

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
FACULTAD DE DERECHO

DERECHO CONTABLE

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A

EDUARDO ANDRES JOHNSON OKHUYSEN

México, D. F.

1977



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.

EN AGRADECIMIENTO A DIOS, POR HABERME
CONCEDIDO TAN MARAVILLOSOS PADRES COMO
LOS QUE ME DIO, A LOS CUALES NO HAY PA
LABRAS DE DEDICATORIA PARA EXPRESAR MI
GRANDE AMOR

A MI AMADA ABUELA DOLORES, A LA QUE
POR SIEMPRE AGRADECERE EL HABERME
TENIDO CONFIANZA EN MI PRIMER TRABA
JO PROFESIONAL

A MI QUERIDA ABUELA CAROL

CON AMOR FRATERNAL, SINCERO Y ETERNO
AGRADECIENDO SU APOYO Y COMPRENSION A:
FRANCISCO DOLORES RICARDO SAMUEL

A MARGARITA CON AMOR Y CARINO

A MIS CUÑADOS: JUSTO Y CAR

A MIS MAESTROS: SALVADOR M. ELIAS, RAUL ORTIZ
URQUIDI, ANDRES SERRA ROJAS, PEDRO ASTUDILLO
URSUA, JAIME ACEVEDO Y MIGUEL VALDES VILLARRE
AL.

INDICE

CONTABILIDAD LEGAL

TITULO I

LA CONTABILIDAD

INTRODUCCION 1

CAPITULO I

CONCEPTO GENERAL 2

CAPITULO II

CONTABILIDAD FINANCIERA 12

CAPITULO III

CONTABILIDAD DE COSTOS 69

CAPITULO IV

CONTABILIDAD ADMINISTRATIVA 109

TITULO II

FUNDAMENTOS LEGALES DE LA CONTABILIDAD.

CAPITULO I

CONTABILIDAD Y DERECHO -----	114
------------------------------	-----

CAPITULO II

REGIMEN LEGAL CONTABLE EN NUESTRO PAIS -----	123
--	-----

CAPITULO III

REGLAMENTACION FISCAL DE LA CONTABILIDAD -----	134
--	-----

CONCLUSIONES -----	172
--------------------	-----

APENDICE I -----	176
------------------	-----

APENDICE II -----	182
-------------------	-----

APENDICE III -----	189
--------------------	-----

BIBLIOGRAFIA -----	196
--------------------	-----

INTRODUCCION

EN ESTE BREVE MANUAL PRETENDO MOSTRAR EN FORMA ANALITICA LOS FUNDAMENTOS QUE ESTRUCTURAN EL DERECHO CONTABLE EN NUESTRO PAIS.

EL PROBLEMA QUE OBSTA AL TRATAR DE DESARROLLAR LA IDEA PRECITADA ES DE QUE EL DERECHO CONTABLE ES UNA MATERIA HIBRIDA, ES DECIR, - EL RESULTADO DE DOS DISCIPLINAS INDEPENDIENTES -CONTABILIDAD Y DE RECHO- QUE ENGENDRAN A UNA TERCERA: EL DERECHO CONTABLE.

EN BASE A LO ANTERIOR ME VEO OBLIGADO A DESARROLLAR EL ESTUDIO DE EL DERECHO CONTABLE DESDE DOS PUNTOS DE VISTA: LA CONTABILIDAD GENERAL (TITULO I) Y LA CONTABILIDAD DESDE EL PUNTO DE VISTA LEGAL EN NUESTRO PAIS (TITULO II). EN EL TITULO I ANALIZO EL CONCEPTO GENERAL DE LA CONTABILIDAD, SUS RAMAS Y SU DESARROLLO BASICO, A LA VEZ, QUE EN EL TITULO II INDICO LA FORMA EN QUE NUESTRAS LEYES ESTRUCTURAN EL CONGLOMERADO JURIDICO PARA SU REGULACION.

QUIZAS EL LECTOR AL OBSERVAR EL INDICE DEL PRESENTE TRABAJO, CREA QUE EL TITULO I ES EN REALIDAD UN APARTADO AUTONOMO DE LA TEORIA CONTABLE, A LA VEZ QUE EN EL TITULO II LO ES DEL DERECHO. AL RESPECTO QUISIERA RECOMENDARLE QUE LEYESE DETENIDAMENTE EL PRIMER TITULO, PARA ASI POR MEDIO DE ESTE, PODER ENTENDER EL SEGUNDO TITULO, DICHIENDO CON ESTO QUE EXISTE UNA FUERTE INTERRELACION PARA LA COMPRESION DEL TRABAJO DEL DESARROLLO CONTABLE Y EL MUNDO DEL DERECHO. ASI PUES, TOMANDO EN CUENTA LO EXPUESTO, EL LECTOR YA HA PODIDO CAPTAR LOS DOS FUNDAMENTALES MOTIVOS QUE TUVE AL ESCRIBIR SOBRE ESTE TEMA -DERECHO CONTABLE- OBJETIVOS QUE SON: UN MANUAL - PARA LOS ABOGADOS A MANERA DE QUE ESTOS PUEDAN INTRODUCIRSE Y FAMILIARIZARSE CON EL ESTUDIO DE LA CONTABILIDAD (TAN IMPORTANTE ES TE PARA MATERIAS COMO DERECHO IMPOSITIVO, MERCANTIL, ETC...); Y - UN BREVE MANUAL PARA QUE LO UTILICEN LOS CONTADORES EN FORMA GENERAL PARA AUXILIARSE EN EL CONOCIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES LEGALES EMANADAS DEL EJERCICIO DE LA CONTABILIDAD.

TITULO I
LA CONTABILIDAD
CAPITULO I
CONCEPTO GENERAL

A) CONCEPTO DE CONTABILIDAD.- La palabra contabilidad dá inmediatamente la idea de control, control financiero resultante de un cierto tipo de información obtenida a base de seguir el procedimiento contable general.

A pesar de que doctrinalmente no se ha puesto de acuerdo los estudiosos de la contabilidad en determinar si ésta es una ciencia, un arte o una técnica, adoptamos la definición dada por la Asociación Americana de Contadores Públicos -- que nos dice¹: "Contabilidad es el arte de registrar, clasificar y resumir de una manera significativa y en términos monetarios, las transacciones y eventos (o sucesos) que son, cuando menos en parte, el de carácter financiero así como de interpretar sus resultados".*

De ésta definición podemos observar que la contabilidad es mucho más que tan solo el registro de transacciones (tenedurfa de libros), ya que se incluye en la misma tanto el resumen de dichas transacciones como la interpretación de sus resultados.

Maurice Moonitz², en su obra titulada "The Basic Postulates for Accounting", afirma que la función de la contabilidad es quíntuple: 1) Medir los recursos de las entidades; 2) Reflejar los derechos de propiedad en relación con la misma; 3) Medir los cambios de unos y otros; 4) Lo anterior en relación con períodos (y posiciones) y 5) Todo aquello expresado en términos monetarios; creemos que la contabilidad tiene innumerables funciones además de las citadas por Moonitz, funciones como son la conciencia de los costos en la organización, formación de los estados financieros, las bases generales para la toma de decisiones a nivel gerencial, etc...

Día a día la técnica contable se ha venido desarrollando, existiendo actualmente sistemas realmente sofisticados, sistemas utilizados principalmente en los países más desarrollados económicamente, siendo en la actualidad la principal

* Es muy interesante observar que las transacciones a que se refiere ésta definición deben de resumirse y clasificarse en términos monetarios.

1. Legal Accounting. 1975. Edwards. Pág. 1. U.S.A.
2. Moonitz, Maurice. Contabilidad General. Paris 1939.

Fuente de técnica contable los Estados Unidos de Norteamérica.

En base a ésta sofisticación contable se dice que existen diversas clasificaciones de la contabilidad:

1. Clasificación en base a sus funciones: Contabilidad Administrativa, Contabilidad de Costos y Contabilidad Financiera. (ver esq. 1)

	-Fines internos.
-Administrativa	-Planeación y control.
	-Organización.
INFORMES CONTABLES	-Valuación de inventarios y resultados.
-Costos	-Información operativa.
	-Para fines externos.
-Financiera	-Principios generales de la contabilidad.
(esq. 1)	-Histórica.

Por Contabilidad administrativa debemos entender aquella contabilidad adaptada a las necesidades de información y control de los diferentes niveles administrativos.

Esta información deberá ir presentada de manera que la gerencia pueda tomar de cisiones financieras de la empresa una visión rápida y sólida del aspecto monetario de la empresa.

Por Contabilidad de Costos entendemos, la rama de la contabilidad que comprende el análisis, registro, acumulación, distribución, predeterminación, información e interpretación de los costos de una empresa, como principales objetivos de la contabilidad de costos podemos señalar: a) Control de operaciones y gastos; b) Información amplia y oportuna y c) Determinación correcta del costo unitario, objetivos encaminados a los siguientes fines:

- 1) Fijación de precios de ventas;
- 2) Valuación de artículos terminados;
- 3) Valuación de producción de proceso;
- 4) Determinación del costo de producción de lo vendido;
- 5) Normas o políticas de operación o explotación.

Por último, por contabilidad financiera debemos entender "Contabilidad de los ingresos, gastos, pasivos y activos que se lleven comúnmente en las oficinas generales de un negocio"³.

II. Por Area de Trabajo:

a) Contabilidad Pública y Contabilidad Privada.

Estas dos áreas han venido uniéndose día con día, ya que los principios básicos de la contabilidad son los mismos, lo único que vendría a separarlas serían sus fines, pero éstos se han venido integrando paulatinamente, como consecuencia de las transformaciones que ha venido sufriendo la legislación que rige a la contabilidad privada.

III. Por Finalidad:

a) Contabilidad Real y Contabilidad Fiscal.

Se dice que la contabilidad fiscal no nos proporciona la verdad financiera de una empresa, debido a que la verdad se ve trastornada por los principios legales básicos que limitan la contabilidad por tratar de evitar un mal encausamiento contable de la empresa (dentro del área fiscal principalmente), fijando límites a los sistemas de contabilidad, ya sea por medios de fijación de porcentajes en la depreciación, amortización, etc...

Frente a éstas limitantes tenemos a la contabilidad real o empresarial, contabilidad que no debe confundirse con la contabilidad fraudulenta, ya que la finalidad de la contabilidad real es permitir, tanto a la empresa como a terceros interesados en ella (bancos, obligacionistas, etc...) el tener una imagen real de la situación financiera por la que atraviesa la empresa, imagen que se logra debido a que la empresa, individualmente de acuerdo con sus políticas de finanzas, dirección, etc..., fija porcentajes reales de depreciación denominación de cuentas, pudiendo ser éstas en beneficio o perjuicio de las utilidades de la misma, ya que lo que realmente trata de lograr la empresa con la utilización de éste sistema contable, es el presentar una situación financiera lo más cercana posible a la realidad.

b) Principios Contables Generalmente Aceptados:

El estudiante de derecho se encuentra frecuentemente con el uso del término -- "Principios Contables Generalmente Aceptados"⁴.

3. Diccionario de Contabilidad Pág. 114. Uthea 1974.

4. Más adelante se verán éstos principios contables desde el punto de vista legal, observando que éstos se encuentran diseminados en diversas disposiciones legales

Por principios contables generalmente aceptados, se entiende que a través de la experiencia, un principio (contable) ha probado su eficacia y uso razonable en tal forma que debe ser aplicado por todos los contadores.

Los principios aludidos los podríamos considerar de dos tipos, esenciales y -- convencionales.

Dentro de los esenciales tenemos a aquellos principios contables que forman la base de la contabilidad, principios sin los cuales la contabilidad dejaría de ser ciencia exacta para convertirse en una ciencia social, dentro de éstos --- principios tenemos:

- a) Conservador;
- b) Entidad Económica;
- c) Período Contable y
- d) Consistencia.

a) Conservador: Indica que ante dos alternativas para una misma circunstancia debe aceptarse la menos optimista.

Las condiciones anteriores implican varias premisas que por falta de cuidado y clasificación algunas veces se han considerado como principios, pero caen dentro de éste principio conservador como son, entre otras:

- 1) Registrar las pérdidas cuando se conocen y las utilidades hasta que se realicen;
- 2) Registrar los inventarios a su precio de costo, o de mercado, el que sea inferior;
- 3) Aplicar a sus costos actuales, sus precios también actuales.

b) Del Período Contable: Registrar las operaciones efectuadas en un mismo lapso, ni más ni menos.

c) Consistencia: Una vez utilizado un método contable, se debe seguir utilizando el mismo.

Dentro de el segundo grupo de principios contables, tenemos diversos criterios de aceptación y formulación de los mismos, a manera de ejemplo, citaré a continuación los criterios emitidos por la Asociación Americana de Contadores Públicos, principios que en forma general son aceptados por nuestro país:

(1). El objetivo de la contabilidad es la clasificación, el registro, el resumen y la información de las transacciones (u operaciones) de las entidades individuales en función de los ingresos (o productos) de la transferencia (o ---

traspaso) y los costos, incluyendo la conversión de los costos en dinero y en otros conceptos o partidas de activo, o su absorción como gastos o pérdidas.

(2). Debido a que la administración o la gerencia tienen la obligación inmediata de pugnar por conseguir y conservar los costos más bajos posibles, una gran parte de proceso de la contabilidad se encuentra estructurada con el objeto de ayudar a alcanzar estos imperativos.

(3). La base de la valuación del activo es el precio (es decir, la cantidad de dinero o el valor monetario fijado objetivamente) que se paga en un cambio entre partes independientes. Una compra a suma (o precio) alzada(o) de un grupo de partida de activos, se derrama sobre el activo o clases de activos que se haya adquirido, sobre la base de sus valores de valuación (o tasación) o costos depreciados.

(4). En las compañías de servicios públicos, y frecuentemente en las empresas comerciales, el exceso en el precio pagado por una o varias partidas de activo sobre el costo original depreciado, se considera como la adquisición de un exceso de capacidad de ganancia, separable del costo depreciado y sujeto a amortización durante los años imputados para la continuidad del exceso de capacidad de ganancia adquirida.

(5). Cuando el comprador y el vendedor están bajo un control común, la obligación de mantener el costo más bajo posible exige que las transferencias de activo entre los mismos se fijen al precio de costo depreciado del vendedor.

(6). El costo de libre competencia, o en el caso de partidas de activo de vida limitada el costo depreciado, son la única base objetiva de valor; son la consecuencia de transacciones reales y, por tanto, más comprensibles y capaces de servir los intereses de la empresa, del inversionista y del consumidor. Es, a la vez, un medio operante para la aplicación de controles, tanto internos como externos, y para mostrar el desempeño responsable en la rendición de las cuentas de la gerencia.

(7). El costo de reemplazo, la valuación con números, índices, u otro valor hipotético superior al costo, varía en su importe con los supuestos en que se apoya y no teniendo una existencia objetiva ni reflejando claramente la responsabilidad de la gerencia, se consideran aún inapropiados como base para los registros y los informes de contabilidad. Como datos complementarios en los informes de la compañías a los accionistas, dichas valuaciones podrán tener alguna significación, todavía no completamente desarrollada, para la gerencia, par-

ra los inversionistas y para los terceros.

(8). En forma similar, el valor de descubrimiento, el crecimiento de los bonos y otras formas de acrecentamiento del valor, no se reconocen generalmente como ingresos sino hasta que se realizan a través de la venta.

(9). En forma convencional, y en un esfuerzo por alcanzar una mayor simplicidad y exactitud en los estados financieros, las inversiones en partidas de activo de vida limitada destinadas a prestar ciertos servicios, se distribuyen de acuerdo con su vida útil, sobre una base de "producción" o "línea recta"; la cantidad todavía no distribuida se denomina costo depreciado o simplemente costo.

(10). Una parte del costo de una partida de inventario puede cargarse a una cuenta de gastos antes de que se realice la venta de dicha partida, con objeto de que el costo restante pueda no ser mayor que: a) el desembolso futuro probable para partidas similares; b) el precio futuro de ventas esperado menos cualquier aumento estimado identificable de los gastos por incurrir en el transporte o en la venta. La identificación del costo con las partidas vendidas se ha considerado que depende generalmente de la práctica de utilizar en la producción, o las partidas adquiridas en primer término, o cualquier partida de la misma clase, sin considerar la fecha de su compra. La valuación de inventarios por el método ueps ha sido adoptado generalmente con el objeto de lograr una ventaja en impuestos, lo cual no justifica la violación del principio de costo citado con anterioridad: una situación todavía no encarada por la profesión.

(11). El descuento de los gastos sobre obligaciones a largo plazo son en realidad intereses todavía no devengados, pagaderos a su vencimiento, y representan una deducción del valor nominal de la obligación. En la práctica, sin embargo, la partida aparece en el balance como un cargo diferido.

(12). El descuento no amortizado y los gastos restantes de una obligación que se ha reembolsado, es un gasto correspondiente al año en que tiene lugar el reembolso.

(13). Los ingresos procedentes de contratos de construcción que comprenden períodos mayores de un año, pueden reconocerse en cantidades proporcionales (estimaciones) al hacerse las facturas o el recibirse los cobros. En las ventas a plazos, sin embargo, la regla general es reconocer la utilidad bruta al mo--

mento de la venta, excepto cuando los cobros pueden considerarse dudosos o se extienden a ciertos períodos (véase el APB 10 (1966)).

(14). Una clasificación o distribución de las ventas y de los costos de ventas por producto o departamentos, se considera una adición necesaria en un estado de pérdidas y ganancias, siempre que estos datos puedan influir la interpretación de los lectores del estado correspondiente. Si la tendencia de cualquiera de estas partidas es significativa pueden ser también esenciales los datos comparativos al respecto. El reconocimiento de este principio por el APB aparece en el boletín especial (1967).

(15). El estado de pérdidas y ganancias muestra los ingresos y los gastos reconocidos durante el período contable corriente, a pesar de que ciertas partidas pueden estar relacionadas con operaciones de años anteriores. Sin embargo, -- ningún ingreso o gasto puede reconocerse anticipadamente en un período contable corriente, en anticipación de transacciones de períodos futuros que, aun -- en el caso de que llegaren a ocurrir, dependerían de eventos y decisiones que no pueden tampoco preverse. Este principio ha sido a todas luces violado en -- el APB 11, según puede haberse observado anteriormente.

