sabilidad que no están sujetas a la producción, sino simple- mente a su decisión de efectuar o no determinado gasto, inde- pendentemente del precio al que se adquiriera. Si se tomara co- mo base exclusivamente al precio, todos los gastos según su - origen serían atribuibles exclusivamente al departamento de - compras por adquisiciones de bienes o al de personal por admi- sión de trabajadores.

Como los demás presupuestos, las relaciones de costos unita- rios estándar deben ser comentadas por el gerente de producción y el contador con los gerentes de ventas y relaciones públicas y modificarlos si es necesario. Una vez aprobados deben con--

servar un ejemplar de los mismos, las áreas responsables de la producción.

En cuanto al registro de las variaciones del costo real con el estándar, éstas pueden llevarse directamente al costo de ventas o a cuentas de resultados específicas según se considere más práctico. En estos casos debe prepararse extralibros - un estado de variaciones con el costo estándar que las analice adecuadamente.

B.- Costos Fijos.

En cuanto a la planeación y determinación de los gastos fijos, es aplicable lo mencionado anteriormente en los párrafos de costos variables. Es recomendable que cuando se determinene los estándares para los gastos de producción variables, también se establezcan los presupuestos para los gastos fijos.

Debe mencionarse que la clasificación de los gastos de producción en variables, semivariables y fijos es indispensable -- para aquellos sistemas de contabilidad de costos que tengan establecido el costeo directo o marginal, pues los gastos fijos no son absorbidos por el costo unitario del producto, sino que se cargan directamente a resultados. En este sistema, por lo tanto, debe decidirse si los gastos semivariables se aplican al costo de los productos o resultados. Para esto de-

ben analizarse estos gastos y determinar en cuánto los afectó el volumen de producción; si éste fue del 50% o más, es conveniente que se aplique al costo del producto, o bien, aplicándole exactamente la cantidad variable que le corresponda. Como ejemplo de subcuentas de resultados según su origen, susceptibles de considerarse como gastos de producción semivariables, se pueden mencionar las siguientes: Energía eléctrica; combustible y agua. También el sueldo de algunos ejecutivos del departamento de producción puede considerarse como gasto-semivariable cuando parte del mismo esté en función del volumen de unidades producidas, o bien, los jefes que supervisan la producción, etc.,

Si se aplica el costeo directo, solamente se prorratan los gastos variables y semivariables, en su caso, de las áreas de servicio a los productivos para aplicarlos a la producción; y los gastos fijos y semiflujos, en su caso, llevarlos a una cuenta de resultados que se podrá denominar "gastos fijos de producción", que se presentaría en el estado de pérdidas y ganancias después de la utilidad marginal (ventas netas menos costo variable de ventas).

Para efectos del sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad puede tenerse establecido, ya sea el sistema de costos absorbentes o el marginal; lo importante es controlar los gas

tos de producción por áreas de responsabilidad, para ejercer un control estricto sobre ellos.

2.- GASTOS DE DISTRIBUCION

Las gerencias de producción y de mercadotecnia deben preparar el presupuesto de gastos de distribución tomando en consideración lo siguiente:

- 1.-) Gastos de distribución del ejercicio inmediato -- anterior.
- 2.-) Volúmen de producción que se espera en el ejercicio.
- 3.-) Volúmen de ventas totales que se espera en el -- ejercicio.
- 4.-) Volúmen de devoluciones de clientes que se espera en el ejercicio.
- 5.-) Espacio disponible para almacenaje.
- 6.-) Localización de los almacenes de productos terminados.
- 7.-) Colocación de los productos.
- 8.-) Tamaño y conservación del producto terminado.
- 9.-) Exenciones probables del impuesto sobre ingresos-mercantiles.
- 10.-) Política de porcentajes de comisiones.
- 11.-) Número promedio de comisiones durante el ejercicio.

12.-) Política sobre fletes por embarques, a cargo del cliente o de la empresa.

13.-) Políticas de distribución de productos.

Una vez discutido con los demás gerentes de la empresa, este presupuesto podría adicionarse al estado de resultados estimado y conservar un ejemplar del mismo, las áreas responsables de su ejecución.

Los gastos de distribución son normalmente variables.

El almacenaje está sujeto al volumen de producción y a las ventas; el impuesto sobre ingresos mercantiles, comisiones y transportación, están sujetos a las ventas.