(16). Podrá deducirse una sección final en el estado de pérdidas y ganancias -- para indicar cualesquiera cantidades importantes de ingresos y gastos no recurrentes, pérdidas extraordinarias; cargos o ajustes "de un año anterior"; ganancias y pérdidas de capital; pérdidas o ganancias ocasionadas en el rescate de una obligación a mayor o menor cantidad que la contabilizada, y otras deducciones de los ingresos, o partidas que se considera conveniente distinguir de las operaciones más comunes, con el objeto de ayudar a su comparación. La utilidad (o la pérdida) neta es lo que queda después de haber tomado en cuenta todas estas partidas. Véase, sin embargo, deducción de los ingresos. El colorario de esta proposición es que ningún ingreso, gasto o pérdida puede acreditarse o cargarse directamente a "utilidades retenidas". El APB ha dudado a este particular y su posición actual no es nada clara al respecto. Véase el APB 9 -- (1966).

(17). Las provisiones para contingencias, y otras posibles pérdidas futuras, -- no constituyen partidas que ordinariamente deban aparecer en un estado de pérdidas y ganancias, sino que deben ser en todo caso tomadas de utilidades retenidas y las acumulaciones de estas provisiones deberán clasificarse bajo este título en el balance general. Los gastos y las pérdidas similares que surjan

con posterioridad, deberán reflejarse en el estado de pérdidas y ganancias del período en que se representen. Las reservas de este carácter, realmente innecesarias y con frecuencia confusas, hace que el lector de los estados financieros se equivoque; sin embargo, se ha otorgado la aprobación a una reserva "general" para la contingencia. Véase reserva para contingencias.

(18). El capital neto (o contable) de una corporación o sociedad anónima (capital invertido) consiste en capital pagado (aportaciones de los accionistas) -- más el superávit ganado (ganancias retenidas).

(19). Una adquisición de acciones de tesorería es susceptible de cargarse al capital pagado en la medida permitida por el promedio del precio recibido en pago para esa clase de acciones cuando fueron colocadas, y cualquier exceso en el costo de recuperación representará, en efecto, una distribución de ganancias retenidas. Las nuevas colocaciones de estas acciones se contabilizan de la misma manera que su venta original. Véase el APB 6.

(20). Una reducción en el valor par (o nominal) o valor declarado del capital en acciones, con el objeto de absorber un déficit, se considera como una cuasi-reorganización, sujeta a la aprobación de los accionistas; y a partir de ese momento y durante un período limitado, las ganancias retenidas o pendientes de aplicación, llevarán este nombre, a fin de destacar que son posteriores a la fecha en que se eliminó el déficit.

C) Procedimiento General de la Contabilidad.

La Contabilidad, en su proceso general sigue el siguiente procedimiento:

Por extensión, los orígenes, reconocimiento y disposición de las transacciones a) su nacimiento (fecha; cuantificación, frecuentemente en unidades físicas, -- así como en términos monetarios; clasificación); b) su procesamiento (diseño de sistema; comprobación interna); c) su registro y agrupamiento (teneduría de libros); d) informe comparativo razonado (feed-back); informe (o reporte) interno; e) las pruebas continuas de exactitud de las propias transacciones (auditoría interna); f) el agrupamiento adecuado de las transacciones de acuerdo con modelos o patrones convencionales (sumarización en estados financieros); -- g) el examen profesional (o técnico) de los estados financieros (auditoría (4) por contadores públicos); h) la información periódica para los inversionistas, oficinas gubernamentales y público en general; i) la proyección de transacciones (presupuestos y otras actividades de contabilidad anticipada); j) la revisión externa y las recomendaciones sobre una organización funcional (servicios

de consultoría administrativa) como una consecuencia natural y común de la contaduría pública y su capacidad (como derivado de la auditoría).

Para juzgar a la estructura interna y las necesidades, tanto de los negocios - prósperos como de los menos prósperos. De estas actividades, las referidas en los incisos a), b), c) y f), han sido tradicionales, aun cuando el alcance de cada una se ha ampliado grandemente; la g) y la h) han ganado un público, reconocimiento desde principios del presente siglo; la d) y la e), desde mediados de los treinta; la j) en los últimos tiempos, con el crecimiento y el incremento de la contabilidad y el ejercicio de la profesión, en conexión con la estructura organizacional y la función gerencial o administrativa, y la i), después de la segunda Guerra Mundial.

APB. Siglas con que suele identificarse al "Accounting Principles Board", equivalente a Consejo o Comité de Principios Contables del "American Institute of Certified Public Accountants" (AICPA).

PREGUNTAS DE REPASO

CAPITULO I

- 1) ¿Qué es la Contabilidad?
- 2) Anote las diferencias conceptuales entre Contabilidad de Costos, Contabilidad Administrativa, Contabilidad Financiera. Relacione estos conceptos.
- 3) ¿Qué entiende por Contabilidad Real?
- 4) Mencione las principales funciones de la contabilidad.
- 5) ¿Qué es el Principio Contable Generalmente Aceptado?
- 6) Describa el Principio Conservador.
- 7) Haga mención de ocho de los principios Contables establecidos por la Asociación Americana de Contadores Públicos Titulados.
- 8) ¿Cuáles son los Principios Contables Generalmente Aceptados esenciales?

CAPITULO II

CONTABILIDAD FINANCIERA

I. INTRODUCCION.

Como ya habíamos indicado, existen tres ramas básicas de la contabilidad, que son:

- a) Contabilidad Financiera
- b) Contabilidad de Costos
- c) Contabilidad Administrativa.

En el presente capítulo me ocuparé del análisis de el primer tipo de contabilidad, o sea la Contabilidad Financiera, para dejar en los Capítulos III y IV al estudio de las dos restantes ramas contables.

La estructura de la contabilidad financiera es la base de toda la contabilidad. Esta estructura consiste de unos cuantos principios y conceptos relacionados con los elementos que comprende el sistema contable, una terminología y una serie de reglas y guías para la aplicación de los principios y conceptos en determinadas situaciones.

El objeto final de la contabilidad financiera es el de integrar los estados financieros llamados Balance General y Estado de Pérdidas y Ganancias.

Mediante la Contabilidad Financiera, tanto los accionistas o dueños de una negociación, como sus acreedores o el público interesado podrá percatarse de la situación financiera por la que atraviesa la empresa.

La contabilidad financiera tiene su base tradicional en tres libros denominados libros contables: a) Libro Diario; b) Libro Mayor y c) Libro de Inventarios y Balances.

Toda la sistemática de la contabilidad financiera irá encaminada a la integración de estos libros, la cual nos presentará la situación financiera lo más real posible.

Todos los aumentos y disminuciones en valores tienen su contrapartida, que viene a constituir la explicación plena del movimiento efectuado.

*NOTA: En el estudio que presento únicamente entraré a analizar con detalle a la contabilidad financiera y la contabilidad de costos, ya que ambos tipos de contabilidad se encuentran regulados en forma específica en nuestra legislación.

11.- EL BALANCE GENERAL Y LOS LIBROS CONTABLES.

A) Balance General.

El Balance General, es un estado financiero que muestra en un momento determinado el activo al costo, al costo depreciado, o a otro valor indicado, el pasivo y el capital contable de una unidad económica, así como las cuentas de orden.

El balance general se formula normalmente en fechas de un año a otro, a la terminación del ejercicio social, que por lo general se fija en el 31 de Diciembre, aunque en forma excepcional se elija otra fecha para su formulación por características específicas de la empresa (jugaterías, almacenes de ropa etc.)

Existen dos formas de presentación del balance:

- a) Forma de cuenta u horizontal (Ver esquema 2)
- b) Forma de reporte o vertical (Ver esquema 3)

Una y otra forma dependen de la disposición que se dan a los datos relativos a el activo, pasivo y capital, no variando el contenido de el balance porque se utilize una u otra forma de presentación.

El Balance deberá contener:

- 1) El encabezado, debiendo describir los siguientes datos: a) Nombre del negocio; b) El nombre del estado a tratar; c) La fecha a la cual se formula.
- 2) El rayado, que varía según la forma en que se presente.

El Balance está compuesto por cuatro grupos de cuentas:

- 1) Activo;
- 2) Pasivo;
- 3) Capital social, o en su caso Capital Contable;
- 4) Cuentas de Orden.

El balance se hace con la finalidad de presentar un resumen de la situación financiera de la empresa en un momento determinado, éste resumen siempre deberá estar valuado en pesos mexicanos, o en su caso en la moneda correspondiente.

La teoría de la partida doble es la base del balance, teniendo como principal enunciado: "Toda operación efectuada tiene una causa que a su vez produce un efecto, existiendo una compensación numérica entre una y otra". Así observamos que todas las actividades u operaciones de un negocio afectan la fórmula del balance general, pero sin romper la igualdad que examinaremos enseguida.

INDUSTRIAS WAWIS, S. A.
 LUIS KHUNE # 11.
 México, D. F.
 BALANCE GENERAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 1975.

A C T I V O		P A S I V O	
Circulante:		Circulante:	
Fondo de Caja Chica	\$ 5	Proveedores	\$ 26
Bancos	140	Acreedores Diversos	75
Cientes Cuenta Abierta	\$ 320	Impuestos por Pagar	9
Doctos. por Cobrar-Clientes.	<u>495</u>	Documentos por Pagar	<u>40</u>
Suma;	815	Suma	150
Rva. Para Cobros Dudosos	<u>215</u>		
Mercancías	<u>600</u>		
Suma	<u>108</u>	Capital Contable	
	853	Capital Social	\$ 500
FIJO:		Reserva Legal	170
Equipo de Oficina	175	Reserva de Reinversión	50
-Reserva para Dep.	<u>25</u>	Reserva de Previsión	30
Vehículos de la Compañía	40	Utilidades del Ejercicio	<u>125</u>
-Reserva para Depreciación	<u>18</u>		<u>875</u>
Suma	<u>22</u>		
	<u>172</u>		
Activo Total	<u>\$1,025</u>	Suma Igual al Activo	<u>\$1,025</u>

(Esq. 2)

INDUSTRIAS WAWIS, S. A.

LUIS KHUNE # 11.

(Esq. 3)

México, D. F.

BALANCE GENERAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 1976.

A C T I V O

Circulante:

Fondo de Caja Chica		\$ 5
Bancos		140
Clientes Cuenta Abierta	\$ 320	
Doctos. Por Cobrar-Clientes.	<u>495</u>	
Suma	815	
Rva. Para Cobros Dudosos	<u>215</u>	600
Mercancías		<u>108</u>
Suma		853
Fijo:		
Equipo de Oficina	175	
-Reserva para Dep.	<u>25</u>	150
Vehículos de la Compañía	40	
-Reserva para Depreciación	<u>18</u>	<u>22</u>
Suma		<u>172</u>
Activo Total		<u>\$ 1,025</u>

P A S I V O

Circulante:

Proveedores		26
Acreedores Diversos		75
Impuestos por Pagar		9
Documentos por Pagar		<u>40</u>
Suma		150

Capital Contable

Capital Social	\$ 500	
Reserva Legal	170	
Reserva de Reinversión	50	
Reserva de Previsión	30	
Utilidades del Ejercicio	<u>125</u>	<u>875</u>
Suma igual al Activo		<u>\$ 1,025</u>

La partida doble está basada en el método lógico denominado Ley de la Causalidad, cuyo postulado indica que no hay causa sin efecto, y que un efecto tiene como origen una causa (a todo cargo un abono). La fórmula producto de la aplicación de la ley de la partida doble en el balance general es $A = P + C$, o sea $\text{Activo} = \text{Pasivo} + \text{Capital}$. (Ver esquema 4).

Las principales causas de aumento de capital son:

- 1) Disminución del Pasivo.
- 2) Aumento del Activo.
- 3) Aumento simultáneo en el activo y disminución en el pasivo. En éste caso, el aumento es igual a la suma de las cantidades.
- 4) Cuando el activo aumenta en cantidad mayor a el aumento del pasivo (En este caso el aumento será igual a la diferencia de las cantidades).
- 5) Cuando el pasivo disminuye en capital mayor a las disminuciones del activo. (el aumento será igual a la diferencia).

II. El Capital Disminuye:

- a) Disminuye el activo.
- b) Aumenta el pasivo.
- c) Cuando el pasivo disminuye y el capital aumenta simultáneamente.
- d) Cuando las disminuciones de activo son superiores a las disminuciones del pasivo.
- e) Cuando el aumento del activo es inferior al aumento del pasivo.

1) Concepto de Activo.

El activo es una cuenta deudora, se define como: cualquier objeto físico que se posea o derecho en propiedad que tenga un valor en dinero. Un artículo o fuente de riqueza expresado en función de su costo, costo depreciado o, con menos frecuencia, algún otro valor o gasto que beneficie a un período futuro.

El activo se divide generalmente en las siguientes cuentas:

1) Activo Disponible.- 2) Activo circulante; 3) Activo Fijo; 4) Activo Diferido. En forma genérica podemos entender por activo, todos los derechos que tienen la empresa.

1) Activo Disponible.- Son todos aquellos valores de los cuales el comerciante puede disponer inmediatamente para invertirlos según le convenga. Por regla general, éste activo se encuentra dentro de el rubro de activo circulante, pero creo de mejor técnica contable el separarlo, para poder así, saber en cual ---quier momento con que grado de liquidez cuenta la empresa.

Como principales cuentas de activo disponible tenemos: caja y bancos; inversiones y valores a corto plazo, moneda extranjera, y en general todas aquellas -- cuentas que sean convertibles en dinero en forma inmediata.

2) Activo Circulante.- Bajo este rubro se clasifican aquellos valores que representan para el comerciante la base de su negocio, es decir, la fuente de ingresos misma y principal de su negocio.

Como principales cuentas de activo circulante tenemos: inventario, clientes, - documentos por cobrar, deudores diversos y otras.

3) Activo Fijo.- En este grupo se clasifican las inversiones que se hacen con carácter permanente para adquirir bienes con el objeto de ser usados para que presten un servicio o trabajo a la empresa y no para su venta.

Pueden ser bienes muebles e inmuebles, tangibles e intangibles.

Por activo fijo tangible entendemos: bienes de capital que tienen existencia - material, siendo susceptibles de depreciación.

Activo fijo intangible; aquellos bienes que no tienen características corpor-- reas, representando inversiones que cooperan indirectamente con el negocio.

Como principales cuentas de Activo Fijo tenemos: Edificio, terreno, equipo de oficina, equipo de transporte, maquinaria, etc...

4) Activo Diferido.- Es un gasto pagado por anticipado, como por ejemplo ren-- tas, seguros, gastos de instalación, etc...

2) Conceptos de Pasivo.- Al igual que el capital, el pasivo es un grupo de - cuentas de naturaleza deudora.

Las deudas del negocio forman el pasivo, y éstas pueden ser a corto o largo -- plazo.

Convencionalmente se usa contablemente que las deudas menores a un año sean pa-- sivo a corto plazo, y mayores a un año pasivo a largo plazo.

El pasivo se clasifica de acuerdo a su grado de exigibilidad, teniendo: pasivo circulante, fijo y diferido.

1) Pasivo Circulante.- Son las deudas que tienen la empresa en un período me-- nor a un año, o sea a corto plazo. Generalmente aquí entran las deudas contra-- idas por actividades normales de negocio, como son proveedores, préstamos ban-- carios a corto plazo, participaciones de los trabajadores, impuestos por pagar, dividendos decretados, etc...

2) Pasivo Fijo.- Este grupo comprende todas aquellas deudas de la empresa a -- largo plazo, ahora bien, se refiere básicamente a deudas adquiridas para una -

expansión o aumento económico en la empresa, y se realiza con la finalidad de que una vez alcanzado su pago, se logre dicha expansión, y no para utilizar en forma cotidiana.

Como cuentas usuales tenemos las hipotecas, obligaciones, y otros financiamientos a largo plazo.

3) Pasivo Diferido.- Por pasivo diferido podemos implicar tres conceptos:

a) Ingresos obtenidos por anticipado.

b) Cualquier pasivo a largo plazo.

c) Deuda cuyo pago difiere más allá de una fecha legal o acostumbrada.

Como ejemplo podemos poner las rentas cobradas por anticipado, enganche para la adquisición de mercancías, etc...

En general, el grupo de cuentas que se clasifican como capital contable representa los derechos de los accionistas, citando en primer lugar el capital social, constituido por las aportaciones en dinero o en especie por parte de los accionistas que integran el patrimonio autónomo de la empresa, el capital contable además de comprender el concepto de capital social abarca la reserva legal, utilidades (pendientes de aplicación, correspondientes a el ejercicio actual), reservas especiales y superhabit.

El Capital Contable puede resultar de:

1) Aportación hecha por los accionistas.

2) Utilidades.

3) Reservas.

B) LIBRO DIARIO

Nuestra legislación mercantil establece dentro de las obligaciones de los comerciantes llevar una contabilidad, en la que se tenga cuenta y razón de todas las operaciones efectuadas, cuando menos en tres libros llamados principales, que son:

1) Libro Diario

2) Libro Mayor

3) Libro de Inventarios y Balances.

Estos tres libros deberán reunir ciertas características como las de estar debidamente empastados, encuadernados y foleados.

Para que tengan carácter legal las anotaciones que se hagan en los mismos, deberán estar autorizados por la oficina Federal de Hacienda que corresponde a la jurisdicción del domicilio del comerciante.

1) El Libro Diario.- En éste libro deberán anotarse las operaciones conforme -

se vayan realizando, observando el efecto en orden cronológico. A éstas anotaciones se les denomina "Asientos de Diario".

Se establecen también ciertos requisitos para anotar los asientos de diario, - como por ejemplo: que las operaciones efectuadas se hagan en el idioma castellano, así como que las cantidades que importen las operaciones realizadas se expresen en moneda nacional, de tal manera que cuando se efectúen operaciones en moneda extranjera el importe de las mismas deberá convertirse a moneda Nacional, aplicando el tipo de cambio que corresponde a la fecha de la operación celebrada.

Queda estrictamente prohibido, borrar, enmendar algún dato o datos de alguna operación registrada equívocamente; para corregir esos errores deberá formularse lo que se llama asiento de contra-partida.

El Libro Diario tiene un rayado que corresponde al modelo que a continuación se indica: (Diario Continental)

1	2	3	4	5	6
---	---	---	---	---	---

En cada una de las columnas y espacios del modelo anterior se anotarán:

- 1) El número de asiento del diario, este número deberá ser progresivo, y la numeración se corta hasta la última operación del ejercicio.
- 2) En esta columna se anota el folio que tenga en el libro mayor las cuentas que forman el asiento del diario.
- 3) Se anotarán los siguientes datos:
 - A) Fecha de la operación, expresando día, mes y año.
 - B) El nombre o nombres de las cuentas de cargo y crédito.
 - C) Una redacción clara y concisa que expresa la operación efectuada.
- 4) En estas columnas, que se les llama parciales, se anotarán los importes parciales de los cargos o abonos de las cantidades que se hubieren anotado en las columnas 5 y 6.
- 5) En esta columna se anotará el importe de los cargos a cada cuenta.
- 6) En esta última columna se anotará el importe de los créditos o abonos que correspondan a cada cuenta afectada.

Al terminar cada página (folio) deberán obtenerse las sumas de las columnas 5

y 6 es decir, las sumas de los cargos y abonos, las cuales normalmente deberán ser iguales.

Estos totales se pasarán a las siguientes páginas, empleando estas leyendas; - "A la vuelta" si es que los totales se van a anotar al reverso de la hoja en que se escribe; o bien, "Al frente", si las sumas pasan al lado de la hoja derecha en que se escriba.

Estas anotaciones a su vez, deberán ser correspondidas en las hojas a donde se pasan dichos totales con las siguientes palabras: "De la Vuelta", "Al frente". Las sumas son acumulativas, es decir progresivas y se cortan hasta la última operación registrada en el año.

Ejemplos:

- 1) Se compra máquina de escribir IBM en \$3'000.00 al Proveedor de Oficinas, S. A., pagamos con cheque #7654321 del B.N.M.
- 2) Se compra Mercancía por \$5'000.00 a tres proveedores distintos: El Camisón, S. A., \$1'500.00; El Corte, S. A., \$2'500.00; El Inglés, S. A., -- \$1'000.00.
- 3) Se venden mercancías por valor de \$30'000.00 a los Señores Gómez, S. A., que pagan \$20'000.00 en efectivo y quedan a deber el resto.
- 4) Se vende a crédito \$60'000.00 de mercancías a los siguientes clientes: El Muñeco, S. A., \$25'000.00; El Merengue, S. de R. L., \$15'000.00 y El Rorro, S. A., \$20'000.00
- 5) Compramos de contado pagando con un cheque a Calzado Moderno, por valor de \$18'000.00.
- 6) Pagamos con cheque el importe de conferencia telefónica con los clientes en L. D. por valor de \$1'400.00
- 7) Casa Rosas, cliente, nos paga a cuenta de su saldo, la cantidad de ----- \$17'000.00
- 8) Devolvemos por haber salido defectuoso \$4'000.00 de Calzado al Huarache, S. A., que nos lo abona en cuenta.
- 9) Se pagan en efectivo comisiones a dos agentes de ventas por valor de ----- \$2'500.00 a cada uno.
- 10) El Cliente, S. A., nos paga su sueldo.

Asto.	Folio		Par-	Cargo	Abono
#	Mayor		cial		
--- 4 de Mayo de 1976 ---					
1	5	Equipo de Oficina		3	
	2	Bancos			3
		B.N.M.			
		Importe de la factura #1269-36 de Proveedores de Oficina S.A., que ampara máquina de escribir IBM, que pagamos con cheque #7654321.			
--- 4 de Mayo de 1976 ---					
2	3	Mercancías		5	
	11	Proveedores			5
		El camión, S. A.	15		
		El Corte, S. A.	25		
		El Inglés, S. A.	10		
		Compra de Mercancía a los proveedores anteriores a crédito.			
--- 6 de Mayo de 1976 ---					
3	1	Caja		20	
	4	Cilientes		10	
		Gómez, S. A.			
	31	Ventas			30
		Venta de mercancías a la "Casa Gómez, S.A." por -- Fac. #3678-1, la cual para \$20 en efectivo y - \$10 a crédito, para ser cobrado el 4 de Jul.76.			
--- 6 de Mayo de 1976 ---					
4	4	Cilientes		60	
		El Muñeco, S. A. r/232-1	25		
		El Merengue, S. A. r/456-3	15		
		El Rorro, S. A. r/895-3	20		
	31	Ventas			60
		Venta de mercancías con Fac. #232-3, #456-3 y #895-3 a los clientes anteriores a crédito.			
		A la vuelta		98	98
		- 22 -			

Asto.	Folio		Cargo	Abono
/	Mayor	De la vuelta	98	98
		--- 7 de Mayo de 1976 ---		
5	3	Mercancías	18	
	2	Bancos		18
		B.N.H.		
		Compra de mercancías según fac. #421-65 de cal- zado moderno, pagado con cheque #886538.		
		--- 8 de Mayo de 1976 ---		
6	52	Gastos de venta	14	
	2	Bancos		14
		Pago del recibo por servicio telefónico del mes de Abril del Depto de Ventas c/cheque #336789.		
			<u>1174</u>	<u>1174</u>

Errores y Contrapartidas.- En los libros de contabilidad, los errores que se co-
meten pueden ser corregidos por asientos de contrapartida o ajuste, absteniéndose
se en lo absoluto de efectuar borrones, tachaduras enmendaduras, etc...

Errores en el Libro Diario.- Los errores que con más frecuencia se presentan en
el Libro Diario, al hacer el registro de las operaciones, son:

- 1) Cargar o abonar una cuenta por otra.
- 2) Efectuar un cargo en vez de un abono, o viceversa.
- 3) Poner una redacción equivocada.

En algunos de los casos anteriores para corregir los errores se hace necesario
efectuar un asiento de corrección, el cual se conoce con el nombre de contra-
partida.

Ejemplos:

a) Vendemos equipo de reparto de \$60'000.00; 25'000.00 en efectivo, 15'000.00
en letras y el resto lo deben. (se efectúa el asiento contrario "contraparti-
da" para cancelar el error, e inmediatamente se registra el asiento correcto).
Existe otra manera de corregir el error, utilizando los números rojos.

C) LIBRO MAYOR

El libro mayor, es aquel en donde se anotan en cada folio cada una de las cuen-
tas que forman el Catálogo de Cuentas de la Contabilidad de la Empresa.

los conceptos que constituyen el activo, pasivo y capital y los resultados del negocio. Es de hecho el registro sintético de todas las operaciones realizadas, las cuales se agrupan en distintas cuentas. El libro mayor es un complemento de el libro diario, los dos son indispensables entre sí, porque los datos que proporcionan individualmente estarían incompletos.

El funcionamiento de este libro es como sigue: cada cuenta del libro mayor consta de dos páginas: la del lado izquierdo, que se destina a el debe y la de la derecha al haber.

El nombre de las cuentas se anota en medio de las dos páginas, con un rayado igual con las siguientes columnas:

- 1) Columna para la fecha: (ver esquema 5)
- 2) Columna de redacción donde se escribirá el nombre de la contracuenta.
- 3) Dos pequeñas columnas para anotar en la primera, el folio del libro diario en que aparece el asiento que se pasa, y la otra para anotar el número de asiento del diario.
- 4) Columna de valores para anotar el cargo y columna para el abono, ya sea que se trate de debe o el de haber.

Todos los asientos practicados en el libro diario, deberán pasar al mayor, en forma resumida.

*Maximino Anzures comenta con respecto a los errores del mayor: "Los errores que se pueden cometer en libro mayor son consecuencia del incorrecto pase que se haga de asientos del Diario. Los errores solamente pueden conocerse al formular cada fin de mes la Balanza ordinaria de comprobación en la cual, si hay error, las sumas del movimiento del Debe y del Haber no serán iguales".

- Para descubrir cuáles son los errores se procede como sigue:
- a) Se verifican las sumas de la Balanza, para ver si en ellas está el error.
 - b) Se verifican las sumas de los movimientos de todas las cuentas con el fin.
 - c) Se confronta el pase de las sumas de las cuentas a la Balanza, para que fue correcto.
 - d) Se hace un "punteo" de los libros que consiste en cotejar uno a uno los del Diario a las cuentas del Mayor, poniendo un punto o signo /

Libro Mayor. Este trabajo se hace más fácilmente entre dos personas: una dicta del Diario y la otra que está marcando las cantidades del Mayor.

Los errores que pueden descubrirse con el punteo son:

- e) Omisión del pase de asiento a una cuenta. Se corrige practicando el asiento, pero conservándole su fecha.
- f) Cargar o abonar a una cuenta menor cantidad. Se corrige cargando o abonando a la cuenta la diferencia omitida.
- g) Cargar o abonar a una cuenta mayor cantidad. Se corrige cargando o abonando en rojo la diferencia, pues como hemos visto a la tinta roja se le asigna carácter deductivo.
- h) Cargar una cuenta en lugar de abonarla. Para corregir se acostumbraba abonar dos veces la cuenta: una para compensar el error, y la otra para hacer el asiento correcto. Como éste altera el movimiento de las cuentas, es más práctico cargar la cantidad en rojo para nulificar el error, y abonar entonces la cantidad correcta.
- i) Abonar una cuenta en lugar de cargarla. Este error es variante del h) anterior y se corrige dentro de los mismos lineamientos.
- j) Cargar o abonar erróneamente otra cuenta en lugar de la debida. Este error no se descubre por la Balanza de comprobación, pues aún existiendo, las sumas que arroje serán iguales, debido a que el cargo o abono fueron hechos correctamente, si bien en cuenta distinta. El error se descubre como veremos más adelante por la relación de libros auxiliares que se formula cada mes, y para corregirlo se corre asiento con rojo en la cuenta errónea y en negro a la que correctamente debe acertarse.
- k) Debe advertirse que en caso de correcciones, en los asientos se hará referencias a la partida errada. Se recomienda en cuanto sea posible el uso de la tinta roja, que como hemos dicho, hace los efectos de goma de borrar y la regla general en materia de contrapartidas consiste en correr asiento en negro después, para asentar la cantidad debida.

III. PROCEDIMIENTO CONTABLE

A) Necesidad de tener los datos registrados:

Dos aspectos básicos debe cubrir la contabilidad financiera como mínimo:

- 1) Un registro cronológico de las actividades financieras de la empresa y,
- 2) Las cantidades de dinero en orden a preparar el balance general y otros estados financieros.

Para lograr lo anterior, la contabilidad tiene un procedimiento, el cual, el es generalmente adoptado por las empresas occidentales*.

El procedimiento a que hago alusión básicamente consiste en:

Registro de la operación realizada ---- Libro Diario ---- Libro Mayor ---- Balanza de Comprobación ---- Estado de Pérdidas y Ganancias ---- Balance General ---- otros Estados Financieros. (Ver esquema 6)

Creo conveniente relacionar el primer punto (registro de la operación realizada) con el término de cuenta, deduciendo lo siguiente:

La fórmula del balance: activo es igual a pasivo más capital; constantemente se ve modificada por las operaciones que se van realizando, dando lugar a la necesidad de llevar un registro por cada concepto de los aumentos o disminuciones de activo, pasivo y consecuentemente las variaciones de capital.

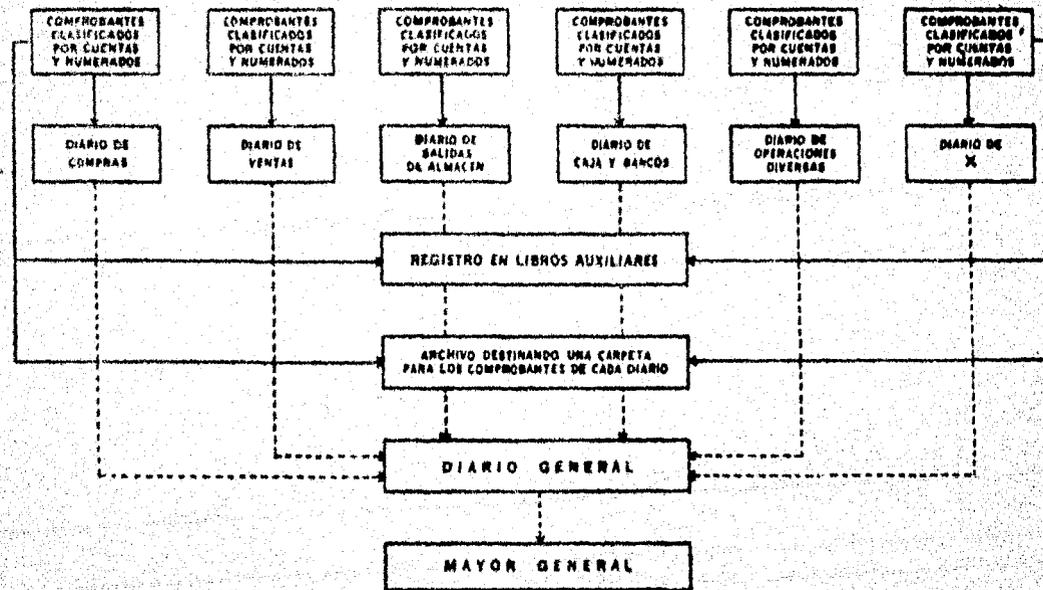
El registro que se hace de todas estas variaciones es lo que constituye la cuenta, la cual se puede definir como: "El registro clasificado y ordenado de las operaciones efectuadas".

Gráficamente la cuenta se presenta por un esquema que adopta la forma de una "T" en la cual, la parte izquierda se llama debe y la parte derecha se llama haber. (ver esquema 7)

NOMBRE DE LA CUENTA	
DEBE (CARGO)	HABER (ABONO)
(Esq. 7)	

*En algunos países orientales, como Japon, el procedimiento del registro contable es diferente al de los países occidentales. (Básicamente en la forma).

DIAGRAMA DE OPERACION DEL SISTEMA CENTRALIZADOR



REGISTRO DIARIO ————— REGISTRO MENSUAL - - - - -

Cargos y Abonos.- Toda cantidad que se anote en el "debe" de cualquier cuenta (lado izquierdo) se llama cargo, o también se le puede denominar débito; toda la cantidad anotada en el "haber" se le llama abono o crédito.

La suma de los cargos se le conoce como movimiento deudor, y a la suma de los créditos como movimiento acreedor.

Saldo Deudor y Saldo Acreedor.- La palabra "saldo" equivale en el lenguaje contable a la diferencia entre la suma de los cargos y la suma de los abonos, por lo que los saldos de las cuentas pueden ser de dos naturalezas:

- 1) Saldo deudor.- Cuando la suma de los cargos es mayor que la de los abonos;
 - 2) Saldo Acreedor.- Cuando la suma de los abonos es mayor que la de los cargos.
- Cuando la suma de los cargos y la de los abonos de una misma cuenta representan cantidades iguales, se dice que la cuenta está saldada, precisamente porque no hay diferencia entre los movimientos.

Nombre de la Cuenta.- A cada cuenta que se establece en contabilidad, se le debe asignar un nombre que reúna las siguientes características:

- 1) Que sea preciso y claro.
- 2) Que sea breve.

Lo anterior quiere decir que el nombre de la cuenta deberá indicar con toda precisión que tipo o clase de operaciones se van a anotar en ella.

Clasificación de la cuenta.- Existen diversas clasificaciones de las cuentas, ya por su forma de estructura, orden alfabético, extensión, etc.... (Ver esquema 8)

La clasificación más lógica de las cuentas es atendiendo a la estructura del balance, teniendo:

- 1) Cuentas de Activo
- 2) Cuentas de Pasivo
- 3) Cuentas de Capital
- 4) Cuentas de Resultados Acreedoras
- 5) Cuentas de Resultados Deudoras
- 6) Cuentas de Orden

CLASIFICACION DE LAS CUENTAS POR SU EXTENSION

Juan López (cliente Capital)	}	analítica	{	Deudores por Ventas	}	Deudores por Ventas (compuesta)		
Luis Fernández (cliente Capital)				Capital (sintética)				
Pedro Rodríguez (cliente pcia. Bs. As.)	}	analítica	{	Deudores por Ventas		}	Deudores por Ventas (compuesta)	
José García (cliente pcia. Bs. As.)				Pcia. Bs. As. (sintética)				
Juan López (Documentos Capital)	}	analítica	{	Documentos a Cobrar			}	Documentos a Cobrar (compuesta)
Luis Fernández (Documentos Capital)				Capital (sintética)				
Pedro Rodríguez (Doc. pcia. Bs. As.)	}	analítica	{	Documentos a Cobrar		}		Documentos a Cobrar (compuesta)
José García (Documentos pcia. Bs. As.)				pcia. Bs. As. (sintética)				
				Deudores por Ventas			Créditos por Ventas (recompuesta)	
				Documentos a Cobrar				

(Esq. 8)

*Roberto J. Quián. Contabilidad para Abogados. Astrea, Argentina 1975.

Reglas del Cargo y Abono.- Cuentas de activo, convencionalmente se ha aceptado que el valor inicial representativo de la cuenta de activo a que se refiere, - se anote en el lado izquierdo o sea en el debe de la cuenta, toda operación -- que represente una disminución de activo se anotará en el haber.

De lo anterior se desprende que:

1) Todas las cuentas de activo se cargan por el importe de los aumentos de activo y se acreditan de los importes que disminuyen el activo. Ejemplo.

CUENTAS DE ACTIVO	
1) Se carga del valor inicial	1) Se abona de las disminuciones de activo.
2) Se carga de los aumentos de activo.	

SU SALDO SIEMPRE DEUDOR

Cuentas de pasivo.- Si de las cuentas de activo convencionalmente se ha aceptado que su valor inicial empieza con un cargo, las cuentas de pasivo gozan de naturaleza contraria a las de activo, su valor inicial deberá empezar con un crédito. Ejemplo.

CUENTAS DE PASIVO	
1) Se carga de las disminuciones del pasivo	1) Abono el valor inicial.
	2) Se abona de los aumentos de Pasivo.

SU SALDO SERA ACREEDOR

Conforme a lo anterior, todo importe que venga a aumentar el pasivo deberá acreditarse, y aquel que le disminuya deberá cargarse a la cuenta correspondiente de pasivo.

Cuentas de Capital.- Las cuentas de capital se cargarán de todas las disminuciones de este (pérdidas o gastos) y se abonarán de los incrementos al capital (utilidades). Debemos hacer notar que dentro de ésta cuenta se encuentran las cuentas de resultados, que son cuentas de reemplazo que vendrán a formar más tarde las pérdidas o ganancias de la empresa durante un período. Ejemplo.

CUENTA DE CAPITAL O RESULTADOS

1) Disminución de Capital (pérdidas o gastos)	1) Valor Inicial 2) Se abona de los aumentos de capital.
--	---

SU SALDO PUEDE SER ACREEDOR O DEUDOR

La cuenta de resultados se divide en dos grupos que son:

1) Cuenta de resultados deudoras: es aquella en la que se registran las disminuciones de capital por concepto de gastos o pérdidas, entre las más comunes en una empresa comercial son: gastos de ventas, gastos de administración y otros gastos.