En reconocimiento a la situación que presentan tanto los gastos de producción como los de distribución al clasificarse en variables, semivARIABLES o semifijos y fijos, por estar sujetos a la producción real y/o a las ventas reales, se debe implantar el sistema de costeo directo o marginal, o bien, el sistema de presupuestos flexibles que determina el monto de gastos estándar para cada diferente nivel de capacidad productiva o de venta, medido en volumen de producción o venta, u horas de trabajo o cualquier otro factor variable en un período.

Debido a lo anterior, es conveniente subanalizar la variación de precio en los gastos, que corresponde a los gastos no ab--

sorbidos, para distinguir el ahorro o gasto excesivo atribuible a decisiones financieras y de compra, de la variación causada por la mayor o menor absorción de los gastos semivariables o semifijos y de los fijos en proporción directa a la utilización del departamento de producción correspondiente y/o al de mercadotecnia

Para los gastos de producción, el sistema de costos estándar determina la obtención de variaciones en precio y cantidad. Conviene hacer notar que la variación de gastos de producción en cantidad debida a la capacidad de volumen o de utilización constituye en último término una responsabilidad del departamento de mercadotecnia correspondiente, ya que del éxito en la obtención de pedidos depende la actividad con que trabaja la empresa, a menos por malas condiciones de la planta, su capacidad de producción no pueda satisfacer la demanda de ventas.

Lo anterior puede ejemplificarse de la siguiente manera:

Si una empresa estima que va a producir 100.000 unidades, su costo estándar sería de \$ 30,000.00 . Pero si en realidad produjo 80,000 unidades (la diferencia de 20,000 unidades es objeto de estudio de la variación en cantidad debida a la capacidad de volumen o de utilización, que se menciona en renglones anteriores), para poder comparar el costo real de producción, debe determinarse el costo estándar que debe corres-

ponder a esa producción; por lo tanto los \$ 30,000.00 dejan-- de ser la base estándar de comparación.

Lo mismo sucede para los gastos de distribución en que la base de comparación de los gastos de almacenaje, el impuesto sobre ingresos mercantiles, las comisiones, los fletes, etc., - debe ser flexible al volumen de producción y/o a las ventas - que realmente logre la empresa.

3.- GASTOS DE OPERACION.

Para determinar el presupuesto de gastos de operación, deben intervenir las gerencias de producción, mercado--tecnica, Consejo de Administración, la gerencia general, la de Relaciones Industriales y el de Finanzas. Para esta estina---ción debe tomarse en cuenta principalmente:

- 1.- Gastos de operación del ejercicio inmediato ante--rior.
- 2.- Perspectivas de extensión o reducción del campo de operación de la empresa.
- 3.- Nuevos Productos.
- 4.- Volúmen de ventas que se espera en el ejercicio.
- 5.- Condiciones generales del ramo de la empresa y de la actividad económica en general.
- 6.- Utilidad en operación esperada por cada producto o línea de productos.

- 7.- Situación del mercado.
- 8.- Rendimiento de la fuerza de ventas.
- 9.- Competencia.
- 10.- Variaciones estacionales.
- 11.- Capacidad de producción.
- 12.- Tendencia en el futuro de las ventas de cada producto o línea de productos.
- 13.- Control interno deseable en la empresa.
- 14.- Políticas a seguir en cuanto al trato con los accionistas y futuros inversionistas (sociales anónimas abiertas), consejo de administración, personal y demás acreedores, distribuidores, clientes, gobierno, industriales y comerciantes y con los habitantes del lugar donde opera la empresa.

Cada área de responsabilidad debe preparar el presupuesto del que es responsable de ejecutar. Después de comento de este presupuesto entre todos los funcionarios y hacer las correcciones pertinentes, se incorporaría este presupuesto en el estado de resultados dejando un ejemplar del mismo a las áreas responsables de su ejecución.

4.- GASTOS FINANCIEROS

El contralor o contador en su defecto debe preparar este presupuesto. De acuerdo al cuadro de organización ya ejemplificado el contralor debe hacerlo, pues, él es responsa

ble de los intereses, comisiones y situaciones bancarias, --- fluctuaciones en valores negociables (el contralor es el indicado para decidir qué valores deben adquirirse), descuentos - por pronto pago de clientes, cuentas incobrables y demás gastos financieros.