Las características de éstas cuentas es que un saldo siempre es deudor, y que al final del ejercicio se traspasa a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Como ejemplo de algunas cuentas de resultados tenemos:

GASTOS DE VENTA

Todos aquellos gastos que se realizan durante el ejercicio por concepto de ventas.	Al final del ejercicio se traspasará su saldo deudor a la cuenta de pérdidas y ganancias.
--	---

GASTOS DE ADMINISTRACION

Todos los gastos que se realizan en el ejercicio por concepto de administración.	Al final del ejercicio se traspasará su saldo deudor a la cuenta de pérdidas y ganancias.
--	---

GASTOS FINANCIEROS

Se cargan todos los gastos que se realizan durante el ejercicio por concepto de financiamiento.	Al final del ejercicio se traspasará su saldo deudor a la cuenta de pérdidas y ganancias.
---	---

OTROS GASTOS

Se cargan todos los gastos ajenos al giro del negocio durante el ejercicio.	Al final del ejercicio su saldo deudor se traspasará a la cuenta de pérdidas y ganancias.
---	---

OTROS PRODUCTOS

Al final del ejercicio se traspasa su saldo acreedor a la cuenta de pérdidas y ganancias.	Se abonarán las utilidades obtenidas durante el ejercicio en operaciones distintas al giro del negocio.
---	---

PRODUCTOS FINANCIEROS

Al final del ejercicio se traspasa su saldo acreedor a la cuenta de pérdidas y ganancias.	Se abonarán las utilidades obtenidas durante el ejercicio por operaciones financieras
---	---

PRODUCTOS DE VENTAS

Al final del ejercicio se traspasará su saldo acreedor a la cuenta de pérdidas y ganancias.	Se abonará de las utilidades obtenidas durante el ejercicio por operaciones de ventas.
---	--

2) Cuenta de Resultados Acreedora .- Es aquella que se utiliza para registrar las utilidades obtenidas durante el ejercicio, ya sea por operaciones financieras o extraordinarias ajenas a la actividad principal de la empresa, se caracterizan porque siempre tendrán saldo acreedor, el cual al final del ejercicio se traspasa a pérdidas y ganancias.

Los más comunes son: Productos Financieros y Otros Productos, así como la cuenta de resultados acreedora se tiene la de ventas, cuyo movimiento acreedor contiene parte de las utilidades obtenidas en las ventas, pues en estas cuentas se registran a precio de venta (precio de costo + utilidad), la transferencia de mercancías a los clientes.

En resumen tenemos:

ACTIVO	PASIVO	CAPITAL
+	-	-
INCREMENTA	DECREMENTA	INCREMENTA
-	+	+
DECREMENTA	INCREMENTA	DECREMENTA
GASTOS		INGRESOS
+	-	-
INCREMENTA	DECREMENTA	INCREMENTA
-	+	+
DECREMENTA	INCREMENTA	DECREMENTA

Nota: Como podemos observar, introducimos ya otro concepto en nuestro estudio, o sea el de Ingresos y gastos, estos conceptos los trataremos más adelante con minuciosidad, especialmente en el estudio de el Estado de Pérdidas y Ganancias.

B) DESCRIPCIÓN DE LAS CUENTAS.

I) Cuentas de Activo.

Iremos dando clasificación del activo según su grado de disponibilidad, clasificación mencionada anteriormente y que consiste en: Activo Disponible, Circulante, Fijo y Diferido. (ver esquema 9)

a) Activo Disponible:

I) Caja y Bancos.- En la contabilidad tradicional se acostumbraba tener una cuenta de caja y otra de bancos, pero actualmente, con la facilidad que existe para manejar el dinero por medio de cuentas bancarias, en lo general, únicamente se lleva la cuenta de bancos*, dejando una pequeña cantidad en efectivo dentro de la empresa para efectuar los pagos menores, cuenta que se llama "caja chica" y, que debido a su poca importancia se asimila a la cuenta de bancos. Tenemos como principales reglas para el control interno de la cuenta de caja, las siguientes:

- Establecer una rutina definitiva para las transacciones de caja, con una división de trabajo en la cual se pueda detectar los errores automáticamente.
- Separar el manejo de efectivo de la persona que lo recibe.
- Separar las actividades que representan las entradas de efectivo de las que representan pagos del mismo.
- Se requiere que todo el efectivo que se reciba se deposite diariamente en el banco.

En lo que respecta a la cuenta de bancos, ésta representa una mayor seguridad de control de la cuenta, ya que se está llevando por dos personas diferentes, o sea la institución bancaria y la propia compañía, debido a esto a que el banco para efectos de mejor servicio y de llevar el registro contable de sus actividades llevará un control de cuenta bancaria de la compañía en estudio. A la vez la propia compañía, para cumplir con las disposiciones contables ya aludidas llevará control similar.

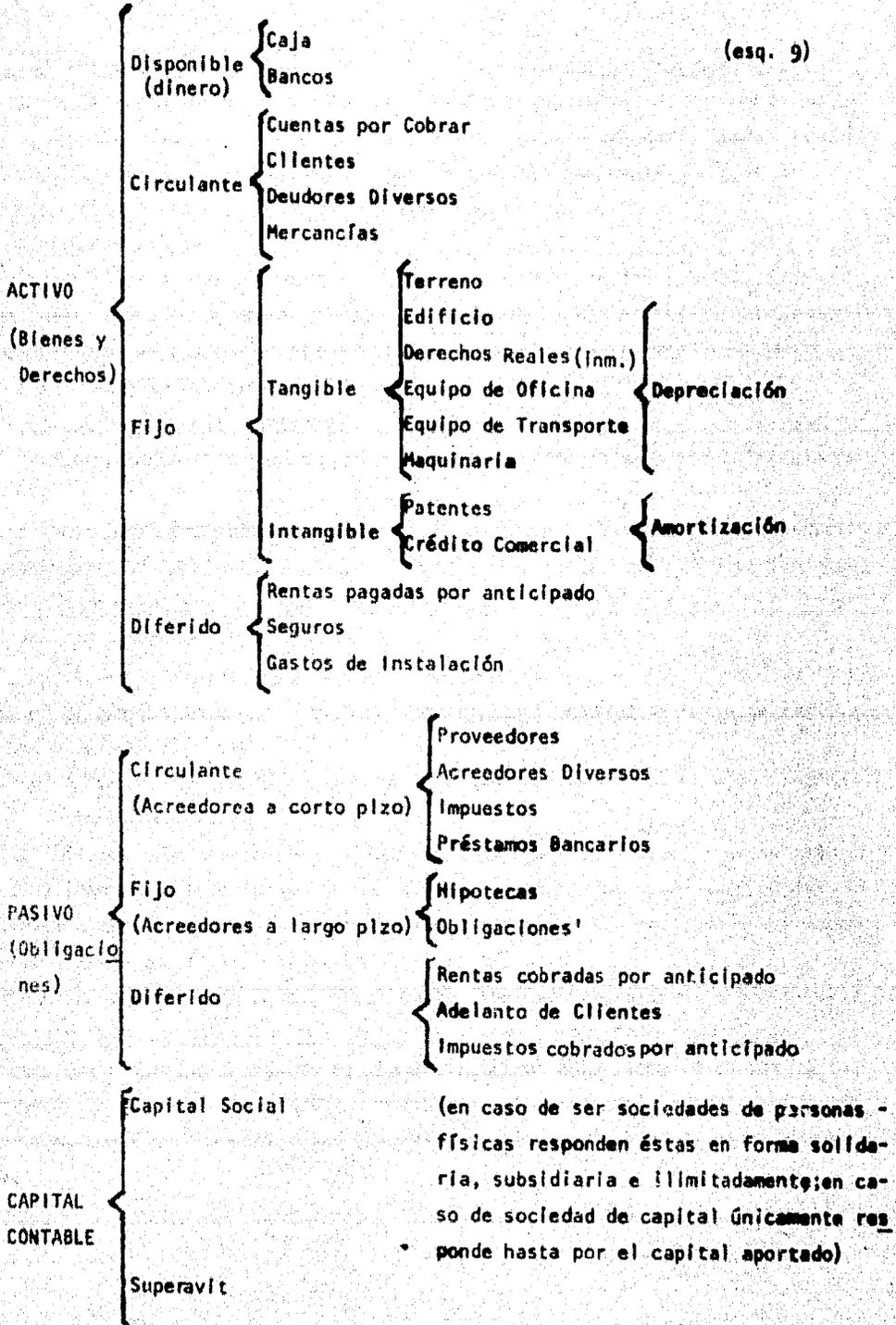
Esta cuenta ha venido tomando una mayor importancia con el desarrollo que ha tenido la organización bancaria, organización que ha permitido que dentro del comercio, se dé al cheque la categoría de dinero en efectivo.

II) Inversiones a corto plazo.- El costo de éstas inversiones incluye el precio de la inversión, corretaje, impuestos y otros gastos de adquisición.

*Otro uso que tiene la cuenta de caja, es la de registrar las entradas diarias de efectivo (o cheque) por las operaciones realizadas por la empresa, ingresos que se deberán registrar en la cuenta bancaria lo más pronto posible.

EL BALANCE

(esq. 9)



Se considera como activo disponible las inversiones a corto plazo, siempre y cuando se puedan canjear por dinero en el momento en que la empresa lo requiera.

III) Moneda Extranjera.- Dentro de las políticas de muchas empresas se tiene la práctica de mantener cierta cantidad de dinero representada en moneda extranjera, depósito que se puede hacer tanto dentro o fuera del país, y tiene 3 principales finalidades: 1. Liquidar transacciones internacionales 2. Especular y 3. Protegerse de la inestabilidad monetaria del país.

b) Activo Circulante:

I) Documentos por Cobrar.- Dentro de ésta cuenta se clasifican aquellas deudas que tengan diversos deudores frente a la empresa, deudas que estén debidamente documentadas, ya sea por un pagaré, letra de cambio u otro tipo de documento. Se pueden incluir en ésta cuenta tanto a los deudores de la compañía en base a las operaciones normales de estos como a los deudores esporádicos o extraños a éstas actividades, a condición que su adeudo esté documentado por un título de crédito.

Esta cuenta está íntimamente ligada con la sub-cuenta descontados. La operación de descuento se convierte en dinero disponible el importe del documento en cualquier momento antes de su vencimiento mediante el pago de un cierto interés y el aval de la compañía, beneficiaria.

II) Deudores diversos.- Representan saldos de personas que adquirieron obligaciones de pagar a la empresa en base a operaciones celebradas fuera de la actividad propia de la misma.

Dentro de esta cuenta podemos enumerar básicamente los préstamos a los empleados, accionistas, etc...

III) Clientes.- En ésta cuenta se incluyen todas aquellas operaciones a crédito, básicamente a corto plazo o pronto pago, que celebra la empresa con sus clientes, operaciones que van íntimamente ligadas con las actividades de la empresa (compra-venta de un producto o servicio)

IV) Inversiones a Largo Plazo.- Representa aquellas inversiones, a plazo mayor de un año para su recuperación, tanto de el dinero invertido como de los productos obtenidos del mismo; no se pueden recuperar en el momento en que la Empresa lo desee, pues dependerá del mercado que pudiese tener la mencionada inversión, por eso, los contadores clasifican esta inversión como activo diferido.

V) Inventarios.- Por la cuenta de Inventarios entendemos "Materias primas y materiales, abastecimientos o suministros, productos terminados y en proceso de fabricación, y mercancía en existencia, en tránsito, en depósito o consignada en poder de terceros al término de un período contable: a) a su valor total, generalmente al costo o a una porción del costo; b) el proceso de contar, enlistar y poner precios a los efectos mencionados, c) la lista en que se detallan, mostrando su descripción, cantidades, precios unitarios, multiplicaciones y totales, y d) un inventario físico.

Dentro de ésta cuenta existen diversas sub-cuentas, como son: almacén de materia prima, producción en proceso, productos terminados, mercancías en tránsito, etc...

c) Activo Fijo:

Debemos de recordar que dentro de el activo fijo tenemos lo que se llama bien o derecho tangible e intangible.

Desde el punto de vista contable el bien tangible es susceptible de depreciación, y el bien intangible es susceptible de amortización.

Como principales cuentas de activo fijo tenemos:

1) Terreno.- Predio donde la empresa construyó el edificio para realizar operaciones relacionadas con la fuente de ingresos de la empresa. Es importante hacer notar que dentro de ésta cuenta no se conceptúa ninguna construcción que pudiera estar sobre el terreno, siendo por lo tanto, para efectos contables, el concepto de terreno independiente del de construcción.

Nota: Existe discusión acerca de si un terreno que compra una empresa con la finalidad de constituir una reserva territorial para posteriores ampliaciones de la planta, o bien si lo tiene como una seguridad o inversión a largo plazo, debería catalogarse dentro de la cuenta de activo fijo o de activo circulante, dentro de las cuentas de inversiones a largo plazo.

El terreno no es susceptible de depreciación, y su pulsválfa generalmente se -

++ Por subcuenta debemos entender: la cuenta más analítica o específica de otra principal.

Indica en una cuenta llamada superhabit al menos que sea política de la empresa el realizar un reevaluación del inmueble a través de los años que se ha tenido en propiedad, siendo que con éste criterio, se clasificará en la cuenta de activo fijo a valor real.

II) Edificio.- Se considera como dentro de la cuenta de edificio a toda aquella parte integrante de la construcción de el inmueble o inmuebles que la empresa utiliza como fuente de ingreso. Dentro de la contabilidad existe el problema de no definir claramente lo que entendemos por bien mueble o inmueble, bien tangible o intangible, o bien, en éste caso lo que entendemos por construcción y gastos de instalación. Y digo que existe éste problema, porque para cada uno de estos conceptos se dan definiciones generales, vagas, que en casos específicos vienen a crear verdaderos problemas de clasificación.

En base a lo anterior, tenemos el problema de designar en qué momentos un gasto de instalación se convierte en construcción del edificio o viceversa; existen algunos criterios, criterios que no solucionan el problema en forma clara, dejando dudas sobre su clasificación, conceptos como el que nos dice: "Si en la constitución de un determinado bien de construcción, se le inyecta capital mayor del 50% de la construcción del local u oficina ya construída, ésta será parte integrante de la construcción, en el caso contrario se determinará como gasto de instalación".

III) Equipo de Transporte.- Esta cuenta contiene todos aquellos vehículos que sirven para el uso de transportación de la empresa. Algunos autores confunden al momento de realizar una clasificación de cuentas el objeto mismo de la fuente de ingresos de la empresa con el medio para lograrlo, así tenemos que, en el caso de que una empresa se dedique a la transportación de pasajeros a la ciudad de Acapulco, clasifican éste equipo de transporte en la cuenta de Inventarios, o bien, si se dedica a el arrendamiento de bienes inmuebles clasifican a los departamentos dentro de el rubro de inventarios, siendo en mi opinión un concepto erróneo de lo que es el servicio con el medio de prestación del servicio, siendo que éstos activos deberán ir dentro de el concepto de activos fijos. El equipo de transporte es susceptible de depreciación.

IV) Maquinaria.- Toda aquella maquinaria destinada a producir el bien o servicio que es fuente de ingresos de la empresa. Debemos aclarar que la maquinaria es susceptible de depreciación, pero los gastos de mantenimiento que requiere serán una sub-cuenta aparte, no susceptible de depreciación, siendo un

costo bruto de producción (surge el problema de determinar en qué momento es un gasto de mantenimiento o bien es una reposición de maquinaria).

V) Equipo de Oficina.- Se entiende por equipo de oficina el conjunto de bienes muebles destinados al buen desempeño de la labor administrativa de la empresa.

VI) Derechos Reales.- Esta cuenta es muy poco usual en el medio contable, se refiere principalmente a los derechos reales sobre bienes inmuebles. La principal razón por la que no se usa ésta cuenta, es que existe una opinión dividida con respecto a si debe ser considerado como depreciable o amortizable, concepto que aclararemos con posterioridad, por ahora basta con emitir mi opinión al respecto indicando que estoy de acuerdo con la teoría que se inclina a catalogar esta cuenta como susceptible de ser depreciable.

VII) Patentes y Marcas.- Se incluye el derecho de explotar en forma exclusiva si un invento o sus mejoras, o un modelo o dibujo industrial.

La ley de la Propiedad Industrial reconoce tres clases de patentes: a) de invención; b) de mejora y c) de modelo o dibujo industrial.

d) Activo Diferido.

1) Gastos de Instalación.- Se consideran en ésta cuenta todas aquellas inversiones realizadas sobre activos que integran parte de la empresa que no son parte de los activos generadores de ingresos de los mismos, pero que a la vez no se integran en los activos fijos.

Como principales ejemplos en ésta cuenta podemos enumerar: gastos de pintura, materiales, gastos de constitución, gastos de notario para constitución de una sociedad anónima.

II) Seguros.- Intervienen en ésta cuenta todos aquellos pagos realizados sobre la cuenta de seguros de la Compañía.

Esta cuenta tiene la característica de que debe pagarse, sin excepción, antes de que ocurra su vencimiento, ya que esto va implícito en el objeto de las Compañías de Seguros.

2) Pasivo.

En esta área, o sea el pasivo, se consideran las formas de financiamiento de la empresa por terceras personas, como ya se indicó, está subdividido en:

a) Circulante; b) Fijo y c) Diferido.

En forma general explicaré las cuentas de pasivo, indicando el siguiente cua-

oro.

- | | |
|-----------------|-------------------------------------|
| | - Proveedores |
| | - Bancos |
| A Corto Plazo | - Acreedores diversos |
| | - Compañías Financieras |
| | - Comisionistas |
| | - Compañías de Arrendamiento |
| | - Otras. |
| | - Bancos Comerciales |
| A Mediano Plazo | - Compañías de Seguros |
| | - Compañías Financieras |
| | - Agencias Gubernamentales |
| | - Compañías Arrendadoras |
| | - Compañías de Seguros |
| A Largo Plazo | - Compañías Arrendadoras |
| | - Compañías Financieras |
| | - Compañías Hipotecarias |
| Diferido | - Servicios Cobrados por anticipado |
| | - Otras Cuentas |

3) Capital. (ver esquema 10)

1. Capital Contable.- Incluye cuentas de Capital Social y Super-habit.

a) Capital Social.- Formado por las aportaciones de los integrantes de la compañía, ya sean suscritas o por suscribir, situación que se deberá indicar.

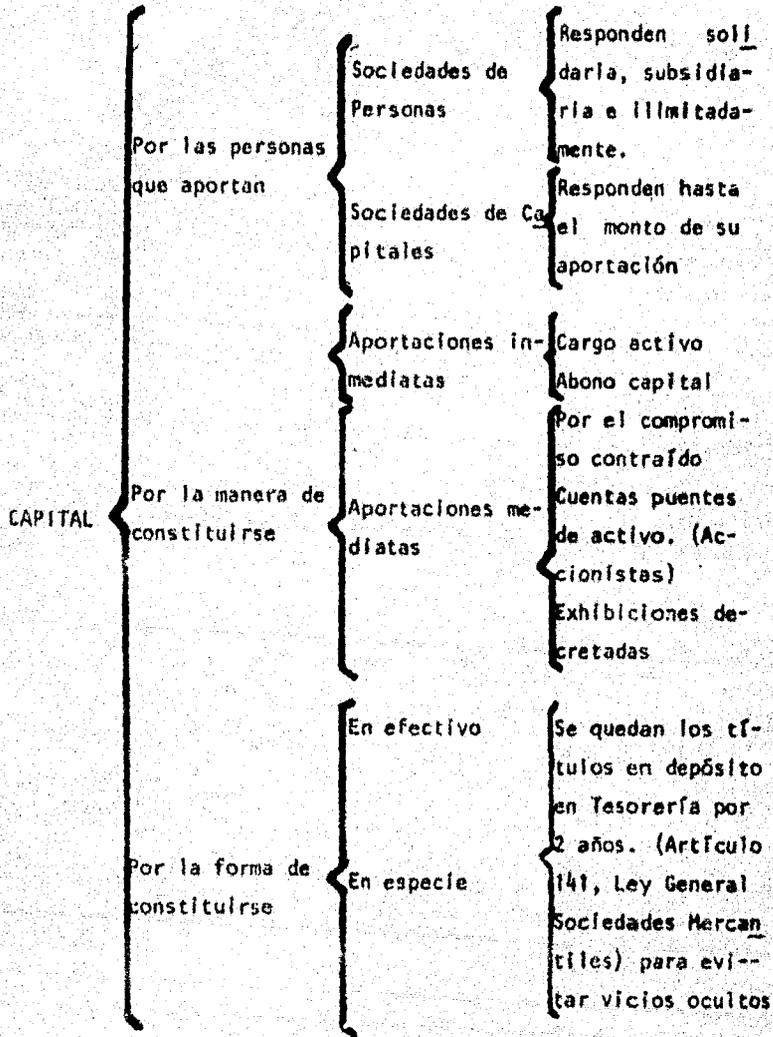
b) Super-habit.- Excedente resultante de restar al Capital Contable el Capital Social pagado.

Dentro de esta cuenta se encuentran:

b¹) Super-habit aplicado: Puede estar constituido por Utilidades normales de la Sociedad: Representado por Reserva Legal, Reserva Estatutaria y Reserva Voluntaria y utilidades a repartir

2. No provenientes de utilidades normales: 1) Revaluación de Activo; 2) Subsídios y 3) Donaciones.

(esq. 10)



* Federico Gertz Manero. QUÉ ES LA CONTABILIDAD. Pág. 90.

D) Estado de Pérdidas y Ganancias.⁵

Para que la empresa conozca en forma analítica y concisa cuánto ganó o cuánto perdió en un determinado período de actividades elabora el Estado de Pérdidas y Ganancias o de Resultados.

Por estado de resultados entendemos: "Estado Financiero en el cual todos los elementos de ingresos y gastos aparecen en la misma sección, eliminando así los residuos intermedios, tales como utilidad bruta, ingresos brutos y utilidad de operación".

En el Estado de Resultados intervienen básicamente los conceptos de ingresos, gastos, utilidades y pérdidas, dando a continuación una breve noción de cada uno de éstos términos: por ingreso entendemos toda entrada devengada por recursos de la empresa. Dentro de ésta definición se abarca a todo tipo de entradas que pudiese tener la empresa, ya sean éstos originarios de la actividad objeto de la empresa, o sea la venta de mercancías o servicios, o bien por otro tipo de actividades celebradas por la empresa en forma esporádica, ingresos ya sea por la venta de activos, por producto de intereses, etc....

Por gasto entendemos: "Consumo de recursos en las gestiones realizadas para generar entradas mayores a través de la venta de mercancías o servicios (salarios, alquileres, administración, etc...)

Utilidad o ganancia.- La diferencia entre los ingresos y gastos del ejercicio nos dará, si es a favor de los ingresos utilidad, o si es a favor de los gastos pérdida.

Dentro del concepto utilidad observaremos que se mencionan en diversas formas en el estado de pérdidas y ganancias, teniendo: a) Utilidad Bruta que es la utilidad (o pérdida en su caso) resultante de restar las ventas del llamado costo de ventas; b) Utilidad de Operación, que resulta de restar a la utilidad bruta los gastos generales del ejercicio (administración y ventas) y c) Utilidad Neta antes de Impuesto Sobre la Renta, que consiste en restar, o sumar en su caso los gastos y productos obtenidos o devengados por la empresa en activi

5"¿Cuál es la finalidad verdadera del EPG?

¿Acaso no es básicamente el mostrar la tendencia en ventas, costo de las mismas, utilidad bruta, gastos de operación generales y administrativos, otros cargos y créditos, la utilidad antes y después del pago de impuestos, comparada con los resultados que previeron al principiar el ejercicio fiscal? En el caso de haber desviaciones se pedirán las explicaciones respectivas al funcionario encargado de la finanzas o al contralor". W. I. McNeill. Sistemas Eficaces para el Control de Costos. E. Diana. 1972.

dades diversas a su giro comercial, a la utilidad de operación.

El estado de resultados, como ya dijimos es una síntesis de los Ingresos y -- gastos que tiene la empresa durante un ejercicio o período, síntesis que representa en su resumen final la utilidad o pérdida obtenida por la empresa. En el esquema II describo un estado de pérdidas y ganancias en el cual indico los ingresos y gastos que generalmente intervienen en la elaboración, conceptos -- que a continuación desarrollaré.

a) Actividades de la empresa.- Están comprendidas las ventas realizadas por la empresa que se vá a relacionar en forma directa con el giro o fin para la cual fue constituida, ventas que van a generar ingresos y por consiguiente, para poder obtener utilidad, (en este caso utilidad bruta) será necesario el restar -- a éstas ventas los costos en que incurrió la empresa para realizarlas, gastos que intervienen en forma directa con los productos o servicios vendidos los -- cuales se denominan costo de ventas.

Existen dos sistemas básicos para obtener el mencionado costo de ventas:

1) Inventarios Periódicos y 2) Inventarios Perpetuos.

1) Inventarios Periódicos.- Las cuentas que se utilizan en éste procedimiento del registro de mercancías son: a) Mercancías; b) Compras; c) Ventas; d) Gastos sobre Compras; e) Gastos sobre Ventas; f) Rebajas sobre Compras; g) Rebajas sobre Ventas; h) Devoluciones sobre Compras.

A continuación transcribo el movimiento efectuado por cada una de éstas cuentas, esquematizadas por el Profesor Eliseo Canto (Libro de Contabilidad, pág. 47).

Debe	Inventario de Mercancías.	Haber
1. Del inventario inicial (al iniciar el ejercicio)		1. Del inventario inicial (al terminar el ejercicio)
2. Del inventario final (al finalizar el ejercicio)		2. De su saldo en época de balance

El saldo de esta cuenta será deudor y representará el inventario final al terminar el ejercicio.

1) Contabilidad financiera. Pág. 165. ed. Diana.

INDUSTRIAS WAWIS, S. A. (esq. 11)
 Luis Khune # 11.
 México, D. F. México.

ESTADO DE RESULTADOS DE OPERACIONES POR EL EJERCICIO COMPRENDIDO
 DEL 1° DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1975 (EN MILES)

A	VENTAS	\$ 17,620			
C	Otros Ingresos		<u>3</u>	S	
T	INGRESOS TOTALES		\$ 17,623	I	
V				S	
I	COSTO DE VENTAS			T	
D	Inventario Inicial de Mats. Primas	\$ 344		E	
A	Compras de Mats. Primas	<u>5,286</u>		M	
D	Disponibilidades	\$ 5,630		A	
E	Inventario Final de Mats. Primas	<u>547</u>		D	
S	Materias Primas Utilizadas	\$ 5,083		E	
D	Mano de Obra	<u>3,082</u>		R	
E	Costo Primo	\$ 8,165		G	
L	Cargos Indirectos	<u>2,449</u>		I	
G	Costo de Producción	\$10,615		S	
I	Inventario Inicial Produc. En Proceso	<u>33</u>		T	
R	Disponibilidades	\$10,648		R	
O	Inventario Final de Produc. en Proceso	<u>23</u>		O	
D	Producción Terminada	\$10,625		D	
E	Inventario Inicial Produc. Terminada	<u>150</u>		E	
M	Disponibilidades	\$10,775		R	
P	Inventario Final Produc. Terminada	<u>364</u>	<u>10,411</u>	C	
R	UTILIDAD BRUTA		\$ 7,211	A	
E				N	
S	COSTO DE OPERACION:			C	
A	Gastos de Venta	\$ 3,061		I	
G	Gastos de Administración	2,832		A	
L	Gastos y Productos Financieros	<u>19</u>	\$ 5,913	S	
S	UTILIDAD DE OPERACION		\$ 1,289	I	
E	Otros Gastos y Productos		<u>000</u>	P	
S	UTILIDAD NETA		<u>\$ 1,289</u>	E	

SISTEMA DE REGISTRO DE MERCANCIAS
 INV. PERPETUOS
 INV. PERIODICOS

Debe	Compras	Haber
1. De todas las compras de mercancías efectuadas durante el ejercicio.		1. De su saldo en época de balance

El saldo de esta cuenta será deudor y representará el importe de la mercancía comprada en el ejercicio.

Debe	Ventas	Haber
1. De su saldo en época de balance		1. De todas las ventas de mercancías efectuadas durante el ejercicio.

El saldo de esta cuenta es de naturaleza acreedora y presenta el total de la mercancía vendida.

Debe	Gastos sobre Compras	Haber
1. Del importe de los gastos que origina la compra de mercancías, como fletes, impuestos de importación, etc.		1. De su saldo en época de balance.

Su saldo será deudor y representará el total de los gastos sobre compras de mercancías.

Debe	Devoluciones sobre Ventas	Haber
1. Del importe de las mercancías devueltas por los clientes, a precio de venta.		1. De su saldo en época de balance.

El saldo será deudor y representará el importe de las mercancías devueltas en el ejercicio por los clientes.

Debe	Rebajas sobre Ventas.	Haber
1. Del importe de las rebajas que se concedieron durante el ejercicio, a precio de venta.		1. De su saldo en época de balance.

El saldo será deudor y representará el importe de las rebajas concedidas a los clientes.

Debe	Devoluciones sobre Compras.	Haber
1. De su saldo en época de balance		1. Del importe de las mercancías compradas y que se devolvieron parcial o totalmente a precio de costo.

El saldo será acreedor y representará el importe de las mercancías devueltas a los proveedores.

Debe	Rebajas sobre Compras	Haber
1. De su saldo en época de balance.		1. De las rebajas sobre compras de mercancías, durante el ejercicio.

El saldo será acreedor y representará el importe de las rebajas sobre compras de mercancías obtenidas de los proveedores.

Funcionamiento del Sistema.

El objeto de las cuentas que forman éste método, es el de registrar las operaciones características a ellas, facilitando la formación del Estado de Pérdidas y Ganancias y mostrando también los datos que se refieren a las mismas. Para poder conocer a fin de año si se ganó o perdió en el ejercicio en las compras y ventas de mercancías se necesita seguir un proceso con los saldos que muestren las cuentas de mercancías; proceso que recibe el nombre de "Liquidación de las cuentas de Mercancías".

El procedimiento consiste en traspasar a la cuenta de Pérdidas y Ganancias los saldos deudores de la cuenta de mercancías, compras, inventario, devoluciones sobre ventas y rebajas sobre ventas, gastos sobre compras, efectuando un cargo en la cuenta liquidadora con abono a cada una de las cuentas de mercancías. De esta manera, las cuentas que tienen saldo deudor, al abonarles su saldo quedan liquidadas.

Igualmente, las cuentas de mercancías que tienen saldos acreedores, ventas, devoluciones sobre compras, y rebajas sobre compras, se traspasarán a Pérdidas y Ganancias, haciendo un cargo a estas cuentas con abono a la cuenta liquidadora

Al hacer el asiento anterior, las cuentas de mercancías con saldo acreedor que dan también saldadas.

Seguidamente se procede a determinar el inventario final de mercancías, haciendo un asiento de cargo a la cuenta de inventario y abono a Pérdidas y Ganancias por el inventario físico actual. Esto hará mostrar a la cuenta inventario el inventario final del ejercicio. Después de los asientos anteriores, la cuenta de Pérdidas y Ganancias quedará cargada de los saldos deudores y abonada de los acreedores, pudiendo mostrar saldo deudor o saldo acreedor; si resulta deudor representará la pérdida bruta en la compra y venta de mercancías; y si acreedor representará la utilidad bruta.

2) El sistema de inventarios perpetuos consiste en : Utilizar tres cuentas, pre fijando el porcentaje de utilidad que se va a obtener por la venta de las mercancías, teniendo: a) Compras; b) Costo de Ventas y c) Ventas.

En la primer cuenta, o sea almacén, se registran todas las entradas y salidas de mercancías a precio de costo, integrando en ella: gastos de compras y las devoluciones sobre ventas (a costo de la mercancía que fue vendida).

En la cuenta de costo de ventas se cargará el precio de costo de mercancías vendidas, mostrando su saldo el costo de la mercancía vendida.

Por último, la cuenta de ventas será abonada con el precio de las ventas de la mercancía vendida y se abonará a precio de venta de la mercancía las devoluciones y rebajas sobre las ventas realizadas.

Naturalmente en ambos sistemas ya irá incluido en el costo de las mercancías los valores adquiridos durante su proceso de producción, almacenamiento y otros gastos relacionados con el precio que alcanzará la mercancía a la venta, gastos que están fijados en forma de procedimientos contables dentro de la contabilidad de costos, y que de la cual únicamente explicaré los conceptos de UEPS, PEPS y Promedio, sistemas de costeo que me ocuparé por el momento ya que en la L.I.S.R. se limita a los empresarios a llevar uno de estos sistemas en forma consistente y periódica.

Por UEPS entendemos: El sistema de entrada y salida de mercancías, (del inventario) siglas que significan Últimas Entradas Primeras Salidas, o sea que si adquirimos mercancías en dos o más ocasiones, a distinto precio, las primeras mercancía que salgan de nuestro almacén serán en base al último precio dado en la última cotización.

Ejemplo.- Se compraron 10 Kg. de fierro a \$15 por Kg. el día 2 de febrero.
Se compraron 7 Kg. de fierro a \$30 por Kg. el día 9 de febrero.
El día 15 de febrero nos pide el almacén de producción en proceso
15 Kg. de fierro, a que precio se deberá inventariar?

7 Kg. de Fierro a \$30.00 = \$210.00 (compra de febrero 9)

8 Kg. de Fierro a \$15.00 = \$120.00 (compra de febrero 7)

Resp.- 15 Kg. de fierro a un total \$330.00 o sea \$22.00 Kg.

Por PEPS entendemos: Primeras entradas de material, primeras salidas. Siguen
do el ejemplo anterior tenemos:

10 Kg. de Fierro a \$15.00 = \$150.00 (compra de febrero 7)

5 Kg. de Fierro a \$30.00 = \$150.00 (compra de febrero 9)

Resp.- 15 Kg. de Fierro a un total \$300.00 o sea \$20.00 Kg. x Kg.

Por inventarlos promedio tenemos: el tomar un promedio en el costo de los total
es de entradas y salidas de mercancías, o sea:

Resp.- 15 Kg. de Fierro a \$21.17 Kg. = \$317.55

En la segunda parte de el análisis de el estado de resultados se presenta la -
sección de gastos generales, gastos invertidos en forma general para la conce-
sión de utilidades, teniendo dentro de los principales gastos los de adminis-
tración y ventas.

Dentro de este tipo de gastos tenemos los conceptos de depreciación y amortiza-
ción, los cuales me interesan en particular su definición para ver la importan-
cia que tienen el que estén regulados o no especialmente el concepto de depre-
ciación en la L.I.S.R. (ya que sin establecer un sistema forzoso de deprecia-
ción se podría incurrir en graves deducciones fiscales en base a ésta).

Por depreciación entendemos: "Designa a la paulatina expiración del valor de -
costo o de otro tipo (por ejemplo, valor tasado) de ciertos activos fijos de -
larga duración, a lo largo del tiempo del uso".⁶

Existen tres métodos clásicos de depreciación a saber:⁷

1. Depreciación en línea recta. El gasto por depreciación anual es el mismo pa-
ra cada año de vida del activo.

Si D = depreciación anual, C = costo del activo, S = valor de desecho después
de n años y n = vida de servicios en años, entonces

⁶ Activos fijos. Thomas Dyckman. Herrerías 1973.

⁷ Robert G. Murdick y Donald D. Deming.

$$D = \frac{C - S}{n}$$

o si $S = 0$

$$D = \frac{C}{n}$$

La depreciación por cada año es $1/n$ del costo original.

2. Saldo decreciente. Un porcentaje constante del valor en libros al principio de cada año suministra la depreciación por el año. El porcentaje es el doble del correspondiente al primer año del método de línea recta. Después de un número específico de años, es necesario cambiar a la depreciación en línea recta para reducir el valor en libros a cero.

Primer año:

$$D = \frac{2}{n} C \quad \text{Valor en libros} = C - \frac{2}{n} C$$

Segundo año:

$$D = \frac{2}{n} \left(C - \frac{2}{n} C \right) \quad \text{Valor en libros} = C \left(1 - \frac{2}{n} \right) - \frac{2}{n} C = C \left(1 - \frac{2}{n} \right)^2$$

año j :

$$D = \frac{2}{n} C \left(1 - \frac{2}{n} \right)^{j-1} \quad \text{Valor en libros} = C \left(1 - \frac{2}{n} \right)^j$$

3. Suma de dígitos. Este método se explica mejor por medio de un ejemplo numérico. Suponga que un activo tiene una vida de 5 años. Suma los dígitos para dar $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$. La depreciación sobre el costo del activo es $5/15$ para el primer año, $4/15$ para el segundo, y $3/15$ para el tercero, $2/15$ para el cuarto y $1/15$ para el último.

Por lo tanto, el denominador de la fracción es

$$1 + 2 + 3 + \dots + (n-1) + n = \frac{1}{2} n (n + 1).$$

La depreciación es:

$$\text{Primer año: } \frac{n}{\frac{1}{2} n (n + 1)} C$$

$$\text{Segundo año: } \frac{n-1}{\frac{1}{2}n(n+1)} C$$

$$\text{Año } j: \frac{n-j+1}{\frac{1}{2}n(n+1)} C$$

El esquema 12 muestra la depreciación por cada uno de los tres métodos de un activo de 20,000 pesos con una vida de servicio de 5 años. Se supone que los impuestos son del 50 por ciento y que el valor actual de las series de compensación de impuesto se calcula por cada uno de los métodos. Nótese que la depreciación es una función de la vida de servicio n y la tasa de descuento es r , de modo que:

$$D = D(n, r)$$

Las tablas pueden desarrollarse para $D(n, r)$ por unidad de inversión, de modo que se pueda escoger el método óptimo de depreciación.