Para la elaboración de este presupuesto, deben considerarse:

- 1.- Gastos financieros del ejercicio inmediato anterior.
- 2.- Condiciones generales del ramo en que opera la empresa y de la actividad económica en general.
- 3.- Préstamos necesarios a corto y/o largo plazo.
- 4.- Tendencias del mercado en la cotización de valores negociables.
- 5.- Políticas de cobranzas.
- 6.- Política sobre concesión de créditos.
- 7.- Política sobre ventas.
- 8.- Factores que originen cualquier otro gasto financiero.

También debe comentarse este presupuesto con los gerentes de los demás departamentos de la empresa, antes de terminarlo, e incorporarlo al estado de resultados. Un ejemplar del mismo lo deben conservar las áreas responsables de llevarlo a cabo.

5.- OTROS GASTOS

Tanto el Gerente de Finanzas como el Gerente de --- Producción son responsables de la preparación del presupuesto de otros gastos.

En éste presupuesto al igual que los anteriores, deben tomarse en cuenta los siguientes factores:

- 1.-) Otros gastos del ejercicio inmediato anterior.
- 2.-) Condiciones generales del ramo en que opera la empresa y de la actividad económica en general.
- 3.-) Presupuesto de entradas y salidas de efectivo para determinar si van las inversiones en valores negociables.
- 4.-) Tendencias del mercado en la cotización de valores negociables.
- 5.-) Presupuesto de retiros de activo fijo.
- 6.-) Cotizaciones en el mercado de los probables retiros de activo fijo.
- 7.-) Condiciones y volumen de producción estimada para calcular el costo de las ventas de desperdicio.
- 8.-) Factores que originen cualquier otro gasto.

Al igual que el resto de las cuentas de egresos del presupuesto, éste debe comentarse con la gerencia general y las gerencias de las otras funciones de la empresa, para después incorporarlo al estado de resultados y anexos, estimados para el e

jercicio siguiente. Las áreas responsables de su ejecución deben conservar un ejemplar del mismo.

6.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA .

El gerente de finanzas o el contralor, a través de su departamento de asuntos fiscales, es responsable de su estimación, y el que durante el ejercicio dirige las finanzas y hasta cierto punto encauza los resultados financieros (partidas no deducibles, inversiones, retiros, etc.)

En otras empresas de menor tamaño, el Gerente General es el que los encauza y por lo tanto el responsable del pago de un impuesto mayor o menor. En otras ocasiones el gerente de ventas, por haber logrado unas ventas elevadas o mínimas, influye en su importe. Otras veces, son varios los responsables -- del mismo . En estas situaciones lo que puede hacerse, es atribuir a algunas de estas áreas este impuesto y mediante una nota indicar a las demás áreas responsables.

Debe comentarse también este presupuesto con los funcionarios de los primeros niveles, con objeto de determinar si es conveniente o no presupuestar las inversiones, desembolsos o cualquier otra operación financiera que se había estimado antes - de hacer el cálculo de este impuesto. Una vez aprobado se incorporaría en el estado de resultados presupuesto.

El área responsable de este egreso debe conservar un ejemplar

de su cálculo.

7.- PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES.

Para esta última deducción a la utilidad neta estimada del ejercicio, procede lo indicado para la estimación -- del impuesto sobre la renta y por lo tanto el cálculo correspondiente de la participación de utilidades a repartir.

El Presupuesto de Resultados.-

El presupuesto de resultados lo es más que el resumen del presupuesto de ingresos y egresos para un ejercicio contable que se plasma en un estado de resultados al que la empresa supone llegar al terminar el ejercicio.

En los presupuestos de resultados deben prepararse además del estado acumulado por doce meses, todos los estados que se requieran, ya sea mensual, trimestral, semestralmente, o cualquier otro período en que se deseen comparar los resultados reales con los presupuestados. Para tal fin, los presupuestos de ingresos y egresos deben estimarse para cada uno de estos períodos, considerando los factores que puedan alterarlos (variaciones estacionales, rentas de temporada, etc.) y no calcular el total anual y obtener la proporción al período parcial que se necesite. También hay que tomar en cuenta que las variaciones del costo real con el estándar se pueden presentar su-

mentando o disminuyendo al costo de ventas y su análisis queda soportado por un anexo.

Es indiscutible que los presupuestos son un magnífico instrumento para la dirección de una empresa que permite lograr la mejor eficiencia de su personal a través de una supervisión directa y oportuna. La necesidad de elaborar presupuestos es tan elemental, que aún las finanzas domésticas se basan por lo general en estos. Sin embargo, debe tomarse en cuenta la actitud de cada uno de los encargados de las áreas de responsabilidad hacia el presupuesto, ya que una buena opinión sobre él, crea un ambiente para el logro del éxito de sus metas.