Por Amortización entendemos: "Recuperación o compensación del capital invertido en un negocio o empresa. Supresión de alguno o de algunos cargos o empleos en un cuerpo de funcionarios o en un servicio cualquiera, público o particular. Extinción de una obligación consistente en la entrega de dinero, de manera total o parcialmente". (se realiza generalmente en base a la línea recta con el 5% de la Ley del Impuesto Sobre la Renta).

Otros gastos y Otros Productos: Se encuentran comprendidos en éste concepto aquellos ingresos (egresos) que obtiene (entrega) la empresa por actividades esporádicas realizadas durante el período.

Como ejemplo tenemos: venta de activo fijo, utilidad por intereses esporádicas, etc...[†]

IV. El Procedimiento Contable. Manual, Mecánico y Electrónico.

A) Manual y Mecánico.

Además de los avances logrados en tarjetas perforadas y en el procesamiento electrónico de datos, se han inventado también numerosas técnicas y dispositi-

[†]Se trató en forma somera lo relativo a Costo de Administración Financiera y venta, estos conceptos se verán con mayor estudio en el capítulo relativo a Contabilidad de Costos.

METODO		COSTO POR DEPRECIACION PERMITIDA	AHORRO DEL IMPUESTO AL 50%
En Línea Recta	ANOS		
	1	\$ 4'000	\$ 2'000
	2	4'000	2'000
	3	4'000	2'000
	4	4'000	2'000
	5	4'000	2'000
		<u>\$20'000</u>	<u>\$10'000</u>
Suma de dígitos	1	\$ 6'667	\$ 3'334
	2	5'333	2'666
	3	4'000	2'000
	4	2'667	1'334
	5	1'333	666
		<u>\$20'000</u>	<u>\$10'000</u>
Doble de la ta- sa de L. Recta			
	1	\$ 8'000	\$ 4'000
	2	4'800	2'400
	3	2'880	1'440
	4	2'160	1'080
	5	2'160	1'080
		<u>\$20'000</u>	<u>\$10'000</u>

Nota: Se debe observar que a simple vista resulta en los tres métodos una depreciación y ahorro de impuesto igual, pero si tomamos en cuenta el concepto de "valor presente de dinero", nos podemos parcar claramente que es el método de depreciación en línea recta el que nos presenta mayores desventajas (el aprobado oficialmente, como lo veremos más adelante en el estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta).

vos para simplificar el procesamiento de datos por los métodos manuales tradicionales. Asimismo, se han desarrollado muchos dispositivos nuevos y mejorados para aumentar la eficiencia del procesamiento mecánico de datos.

En ocasiones, las máquinas de contabilidad estándar fueron totalmente eliminadas en favor de los sistemas más sofisticados de procesamiento electrónico de datos. Sin embargo, los dispositivos mecánicos no se han vuelto obsoletos. Por el contrario, se estimula a los fabricantes de máquinas para que efectúen mejoras en el equipo tradicional, desarrollen nuevas unidades manuales y eléctricas con características adicionales y produzcan nuevos tipos de equipo y dispositivos que aceleren las operaciones individuales y las hagan más automáticas y precisas.

Como resultado de esto, los dispositivos mecánicos mejorados están llenando -- una demanda que crece constantemente, en favor de equipo de uso fácil que resulte práctico para organizaciones con requerimientos moderados de procesamiento de datos. Dicho equipo desempeña también un papel muy importante en las organizaciones que tienen computadoras. Se puede usar en forma independiente, para efectuar funciones especiales en cualquier parte de una organización, o se puede usar en una localidad descentralizada -sucursal, almacén etc.- como un auxiliar a un sistema centralizado de computación. Muchas máquinas se convierten en parte integral de sistemas más sofisticados, al preparar documentos originales y producir simultáneamente subproductos, tales como tarjetas perforadas o cintas para ser procesadas en máquinas de tarjetas perforadas o en computadoras electrónicas.

Los avances tecnológicos en el equipo de procesamiento de datos y en las máquinas de oficina afines (máquinas de contabilidad, tabuladores), se producen actualmente con velocidad sorprendente. Por esta razón, sería inútil tratar de considerar características y modelos específicos de equipo. Una descripción detallada se volvería obsoleta muy pronto, debido al rápido desarrollo de este campo. En su lugar, se presentará un estudio de las características generales de las técnicas y equipo manuales y mecánicos que se utilizan con mayor frecuencia para el procesamiento de datos. En lo posible, se agrupará el equipo de acuerdo con los pasos del ciclo de procesamiento de datos.

a) Técnicas de Registro.

El método tradicional de completar la contabilidad y otros procedimientos de conservación de registros, consiste en asientos con pluma y tinta en los li---

bro estándar de diario, libros de mayor y otros libros de registro. Este enfoque manual al registro involucra, generalmente, reescribir varias veces los mismos datos, lo cual consume mucho tiempo y crea la posibilidad de error. Entonces, conforme crece el volumen de actividades de registro, se vuelve evidente la necesidad de métodos más rápidos y económicos. Como resultado, los documentos de transacciones, y en el caso de la contabilidad, los asientos subcuentas en el libro diario; libros auxiliares de mayor y libros generales de mayor, no siempre se preparan en la forma convencional paso por paso. En su lugar, se puede preparar simultáneamente más de un documento o registro, por medio de formas y disposiciones especiales. También se pueden registrar los datos originales en forma tal que se puedan usar repetidamente sin tener que reescribirlos.

En el procesamiento manual de datos se puede lograr este objetivo utilizando papel carbón en documentos manuscritos o mecanografiados. Se pueden usar variaciones de esta técnica y de algunos otros métodos para disminuir el esfuerzo manual, como se describe en las secciones siguientes.

Formas especiales.

La mayoría de las operaciones manuales y mecánicas de registro se facilitan enormemente utilizando formas especiales. Las formas impresas son útiles para un gran número de objetivos importantes, incluyendo los siguientes:

1. Identifican los datos específicos que se deben registrar para varios usos.
2. Estandarizan el acomodo de los datos en los documentos fuente. Esto facilita localizar elementos de datos específicos y procesar los documentos.
3. Facilitan el reconocimiento y el archivo de los registros.
4. Eliminan la necesidad de copiar constantemente datos repetitivos que deben aparecer en todas las transacciones de un tipo similar.
5. Facilitan el uso de copias múltiples.

El último objetivo es importante en cualquier tipo de operación. Sin embargo, el uso de formas de multicopias es especialmente valioso en una operación manual, pues reduce enormemente los costos burocráticos.

Tablero de contabilidad.

El tablero de contabilidad facilita registrar simultáneamente los diferentes pasos de una transacción. El tablero de contabilidad es una superficie plana para escribir, equipada generalmente con pequeños postes a lo largo de las orillas. Los postes se utilizan para mantener en su lugar formas diferentes, dise

Adas especialmente con agujeros correspondientes a lo largo de las orillas. - Las formas están planeadas de tal manera que al desplazar un paso en cualquier dirección una forma, cambia su posición un renglón en relación con las otras - formas del tablero.

Registro de control de documentos.

Otro método de manejar formas de contabilidad, es el registro de control de documentos. Consiste en una caja de metal diseñada para guardar y alimentar formas continuas de multicopia. Las formas se alimentan y posicionan automáticamente, por medio de una manivela o de un motor eléctrico, hasta una superficie de escritura, de manera que todas las copias se puedan completar simultáneamente a mano. Se obtienen copias de carbón, como resultado de la inserción de papel carbón en rollo entre las diferentes formas. Las formas se alimentan incluyendo las hojas de papel carbón en rollo, que se sostienen en una posición fija dentro del registrador. También se pueden usar formas sin carbón.

Máquina de escribir.

Aunque las máquinas de escribir estándar manuales y eléctricas, son el método que se utiliza con mayor amplitud para registrar datos comerciales, las máquinas de escribir automáticas pueden escribir cartas completas, contratos y documentos de muchos tipos, sin intervención humana. Estas máquinas pueden operar solas o como una batería de máquinas, controladas automáticamente desde una fuente, y con un operador que cambia el papel e inserta datos variables, conforme se requiere.

Las máquinas de escribir automáticas son importantes en el procesamiento de datos, no sólo porque se pueden activar por medio de cintas y otros dispositivos, sino también a causa de su habilidad para producir subproductos, tales como cinta de papel. Estos subproductos sirven como entrada a computadoras y a otras máquinas.

La mayoría de las máquinas de escribir automáticas se controlan en una de tres formas posibles:

Cinta perforada

Cinta magnética

Tarjetas perforadas

Las máquinas de escribir automáticas son especialmente útiles en aplicaciones de gran volumen, que contienen una gran cantidad de datos repetitivos que se pueden mecanografiar automáticamente. Por ejemplo, las órdenes de venta se pue

den manejar automáticamente preparando el siguiente material de entrada:

1. Una cinta o tarjeta maestra para cada cliente, que contiene su nombre, dirección, código, instrucciones de entrega y plazos.
2. Una cinta o tarjeta maestra por cada producto que vende la empresa, incluyendo su descripción y código.

Utilizando estas entradas maestras, un operador puede preparar fácilmente una orden de ventas en la forma que sigue:

1. Se seleccione, en primer lugar, la entrada maestra para el cliente que colocó la orden.
2. Se ensamblan, a continuación, las entradas por cada artículo que se vende.
3. Estas entradas alimentan a la máquina, que escribe automáticamente los datos estándar en una forma de orden de ventas y se detiene, automáticamente, en lugares predeterminados para la inserción manual de datos variables.
4. El operador mecanografía manualmente los datos variables, tales como la fecha, las cantidades, los precios, los totales y los descuentos. (Algunas máquinas de escribir automáticas se pueden acoplar con dispositivos de computación que calculan los totales automáticamente).
5. Mientras mecanografía la orden de ventas, la máquina puede hacer una entrada maestra, que se usará en la preparación de órdenes de producción, órdenes de embarque y facturas.

Máquinas rotuladoras postales.

Las máquinas rotuladoras postales suministran otro procedimiento para mecanizar la escritura de datos repetitivos. La forma maestra, en este caso, puede ser una placa estampada de metal, en esténcil de papel en marco de cartón o una tarjeta impresa con un tinte químico. Los datos se estampan en placas de metal, por medio de una máquina de grafotipo. Las placas estampadas se alimentan a la máquina rotuladora postal, junto con los documentos sobre los que se van a reproducir los datos. La impresión se efectúa por medio de una cinta entintada, que se inserta automáticamente entre la placa y el documento, cuando estos son puestos en contacto por una prensa.

Procesos de reproducción.

Con frecuencia, las organizaciones requieren más copias de un documento de las que se pueden suministrar por medio del papel carbón. En otros casos se puede descubrir, algún tiempo después de la preparación inicial de un documento, que se necesitan copias adicionales, pero que no se dispone de ellas. Hoy día se -

produce una amplia variedad de máquinas duplicadoras y copladoras para satisfacer ambos requerimientos.

Duplicación y

Copiado.

Manipulación de Datos.

Reacomodo (clasificación)

Una de las operaciones más comunes de reacomodo en el procesamiento de datos, es el arreglo de datos codificados numéricamente en la secuencia adecuada. En algunos casos, puede ser necesario reacomodar varias veces el mismo documento con diferentes clasificaciones. Por ejemplo, los documentos de ventas se pueden acomodar de acuerdo con códigos que representen los productos, los vendedores o los clientes, para varios fines de informe o registro. Para reacomodar numéricamente, se pueden utilizar los siguientes métodos:

Reacomodo por dígitos en orden inverso

Reacomodo en bloques

Reacomodo en cajas o reacomodo en pichoneros

Reacomodo en hojas

Tarjetas con muescas en las orillas.

Cálculo y Sumarización.

Después de la máquina de escribir, probablemente las máquinas de oficina más ampliamente usadas son aquellas que efectúen operaciones aritméticas. En esta categoría se incluyen máquinas sumadoras, calculadoras y de contabilidad. Estas máquinas se han usado por muchas décadas para ayudar en la compilación de estadísticas, en el cálculo de nóminas, en la preparación de estados de cuenta y para efectuar cientos de diferentes operaciones aritméticas.

Aun con el uso creciente de computadoras electrónicas, más poderosas, estas máquinas estándar continuarán siendo prevalentes. Una razón para ello es que en sistemas automáticos muy grandes resulta, con frecuencia, más práctico efectuar las operaciones menores en máquinas estándar.

Máquinas de Contabilidad.

Este vocablo describe una gran variedad de equipo, que también se denomina máquina de teneduría de libros, de acumulación y de facturación. A pesar de la variada terminología, la mayoría de estas máquinas pertenecen a la misma clasificación general. Con la excepción de cierto tipo especial, que se describirá más tarde, la mayoría de las máquinas de contabilidad se han diseñado para pre

parar cierto número de registros básicos de contabilidad, tales como libros de diario, libros de mayor, estados de cuenta y otros registros y reportes. Aunque los diferentes modelos tienen características que los hacen especialmente útiles para ciertas aplicaciones, esto no significa que no puedan usarse para otros fines.

Las clasificaciones principales en las que se pueden dividir las máquinas de contabilidad, son las de descriptivas y no descriptivas.

Máquinas no descriptivas. Como estas máquinas están equipadas sólo con un tablero numérico, no pueden registrar datos descriptivos alfabéticos. Sin embargo, tienen un número limitado de teclas, con fechas y símbolos abreviados, que se utilizan para identificar las diferentes transacciones. Se dispone de modelos con teclado completo y con diez teclas.

Este tipo de equipo se utiliza, fundamentalmente, para acumular en el tipo de balance progresivo de la hoja del libro de mayor. Este es un registro de tres columnas, que muestra los cargos (debe), los créditos (haber) y el balance actual. Existen, generalmente, cuatro operaciones en la acumulación:

1. El valor antiguo se registra en la máquina.
2. Se registran los cargos.
3. Se registran los créditos.
4. Se registra automáticamente un nuevo balance, como resultado de la adición y sustracción horizontal de los elementos.

El nuevo balance en la tarjeta de mayor se calcula por medio de un mecanismo llamado el totalizador. Como indica este vocablo, totaliza (suma o resta) la cuenta conforme se hacen las entradas en las diferentes columnas a lo largo de toda la hoja. El totalizador, generalmente, se limpia a ceros cuando se imprime el balance de la cuenta.

Las tarjetas de mayor, los estados mensuales y los registros de diario, se pueden preparar en una sola operación en estas máquinas, utilizando papel carbón o formas especiales sin carbón. Algunas máquinas completan varios registros originales por medio del uso de registros duplicadores y con una operación de repetir impresiones. Así, las entradas y los balances que aparecen en un registro se imprimen automáticamente por medio de repetición en un registro adjunto. Otras máquinas tienen dispositivos de impresión doble, que imprimen dos registros en forma simultánea.

Un modelo electrónico utiliza registros con tiras de cinta magnética en el res

paldo. Registrando y leyendo los datos de estas tiras, la máquina puede efectuar automáticamente funciones tales como recoger los balances antiguos, allinear las tarjetas de mayor, verificar los números de cuenta y registrar los nuevos balances.

Las máquinas no descriptivas, se pueden utilizar para diferentes tipos de operación de teneduría de libros, que no requieren descripción totalmente detallada.

Máquinas descriptivas. Estas máquinas están equipadas con un teclado semejante al de una máquina de escribir, en adición a un mecanismo de sumo o de computación. Esto las hace muy útiles para trabajos de teneduría de libros, tal como la facturación que requiere que se impriman nombres, descripciones u otros datos pertinentes. Como ocurre en el caso de las máquinas no descriptivas, existen modelos con diez teclas y con teclado completo. Como estas máquinas se pueden usar también para trabajo no descriptivo, es evidente que tienen un rango más amplio de aplicaciones.

La versatilidad, tanto de las máquinas de contabilidad descriptivas como de las no descriptivas, varía considerablemente de acuerdo con el tamaño, el diseño básico y las características opcionales. Uno de los factores más significativos para determinar la versatilidad de una máquina, es el número de registros que contiene. Los registros son mecanismos en los que se van acumulando las diferentes entradas en las diversas columnas. La mayoría de las máquinas de contabilidad pueden acumular las cantidades que se introducen a las columnas verticales de un registro, mientras van llevando horizontalmente los totales a lo largo de una página. Al pie de cada columna, la máquina puede imprimir el total de las cantidades acumuladas que se introdujeron en dicha columna. En efecto, una máquina de contabilidad de registro múltiple es como una hilera de máquinas sumadoras, que tienen la facilidad de sumar tanto horizontal como verticalmente.

El número de columnas de cifras que puede manejar una máquina, se determina por el número de registros que contiene. Obviamente, mientras más columnas pueden ser registradas y sumadas simultáneamente por una máquina, esta será más flexible y útil. Por ejemplo, con una máquina de registro múltiple es posible distribuir gastos a varias columnas de análisis de ventas en un libro de diario de ventas, o en un libro de columnas de distribución de gastos, en un registro de facturas. Se dispone de máquinas que tienen hasta 25 registros.

Otra característica que aumenta la versatilidad de las máquinas de contabilidad, es la capacidad de multiplicar. Las máquinas que tienen características de computación se pueden usar para extender facturas, formular listas de raya, calcular intereses, dividendos y descuentos, y realizar muchas otras tareas -- que requieren cálculos semejantes. Los modelos estándares de máquinas de contabilidad no efectúan multiplicaciones.

Se logró ampliar aún más la capacidad de las máquinas de contabilidad, gracias al desarrollo de una clase nueva de equipo electrónico. En estas máquinas, las características del equipo de contabilidad básico se combinan con las técnicas avanzadas de computación. Se destinan principalmente para las empresas cuyas necesidades exceden la capacidad del equipo de contabilidad convencional, pero no llegan a justificar el costo de sistemas de procesamiento electrónico de datos en gran escala.

Este equipo contiene características tales como almacenamiento en núcleos o -- discos magnéticos; lógica de estado sólido para computación, para decisiones y para comparaciones; y en forma auxiliar, cinta perforada, tarjetas perforadas o una tira de cinta magnética en la tarjeta de mayor para entrada y salida. La salida en tarjetas perforadas o en cintas perforadas, se puede usar para procesamiento posterior en máquinas de tarjetas perforadas o en computadoras. Los datos en cinta perforada se pueden transmitir también por cable a otras localidades.

Algunas máquinas de contabilidad imprimen datos ópticos especiales que pueden ser leídos por dispositivos ópticos y ser convertidos a lenguaje de computadora. Las máquinas de contabilidad más modernas pueden también alimentar datos -- directamente a las computadoras y recuperar la información que se necesita para una operación actual de acumulación.

Almacenamiento de Datos.

Sistemas y equipos de archivado.

El archivado es el proceso de acomodar y almacenar los registros sistemáticamente, de manera que se les puede localizar fácilmente y en forma rápida cuando se necesiten. El archivado es una parte sumamente importante de cualquier negocio u operación gubernamental. Es un medio de salvaguardar los datos que se requieren en las operaciones actuales de una organización y de preservar -- los datos que se pueden necesitar para referencia del futuro.

Los dos métodos básicos para acomodar datos en archivos, son el alfabético y --

el numérico.

Microfilmación.

El uso de la micropelícula para colocar registros en almacenamiento y para recuperar información de registros almacenados, ha aumentado enormemente en años recientes. La microfilmación es el proceso mediante el cual se fotografían los a gran velocidad y con una gran reducción de tamaño. Cuando se microfilman registros se ahorra aproximadamente el 98% del espacio requerido normalmente. -- Por ejemplo, se estima que una unidad de almacenamiento de micropelícula puede guardar las imágenes fotográficas contenidas en 160 archivos ordinarios de cuatro cajones. Además de ahorrar espacio, la microfilmación tiene las ventajas siguientes:

1. Se reduce considerablemente el costo del equipo de archivado necesario.
2. También se reduce considerablemente el costo de la mano de obra requerida para conservar los archivos.
3. Como los registros de micropelícula usan muy poco espacio, se puede conservar indefinidamente el departamento que los usa. Esto elimina el inconveniente de tener que recuperar registros de una bodega de almacenamiento, si se necesitan en una fecha posterior.
4. Se pueden preparar duplicados filmados de registros importantes y almacenar en una localidad independiente para protegerlos contra el fuego o contra otro tipo de pérdidas.
5. Con cierto tipo de equipo se pueden hacer impresiones de documentos microfilmados en papel y al tamaño natural, en menos de un minuto.

A pesar de las ventajas de la microfilmación en el almacenamiento de registros, al avance más rápido en el uso de esta técnica es en el campo de la recuperación de información. La recuperación de información microfilmada se puede lograr en varias formas. Las microfichas se almacenan generalmente en archivos de tarjetas, de los cuales se pueden recuperar con facilidad en forma manual, aunque la información del índice se almacena con frecuencia en una computadora. Si se usan tarjetas de ventana, se pueden también codificar, archivar, establecer índices y recuperar manualmente, como las tarjetas de cualquier otro archivo. Sin embargo, en instalaciones grandes, se pueden perforar en las tarjetas datos que los identifiquen por medio de una máquina perforadora. En este caso, las tarjetas se pueden reacomodar y recuperar por medio de un clasificador de tarjetas perforadas.

Limitaciones de los Dispositivos Manuales y Mecánicos.

A pesar de la importancia de los métodos y dispositivos manuales y mecánicos y de las notables mejoras que han aumentado su utilidad, tienen serias limitaciones. Algunas de éstas son:

1. Los seres humanos participan hasta cierto grado en la mayoría de las operaciones de registro, copiado, clasificación, reacomodo, cálculo y suminización, lo que crea la posibilidad de error en cada punto del ciclo.
2. La comunicación limitada que existe entre muchos dispositivos manuales y mecánicos, impide el flujo ininterrumpido de datos de una operación a la siguiente. Nuevamente, la intervención humana al transcribir o manejar en otra forma los datos, crea riesgos de error.
3. La transferencia de datos de una localidad a otra o de un paso a otro, es a veces muy laboriosa, consume tiempo y puede producir errores en la colocación de los datos.
4. Aunque se han logrado grandes avances en velocidad y eficiencia por medio de dispositivos y de métodos manuales y mecánicos, no se logra todavía satisfacer las demandas de organizaciones grandes, que requieren procesamiento rápido de enormes cantidades de datos.

Las limitaciones descritas arriba, se han superado en gran parte por medio de los sistemas de tarjetas perforadas y por los métodos de procesamiento electrónico de datos, a los que se dedicará el resto del capítulo.

B) Electrónico.

Antes de transcurrir la primera mitad del siglo veinte las máquinas comerciales impulsadas eléctricamente producían grandes volúmenes de datos para un mundo que estaba dependiendo en forma creciente de los números y los registros. Era inevitable que la electricidad se usara para activar las calculadoras y que surgiera una máquina de computación automática. La edad de la computadora empezó en 1939, cuando el Dr. Howard Aiken de la Universidad de Harvard, completó los planos de una máquina de calcular que abarcaban muchos de los principios utilizados en las computadoras actuales. La máquina del Dr. Aiken, llamada el calculador controlado de secuencia automática, se terminó en 1944. Combinaba en un solo dispositivo integrado a la posibilidad de recibir datos de entrada, efectuar una secuencia del cálculo y producir registros de salida.

En 1946 J. Presper Eckert y el Dr. John W. Mauchly, profesores de la Universidad de Pennsylvania, completaron la primera computadora electrónica verdadera,

denominada ENIAC, que es una abreviación de Electronic Numerical Integrator and Computer (integradora y computadora numérica electrónica). Fue la primera computadora que utilizó bulbos electrónicos en lugar de engranes mecánicos o interruptores electromecánicos para efectuar su trabajo de cálculo. Además tenía un tipo de lógica interconstruida, que le permitía resolver problemas completos al tomar decisiones o alternativas conforme iba avanzando.

Los desarrollos posteriores han sido rápidos e impresionantes y no dejan duda acerca del hecho de que la computadora electrónica es uno de los desarrollos más significativos de este siglo. El objeto de este capítulo y los seis siguientes es estudiar las características de este nuevo e importante medio de procesar datos. Se describen los elementos físicos y las funciones de un sistema de computación, así como las técnicas de programación básicas, los sistemas de programación y las operaciones de procesamiento electrónico de datos.

Funciones de la Computadora.

La posibilidad de calcular es sólo una de las funciones de un sistema de procesamiento electrónico de datos. Las otras funciones básicas son almacenamiento de datos, control y comunicación.

Estas funciones permiten que las computadoras electrónicas procesen los datos en los pasos siguientes:

1. Los datos que se van a procesar y las instrucciones para su proceso se registran en un medio de entrada tal como cinta de papel perforado, tarjetas perforadas, cinta magnética, caracteres en tinta magnética o caracteres ópticos.
2. Las instrucciones y los datos se alimentan a un dispositivo de entrada, en donde se convierten automáticamente a impulsos eléctricos. Las instrucciones y los datos se dirigen entonces al almacenamiento principal o unidad de memoria, en donde se conservan hasta que se necesiten.
3. Las instrucciones son leídas e interpretadas por la unidad de control de la computadora que gobierna las diferentes operaciones del procesamiento de datos, emitiendo órdenes a todas las componentes del sistema.
4. De acuerdo con las instrucciones, los datos se transfieren del almacenamiento a la unidad aritmético-lógica de la computadora, en donde se efectúan las operaciones aritméticas o las comparaciones conforme las ordena la unidad de control.
5. Los datos procesados son enviados a la unidad de almacenamiento, en donde se pueden guardar para procesamiento posterior o se pueden enviar a un dispositivo de salida, nuevamente cuando lo ordena la unidad de control.

Estamos interesados en los requerimientos de procesamientos de datos en los negocios y en cómo pueden ser cubiertos con computadoras y con COBOL. Comencemos por explorar algunas de las actividades de procesamiento de datos de una compañía manufacturera de mediano tamaño.

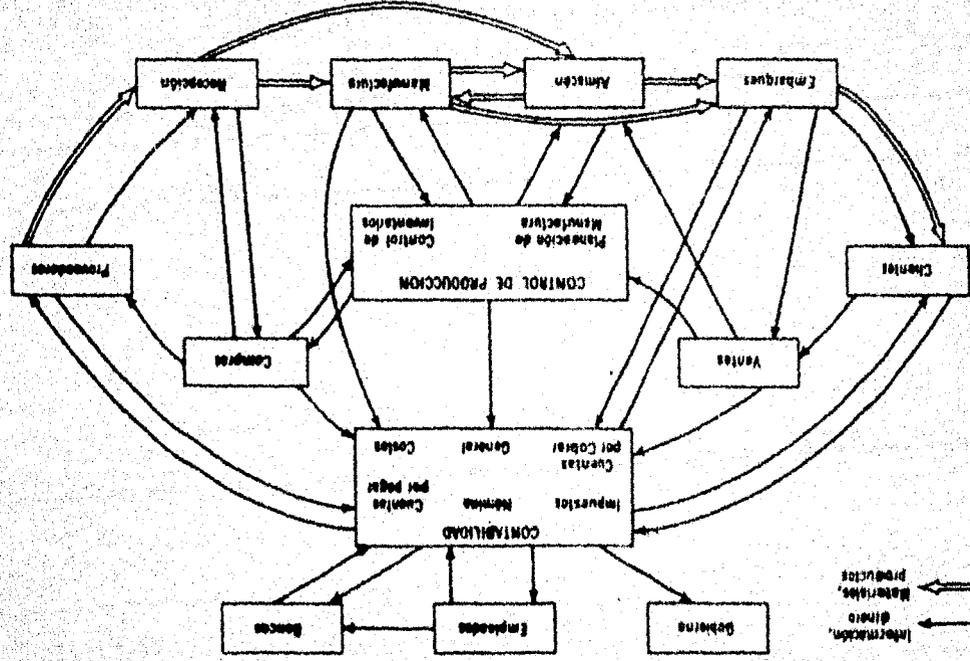
En el esquema 13 muestro en forma esquemática algunos de los caminos de flujo de información y materiales en una compañía que fabrica una línea de productos, algunos de los cuales se venden de lo que hay en existencia y otros son fabricados especialmente bajo pedido del cliente. Este diagrama esboza solamente los caminos principales, omitiendo toda una variedad de otras actividades, como veremos después. ¿Cuáles son algunos de los principales flujos de datos a través de estos canales?

Considérese primero lo que acontece cuando un cliente ordena un producto que la compañía tiene en existencia, listo para ser enviado. La orden del cliente va a Ventas, que manda avisos de ella a Contabilidad, Control de Producción y al Almacén. Contabilidad utiliza la información como aviso adelantado para fines de facturación y cuentas por cobrar. Control de Producción está preparado para actualizar los registros del inventario. El Almacén hace la orden y la envía a Embarques, acompañada de una lista de empaque (preparada por Ventas) que se envía al cliente. Embarques envía a Ventas notificación de que la orden ha sido efectivamente embarcada, anotando cualquier existencia insuficiente faltante en la remisión y envía la misma información a Contabilidad. Ventas puede entonces actualizar sus estadísticas de ventas y controlar los pedidos que quedan pendientes de surtir debido a artículos que no hay en existencia. Contabilidad prepara una factura para el cliente, y éste regresa un cheque. El lector puede haber pensado ya en varios lugares donde podría reducirse la cantidad de datos transmitidos, pero básicamente toda la información enviada a las diferentes partes de la compañía es en realidad necesaria.

Cuando pensamos en la forma como una computadora puede ser utilizada en una transacción semejante, nos interesa eliminar, hasta donde sea posible, la mayor cantidad de duplicación de datos, y reducir el número de veces que la misma información tiene que ser transmitida, pero hay posibilidad de que reduzca el número de funciones del negocio que deben ser desempeñadas en una transacción de esta naturaleza.

Sigamos ahora los trámites a efectuar cuando se trata de una orden por un producto que no está en almacén, sino que debe ser fabricado especialmente sobre pedido del cliente, bien sea porque el artículo tiene poca demanda y no amari-

(Esq. 13)



ta tenerlo en existencia, bien porque requiere de un diseño especial. En este caso, Ventas debe enviar información sobre la orden del cliente a Control de Producción, posiblemente después de recabar un diseño de Ingeniería (no mostrado). Control de Producción determina las materias primas que han de sacarse -- del almacén y programa las operaciones de fabricación necesarias para producir el artículo. A su debido tiempo, salen órdenes al Almacén y a Fabricación para manufacturar el producto. Cuando éste está terminado, se envía a Embarques, -- donde la cadena de acciones continúa como antes.

Desde luego, esta es una secuencia de operaciones grandemente simplificada, ya que suponemos, por ejemplo, que se tienen en existencia todas las materias primas y partes semiarmadas necesarias para la orden especial, que el vendedor -- puede cotizar precios al cliente, y que el precio no es tan elevado como para requerir condiciones especiales de pago.

A continuación, veamos lo que sucede cuando es necesario ordenar materiales a los proveedores. Este proceso puede ser iniciado o bien por los requerimientos de un producto especial, o bien por un aviso del proceso de control de inventarios de que algunas materias primas o productos terminados han caído debajo de sus puntos de reorden, lo cual significa que deben ordenarse más. La iniciación de la cadena de eventos para comprar materiales pueden entonces provenir de Ventas o del Almacén en cualquier caso, se encauza a través de la sección de Control de Inventarios de Control de Producción. Se manda un aviso a Compras indicando qué se necesita y cuándo. Compras selecciona un proveedor, coloca el pedido y manda notificaciones a Contabilidad y a Recepción. Contabilidad asienta la orden en sus operaciones de cuentas por pagar y se prepara para pagar la factura en cuanto llegue. Recepción los inspecciona y manda a Compras -- la lista de embarque del proveedor, el aviso original de Compras, y el informe de la inspección. Los materiales pueden ir directamente al local de Fabricación o bien al Almacén. El proveedor envía su factura, y Contabilidad le manda su cheque.

Ya que a veces parece existir una tendencia a suponer que los negocios se ahogan en papeleo por su propio gusto, debemos enfatizar una vez más que todas estas operaciones son necesarias, si bien no se realizan siempre exactamente del modo descrito. Es claro que debe haber un cuidadoso control del inventario; el castigo por no tener este control es o el alto costo de tener demasiadas existencias, o el costo de tiempo desperdiciado y ventas perdidas. Compras es claramente esencial: la selección de proveedores y la negociación de condiciones

de pago es una función altamente especializada que debe ser ejecutada por expertos. Las funciones de Contabilidad son requeridas tanto por una buena práctica en los negocios como por la ley: deben pagarse las facturas, deben mantenerse registros de los compromisos, y los costos del inventario deben calcularse de acuerdo con métodos aceptados por los reglamentos de impuestos del gobierno.

Existen aquí, también, algunos otros caminos importantes de flujo de información, aun en este modelo simplificado de un negocio. El proceso de fabricación genera una buena cantidad de datos. Debe suministrarse a Contabilidad información sobre tiempo y materiales empleados en producción, para calcular costos de órdenes especiales, preparar estados de percepciones, y para el control de las operaciones de la fábrica por la gerencia general. Los costos por mano de obra entran dentro de estas operaciones y, desde luego, se requiere gran cantidad de información sobre ella para el cálculo de los pagos por este concepto. Como es natural, esto es aplicable a todos los empleados, y la norma es comúnmente una aplicación importante de la computadora. Sin embargo, es de un especial interés en las operaciones reales de fabricación, donde frecuentemente hay fórmulas de pago complejas basadas en las distintas clases de trabajo que cada empleado puede realizar y en una gran variedad de planes de incentivos para los empleados. El sistema de nómina en la computadora recibe información de fabricación, de los empleados mismos y de varias otras fuentes; prepara cheques, estados de percepciones, toda una variedad de informes de deducciones, reportes de impuestos, y los pagos de los fondos acumulados en las deducciones. Las operaciones con bancos producen un considerable trabajo de procesamiento de datos. Los cheques emitidos por la compañía a favor de empleados, proveedores, accionistas y otros, deben ser conciliados contra los registros de cheques cuando éstos son regresados por el banco. Los cheques recibidos de clientes y de otras fuentes misceláneas deben ser depositados y adecuadamente contabilizados.

Los reglamentos del gobierno originan mucho procesamiento de datos. La contabilidad para fines de impuestos debe ser respaldada por muchos reportes abarcando ingresos, gastos, valuación de inventarios, pérdidas de créditos, y ganancias de capital. Deben prepararse informes por empleado del impuesto retenido y del Seguro Social. Deben reportarse los dividendos pagados a los accionistas. Y esto no es todo, de ninguna manera. Entre otras cosas, hemos omitido de es--

ta exposición los canales de flujo de información para las sucursales, embarques regresados por los clientes a los proveedores, publicidad, investigación y aprobación de créditos, labores de Ingeniería para productos especiales o nuevos, Inspección y control de calidad, mantenimiento de la planta y el equipo, Inversiones de capital, anticipos y cuentas de gastos, de empleados, contabilización de beneficios varios a empleados tales como ventas con descuentos, relaciones completas de accionistas y tenedores de bonos, y una amplia variedad de informes para la gerencia y el gobierno, tales como presupuestos y variaciones presupuestales, balance general, estados de pérdidas y ganancias, y auditoría.

Podemos cerrar este primer repaso de lo que los negocios requieren de las computadoras, señalado que la compañía manufacturera aquí presentada ha sido escogida como más o menos típica en el procesamiento de datos de negocios, pero no es de manera alguna la única clase de organización que usa computadoras para propósitos semejantes. Damos a continuación una lista parcial de otras áreas en las cuales se emplean extensamente las ventas al menudeo, control de procesos de fabricación industrial, bancos, gobierno y educación. Además de estas áreas de aplicación de lo que hemos llamado procesamiento de datos de negocios, hay un amplio rango de uso en trabajos científicos y de ingeniería que, aunque de una gran importancia, no está cubierto de este estudio ya que nos hemos concentrado en el procesamiento de datos de negocios.*

*Daniel D. McCracken. Programación COBOL. Pág. 14

PREGUNTAS DE REPASO

CAPITULO II

- 1) Concepto de Balance General.
- 2) ¿Qué es un Estado Financiero?
- 3) Describa brevemente el concepto de "Partida Doble.
- 4) ¿Qué cuentas intervienen en la formulación del Balance?
- 5) ¿Qué es el Activo? Su clasificación:
- 6) ¿Qué es el Capital Contable?
- 7) Diferencia del Capital Contable y el Capital Social.
- 8) Defina Activo Fijo.
- 9) A que tipo de Activo pertenecen: Terreno, caja, seguro, Gastos Diferidos, Equipo de Oficina, Patentes, Equipo de Fábrica.
- 10) ¿Qué es una Cuenta?
- 11) ¿Qué es un cargo y un abono.
- 12) Al realizar un cargo en una cuenta de Pasivo, se incrementa?
- 13) ¿Qué es el Libro Diario? Relacionelo con el Balance.
- 14) ¿Qué sistemas mecánicos de registro contable conoce?
- 15) ¿Cuál es la diferencia entre Depreciación y Amortización?
- 16) Concepto de Ingreso y Gasto.
- 17) ¿Qué entiende por el Estado de Pérdidas y Ganancias?
- 18) ¿En qué consiste el método de "Inventarios Perpetuos"?
- 19) ¿Qué es la Utilidad?
- 20) Describa brevemente el Procedimiento Contable General.
- 21) Diferencia entre sistema mecánico y eléctrico en la contabilidad.
- 22) ¿Puede la Contabilidad ser registrada en una Computadora?
- 23) Ventajas de registro contable electrónico frente al manual. Desventaja.