A continuación se indican algunos de los efectos que puede causar una reacción desfavorable de las áreas responsables hacia los presupuestos:

- 1.-) La presión del presupuesto tiende a unificar al personal en contra de la gerencia general y coloca en tensión a los empleados a cargo de cada área de responsabilidad, y muchas veces lleva a la declinación del trabajo bien a la agresión con sus supervisores y/o con sus subordinados.
- 2.-) El departamento de contabilidad general y el de costos, al investigar las desviaciones importantes con las personas responsables puede ocasionar choques con ellas y-

suscitar multitud de problemas, hasta generalizar un --
descontento y antipatía de todo el personal hacia ellos.

3.-) El uso del presupuesto tiende a que las personas respon-
sables solo se dediquen a los problemas de su área y ha-
gan caso omiso de los problemas de otras áreas, con los
que también tratan, creando una división y un clima de-
competencia perjudicial que acaba con la coordinación -
que debe existir permanentemente en una empresa.

4.-) Las personas responsables de cada área leen con descon-
tento y menosprecio los informes de su actuación porque
éstos sólo muestran resultados pasados y no las explica-
ciones de las desviaciones con el presupuesto, que --
ellos a simple vista conocen y pueden prever que en po-
co tiempo se corregirán, porque ya se ha tomado medidas
correctoras de tal o cual deficiencia, es decir, ellos-
al leer los informes, quisieran que éstos reflejaran la
situación presente, de ese día y no lo que sucedió la -
semana o el mes anterior.

5.-) Las personas a cargo de cada área de responsabilidad, a
veces pueden sostener que hacen su trabajo lo mejor que
pueden hacerlo, por lo que necesitan que los estén vigi-
lando continuamente ya que ellos no hacen caso a la pre-
sión de los presupuestos.

6.-) Los encargados de las áreas de responsabilidad pueden -

culpar al contralor de que su personal de éste no puede estar controlándolos por no conocer a fondo la clase de trabajo que cada área desarrolla y que frecuentemente se percatan que son personas de criterio estrecho que no aceptan explicaciones de ellos de ninguna especie si no que tratan de culpar de negligencia a dichas áreas.

La habilidad de un gerente general para obtener eficiencia de su personal se mide a través de su libertad para tomar decisiones y su poder de convencimiento. Para lograr cualquier objetivo es necesario que exista un fundamento que motive o impulse a obtenerlo. Ahora bien, el deseo de cumplimiento que puede despertarse en cada persona, varía según las bases que se establezcan para lograr una meta. Por ejemplo, para el costo de mantenimiento puede pagarse al obrero de acuerdo al número de horas trabajadas, o a las reparaciones efectuadas, o bien, cubrir un sueldo mensual fijo. Entonces, deben tomarse en consideración las bases que se escojan para remunerar tal o cual gasto con el fin de despertar una motivación en beneficio tanto del personal como de la empresa. El establecimiento de incentivos bien planeado, puede dar magníficos resultados al respecto.

El contador público independiente o el contralor que implante el sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad, debe tener también la habilidad necesaria para que el mismo tenga-

éxito en la empresa.

Para esto, debe cerciorarse de que cada persona responsable - de cada área elabore su propio presupuesto con objeto de que él mismo lo vigile y respete en la práctica para que en cualquier momento en que se le presente su informe de actuación, - puedan solicitársele explicaciones sobre las desviaciones resultantes de la comparación de lo que él realizó con lo que él - había estimado realizar, y no day oportunidad a que eluda responsabilidades, en el supuesto que él no hubiera preparado el presupuesto.

VI "CONCLUSIONES"

El desenvolvimiento de la contabilidad ha llegado hasta el punto actual en que una empresa tiene establecido un plan anual de actividades, y en torno a él se estiman los presupuestos de ingresos, costos y gastos fijos controlados por áreas de responsabilidad y los estándares aplicables a los débitos variables para la valuación de la producción aplicando el costo directo estándar, así como a los débitos variables aplicables a los gastos de distribución. En esta forma tanto los ingresos como los egresos son controlados estrechamente gracias a la "Contabilidad Administrativa" que sirve a los miembros de la empresa y no a la "Contabilidad Financiera" que es la más utilizada en nuestro medio. Son pocos en realidad los que conocen que la contabilidad no sólo sirve para presentar razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones de una empresa con el fin de que terceros interesados, tales como el fisco, acreedores, inversionistas y público en general, juzguen del progreso o retraso de una empresa; sino que también debe la contabilidad ser útil a la administración de una manera constante, al convertirse en un instrumento de control interno permanente que le permite tomar decisiones oportunas, gracias al establecimiento de un sistema contable que incorpora presupuestos, estándares y áreas de responsabilidad en sus informes.

A medida que el hombre de empresa vaya interiorizándose del beneficio que le reporta un sistema de contabilidad administrativa a su servicio, la contabilidad será mejor apreciada, lo que redundará en un reconocimiento a la profesión y dará lugar a que le sean abiertos nuevos campos de acción en los que la contabilidad habrá de progresar a ritmo del desarrollo de todas las actividades del hombre. De lo contrario, si la empresa privada y pública no obtiene resultados objetivos de la contabilidad, ésta automáticamente, será relegada a la retaguardia del progreso de la humanidad.

La profesión contable evoluciona y responde a las exigencias de una sociedad dinámica, colocando al alcance y servicio de la administración, con deseos de progreso, de éxito, de obtener las máximas utilidades y los mínimos costos y gastos, de otorgar un servicio mejor y a más bajo costo a la comunidad y de guardar una línea de conducta equilibrada y compatible con valores humanos y la estimación pública, una herramienta valiosa, que en algunos casos puede ser considerada indispensable y en otros conveniente, pero que en todos ellos coayuda a la consecución de sus objetivos.

"BIBLIOGRAFIA"

- 1.- Finanzas y Contabilidad, Vol. XXXIV-Núm.7 -Julio de 1967. Artículo "Contabilidad por Responsabilidades" por C.P. - Humberto Jesús Villarreal.
- 2.- Finanzas y Contabilidad, Vol. XXXIII-Núm. 9-Septiembre - de 1966. Artículo "Contabilidad por Centros de Responsabilidad" por C.P. Eduardo Argil Aguilar.
- 3.- "La Contabilidad por Areas de Responsabilidad" del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. 1967 Primera Edición.
- 4.- "Diccionario Enciclopédico Abreviado" Espasa-Calpe Argentina, S.A. Buenos Aires -México TOMO I y II 1945.
- 5.- "Enciclopedia Salvat Diccionario" Salvat Editores, S.A.- TOMO I, 1971.
- 6.- "Contabilidad por Areas de Responsabilidad". Tesis, -- U.N.A.M., 1963 de C.P. Luis Correa Quintero.
- 7.- "Significado actual de la Contabilidad por Areas de Responsabilidad. Una Interpretación Humanística". Tesis, -- U.N.A.M., 1970 de Francisco Perea Román.
- 8.- "Control presupuestal de Proyectos de Inversión Capitalizable", Tesis U.N.A.M., 1969 de Roberto Guerra Paz.
- 9.- W.A. Paton. "Manual del Contador"
- 10.- Finanzas y Contabilidad, Vol. XXXIII-Núm. 11 -Noviembre de 1966, Artículo "Contabilidad por Centros de Responsabilidad" por C.P. Eduardo Argil Aguilar.

- 11.- "Contabilidad por Areas de Responsabilidad" Seminario de Investigación Contable 1971 de Ofelia García Cano-Gamboa.
- 12.- "Terminología del Contador" Mancera Hnos., y Colaboradores. 7a. Ed. México. Ed. Banca y Comercio, S.A. 1966.
- 13.- "Contabilidad y Control de los Costos". Cristóbal del Río González. TOMO II. México 1968.
- 14.- "Apuntes de principios de organización administrativa y contable". Mio. y C.P. Francisco Javier Laris Casillas. U.N.A.M.
- 15.- "Contabilidad General" del C.P. Maximino Anzures.
- 16.- "Técnica de los Costos" del C.P. Sealtiel Alatraste Jr.
- 17.- Finanzas y Contabilidad, Vol. XXXIII-Núm. 10-October de 1966. Contabilidad por Centros de Responsabilidad" por C.P. Eduardo Argil Aguilar.
- 18.- Finanzas y Contabilidad Vol. XXXIV-Núm. 9 Septiembre-1967.
- 19.- Finanzas y Contabilidad Vol. XXXIII-Núm. 12 Diciembre 1966.