CAPITULO III CONTABILIDAD DE COSTOS

A). Generalidades:

Contabilidad de costos es la rama de la contabilidad que analiza, clasifica, contabiliza, distribuye, recopila e informa de los costos corrientes y proyectados.

El concepto fundamental en el que gira la contabilidad de costos es el de "COSTO", concepto que tienen diversas acepciones y múltiples razones para su estudio.

Por Costo entendemos: "Erogación o desembolso en efectivo, en otros bienes, acciones de capital o en servicios adquiridos o con cualquier pérdida incurrida y medios en función de dinero en efectivo pagado o por pagar, o del valor del mercado de otros bienes, acciones de capital o servicios proporcionados en el concepto de costo se encuentra implícita la base de acumulación de la contabilidad".

Dentro de la palabra costo podremos asociar los conceptos de costo estándar, costo histórico, costo por proceso, etc..., conceptos que veremos con minuciosidad en forma posterior.

Entre las múltiples razones por las cuales es importante el estudio de los costos en una organización mencionaré los siguientes:

A) Para la Empresa:

- Factor de fijación de precio
- Donde está ganado y donde está perdiendo
- Controlar los inventarios para formar el estado de pérdidas y ganancias.
- Medir el buen o mal desempeño de la empresa
- Acelerar informes
- Pago del Impuesto sobre la Renta.
- Fines administrativos

B) Para accionistas:

- Medio cognositivo de las utilidades de la empresa
- Planación y Control de la Empresa

C) Legalmente (Fiscal):

- Responsabilidad frente a terceros.
- Aspecto de suma importancia para la Hacienda Pública, ya que por medio de su regulación se podrá determinar las --

*Diccionario de Contabilidad, Uthea, 1972.

verdaderas utilidades que obtiene la empresa en el período determinando (Base del I.S.R.).

Como podemos observar, dentro de los objetivos que se buscan al estudiar los costos empresariales destaca el de la relación Costo-Utilidad-Precio, siendo éste el que prevalecía en la contabilidad clásica, a la vez que en la moderna contabilidad ha venido a pasar este objetivo a ser uno más de los muchos objetivos que se buscan al llevar un sistema de costos en la empresa, los cuales resumo en:

a) Relación Costo-Utilidad-Precio

b) La relación de control y planeación administrativa.

B) Relación de los Costos con el Estado de Pérdidas y Ganancias.

La contabilidad de costos nos dará el costo resultante de las actividades de una empresa en un determinado período.

Este costo puede ser alterado o modificado y presentado de varias formas ya que existen diversos métodos para lograr su control y registro.

Con lo anterior podremos indicar que en base a el método y procedimiento de costo adoptado por la empresa tendremos el tipo de costo buscado, ya sea el costo real, el costo predeterminado, etc...

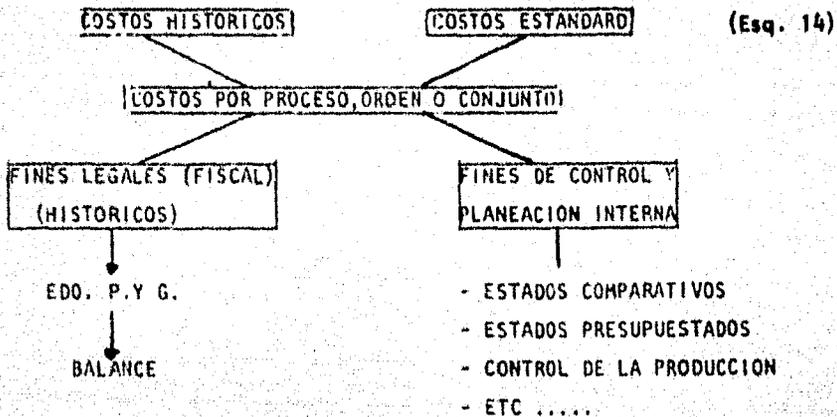
El costo histórico es el más indicado para efectos fiscales siendo el que más se asemeja a el presentado en el estado de pérdidas y ganancias aunque sufriendo algunas modificaciones por parte de la empresa para poder evitar el pago de los impuestos sobre las utilidades obtenidas (I.S.R.). El tratar de evitar este tipo de pago (elusión impositiva a diferencia de evasión impositiva) es considerado como un derecho de la empresa siempre y cuando esté dentro del marco legal.

Como consecuencia de lo dicho tenemos que la empresa podrá llevar uno o varios sistemas de costo sobre una misma operación, siendo que unos serán enfocados para control y planeación administrativa y otro para fines fiscales. (ver esquema 14).

Para el Dr. Giuliani Fonrouge la elusión consiste en "...crear la circunstancia generadora del crédito fiscal, en forma distinta de la prevista por la ley, atribuyéndole la apariencia de un acto jurídico gravado con menor intensidad o no gravado, de manera tal que no puede castigarse como una sustracción de impuesto, no como defraudación".

Fonrouge, Giuliani. Derecho Financiero. Ed. Depalma, Buenos Aires 1970, T. II p. 694.

SISTEMA DE COSTOS



INDUSTRIA UNIC S. A.
Calle Amador # 11
MEXICO, D. F. MEXICO

ESTADO DE RESULTADOS DE OPERACIONES POR EL PERIODO COMPRENDIDO
DEL 1º DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1979 (EN MILLES)

VENTAS	\$ 17,610
De más ingresos	\$ 1
INGRESOS TOTALES	\$ 17,611
COSTO DE VENTAS	
Inventario inicial de Mater. Primas	\$ 100
Compras de Mater. Primas	5,756
Disponibilidades	\$ 5,630
Inventario a final de Mater. Primas	52
Materias Primas Utilizadas	\$ 5,081
Mano de Oera	2,782
Costo Prima	\$ 8,165
Cargas indirectas	2,532
Costo de Produccion	\$10,615
Inventario inicial Producc. En Proceso	11
Disponibilidades	\$10,616
Inventario final de Producc. En Proceso	11
Produccion Terminada	\$10,615
Inventario inicial Producc. Terminada	192
Disponibilidades	\$10,775
Inventario final Producc. Terminada	192
UTILIDAD BRUTA	\$ 7,211
COSTO DE OPERACIONES	
Costos de Venta	\$ 1,061
Costos de Administracion	\$ 1,432
Costos y Productos Financieros	\$ 132
UTILIDAD DE OPERACION	\$ 5,211
Grupos Costos y Productos	279
UTILIDAD ANTA	\$ 5,721

INDUSTRIAS UNIC S. A.
Calle Amador # 11.
Mexico, D. F., Mexico. (en \$)

ACTIVO			
Circulante:			
Caja		\$ 70,000.00	
Cargos		200,000.00	
Cuentas por cobrar		\$ 240,978.30	
Inventarios		1,000,000.00	\$ 1,210,978.30
Fijo:			
Equipo de Oficina	\$ 100,000.00		
Depreciación	520,000.00	\$ 40,000.00	
Equipo de fabrica	\$ 1,955,300.00		
Depreciación	1,200,000.00	\$ 755,300.00	
Equipo de T. mas	\$ 315,164.35		
Depreciación	25,611.05	\$ 192,576.30	\$ 1,014,906.30
Otro:			
Deposito de Seguro		\$ 45,450.00	
Activos y valores		1,000.00	
Señal Anticipada		5,215.00	\$ 1,210,614.30
SUMA DEL ACTIVO			\$ 1,210,614.30
PASIVO			
Circuitante:			
Proveedores diversos	\$ 324,235.00		
Proveedores	501,000.30		
Impuestos por pagar	200,359.00		
Impuestos por pagar	165,257.30	\$ 1,091,851.60	
CAPITAL			
Capital Social	\$ 5,000,000.00		
Masa Legal	432,311.70		
Utilidades por Repartir	7,590.70		
Utilidad ejerc. 1979	1,210,000.30	\$ 6,710,902.70	
SUMA PASIVO Y CAPITAL			\$ 1,210,614.30

C) Sistema de Costos:

Dentro de la terminología contable del área de costos nos vamos a encontrar -- con términos como costo estándar, costos variables, costos fijos, etc..., términos que al integrarse en procedimientos de costos e interrelacionarse nos -- producirán los llamados sistemas de costos.

Por sistema de costos entendemos: El conjunto de reglas, métodos y procedimientos contables que forman la estructura matemática de costos que realiza o debe realizar una empresa para la optimización y conocimiento de sus costos.

Más adelante veremos éste conjunto de métodos, reglas y procedimientos que al relacionarse vendrán a formar un sistema adecuado para cada tipo de empresa, -- pero ahora vasta con indicar los principales caminos a seguir para su selección e implementación del sistema:

- 1) Conjunto de Objetivos
- 2) Filosofía de la Empresa
- 3) Clasificación y estudio del tipo de la empresa
- 4) Selección de los métodos, reglas y procedimientos de costos
- 5) Estudio e implantación de estos
- 6) Control del sistema de costos.

1.- Conjunto de Objetivos

En todo sistema de costos se deberá fijar con anticipación qué objetivos se -- buscan al aplicar la técnica de costeo. Indico que éste debe ser el primer paso para el establecimiento de un sistema de costos ya que el tratar de implementar sin objetivos es como el iniciar una caminata sin saber para que o porque.

WINFIELD I. McNEILL dice:

'Montar el escenario para un control eficaz de los costos, no es igual que montar un escenario para representaciones teatrales, pues no se trata de algo -- que puede instalarse, quitarse, repintar y a menudo alterar. Más bien es algo así como colocar un cimiento sobre el cual erigir una estructura matemática -- cuyos elementos pueden ensamblarse limpiamente entre sí y cuyo montaje final sea susceptible de entenderse e interpretarse con facilidad, a efecto de resolver los problemas de la empresa.

Antes de colocar dicho cimiento, es menester decidir qué clase de estructura se va a erigir y qué es lo que se va a controlar. Para ello es absolutamente necesario fijar un grupo de objetivos, a semejanza del plan que elabora el arquitecto con anticipación a la construcción de un edificio!

En todo conjunto de objetivos[†] que servirán para que la dirección de una empresa controle la totalidad de los costos de operación, habrán de figurar los siguientes:

a) Determinar cuanto se gana o pierde tanto en forma global como analítica en las operaciones de la empresa, esto es ya por lote de producción, por producto, mano de obra etc...

b) Establecer controles de inventarios de acuerdo a la técnica adecuada (UEPS, PEPS, ponderado) para poder en cualquier momento determinar su existencia y -- destino.

c) Establecer métodos de control interno para corroborar el desempeño de los - departamento que intervienen, ya en forma directa o indirecta en los costos de la empresa.

d) Crear informes (costos predeterminados) de costos proyectados para dar mayor accesibilidad a la planeación financiera.

e) Auxiliar al método de costos históricos con los demás métodos de costeo para cumplir con las disposiciones fiscales

f) Control de operaciones y gastos

g) Información de costos históricos amplio y oportuno para fines legales

h) Fijar normas o políticas de explotación:

h¹) Determinación del punto de equilibrio económico

h²) El aprovechamiento de la capacidad productiva por tipos de artículos o líneas, o bien dejar de producir.

h³) Decidir si determinadas piezas es preferible comprarlas o fabricarlas.

h⁴) Fijación de precios de venta.

Para establecer un sistema de control de costos que se ajuste a estos objetivos, se hace indispensable contar con una filosofía contable que sirva de guía en la resolución de los problemas que surgen cuando se trata de seleccionar el mejor método entre todos los que existen.

[†]"por favor me podrías decir que camino debo tomar para salir de aquí?"

"Eso depende en gran parte a donde quieres ir", dijo el gato.

"No me interesa mucho a donde", dijo Alicia.

"Entonces no importa mucho que camino tomes", dijo el gato.

LEWIS CARROLL. Alicia en el país de las Maravillas.

2) Filosofía de Costos.

El segundo paso para determinar que sistema de costos será el aplicable para nuestra empresa es el de valorizar la filosofía de la Contabilidad de Costos - que adoptará la empresa para poder así dar los lineamientos básicos en la construcción del sistema.

Este aspecto en muchas ocasiones se olvida por considerársele de importancia secundaria, siendo en mi forma de ver el pilar básico para cualquier sistema de costos, ya que dentro de la filosofía contable que adopte la empresa estarán delimitados los objetivos primordiales para los cuales se llevará el mencionado sistema.

Como ya observamos en el inciso anterior, la utilidad y necesidad de llevar un sistema de costos es muy variable, siendo que cada uno de estos puntos (fiscal, accionista, etc...) se verá influenciado de la filosofía contable de la empresa, filosofía que en algunas ocasiones se verá limitada por disposiciones legales, pero que en las más de las veces podrá ejercer un papel de libertad completa dentro de la empresa.

Por filosofía contable de la empresa debemos entender todos aquellos principios (técnicos, subjetivos, etc...) que vienen a estructurar la escala de valores -en este caso económico- con que se llevará el manejo contable de la empresa.

A manera de recordatorio quisiera mencionar los conceptos de contabilidad fiscal y contabilidad real, ya que en muchas ocasiones ese tipo de contabilidades presentan resultados de la empresa totalmente diferentes, resultados que se verán influenciados por la filosofía contable de la empresa.

Como ejemplo de lo anterior podemos tener que para una empresa el concepto de depreciación de un automóvil será el método de depreciación acelerada; en cambio el concepto fiscal señalará que dicha depreciación se deberá hacer en base al método de depreciación en línea recta. Esta divergencia de conceptos vendrá a constituir en realidad dos tipos de resultados contables, uno para decisiones administrativas siguiendo la filosofía de la empresa, y el otro para fines fiscales apeándose a las disposiciones legales correspondientes.

La filosofía contable de la empresa deberá ser concebida con sencillez y facilidad de comprensión, requisitos indispensables para que las personas que intervienen en alguna función de costos estén concientes y atiendan a las disposiciones expresadas por la empresa.

3) Tipos de Actividad Económica.

Este aspecto va íntimamente relacionado con los procedimientos de costos que se van a utilizar en la empresa para lograr un sistema, ya que existen procedimientos de costeo para las actividades económicas, éstos deberán ir encaminados a cada una de estas actividades y no utilizados en actividades diferentes. (VGR. El sistema de costo por procesos de producción no lo vamos a integrar al de costos de distribución).

Las actividades económicas las podemos dividir en a) Industrial; b) Comercial y c) de Servicios.

a) Actividad Industrial.- Dentro de la Actividad Industrial tenemos: la Industria Extractiva y la Transformación. El costo total de la Industria Extractiva se compone de:

- a) Costo de producción
 - a¹) Materia Prima directa
 - a²) Mano de obra directa
 - a³) Gastos Indirectos

} Costo de Conversión

- b) Costo de distribución
 - b¹) Gasto de Administración
 - b²) Gasto Financiero
 - b³) Gastos de Venta

c) Otros Gastos.

Para determinar estos costos existen diversos métodos que al interlazarse vendrán a formar el sistema de Costos que utilizará la empresa industrial, o sea:

- a) Contabilidad y control de materia prima y abastos
- b) Contabilidad y control de la mano de obra directa
- c) Contabilidad y control de los gastos generales
- d) Cálculo del costo por orden del trabajo y producto para determinar su rentabilidad.

Entre los diversos sistemas de costo existentes creo conveniente integrar la siguiente clasificación.*

*Parte de la clasificación fue elaborado por el C.P. Critóbal del Rfo. Costos I. UNAM. AÑO 1972. Pág. 11. 17

DETERMINACION Y CONTROL DE LOS COSTOS INDUSTRIALES

SISTEMA DE COSTOS DE PRODUCCION

I. PROCEDIMIENTOS Y METODOS PARA EL CONTROL DE LAS OPERACIONES PRODUCTIVAS.

1. PROCEDIMIENTOS en atención a las operaciones productivas

A) ORDENES

- a) Especialidad
- b) Ensamble o Montaje

B) PROCESO

- a) Operaciones
- b) Costos de Producción Conjunto (en común)

2. METODOS en atención al control de la materia prima.

A) COMPLETOS. Se emplea el Sistema de Inventarios Perpetuos para el control de la materia prima

B) INCOMPLETOS. No se emplea el Sistema de Inventarios Perpetuos para el control de la materia prima

En atención al tiempo en que se valúan los elementos del costo:

II. TECNICAS DE VALUACION DE LOS ELEMENTOS DEL COSTO

1. Históricos o "Reales"

A) Estimados

2. Predeterminados

B) Estándar

- c) Circulares o ideales
- b) Fijos

III. METODO: EN ATENCION AL ESTUDIO Y APLICACION DE LOS COSTOS EN: FIJOS, VARIABLES, SEMIFIJOS, Y REGULADOS.

1. Costo Variables (Costeo Directo o Marginal)

IV. CON REFERENCIA AL TIEMPO ABARCADO EN SU DETERMINACION

1. Diarios

2. Semanales

3. Mensuales

4. Bimestrales

5. Trimestrales, semestrales, anuales, etcétera.

1. Costos de Distribución

A) Gastos de Administración

B) Gastos de Venta

C) Gastos Financieros

D) Otros Gastos.

1. Procedimientos y métodos para el control de operaciones productivas.

1.- Procedimiento en atención a las operaciones Productivas.

A) Ordenes de Trabajo: procedimiento en el que los costos se registran en forma independiente por lote o trabajo conforme se van realizando las operaciones del proceso productivo.

Este procedimiento se subdivide en:

a) Por órdenes de trabajo de especialidad: la fábrica con órdenes de trabajo de especialidad es aquella que todos los trabajos que realiza (ya sea por lote o por artículo) son distintos y cada uno responde a especificaciones especiales de la clientela.

b) Por órdenes de trabajo de ensamble: es aquel en que se hacen piezas por separado que se conservan en existencia listas para ser ensambladas y formar un producto completo o para hacer un sub-ensamble.

Ventajas del procedimiento por operaciones productivas.

1° Se sabe en cualquier momento el costo primo por orden.

2° Da a conocer en forma analítica el costo de producción.

3° Como la producción es independiente es más fácil de ser controlada y planificada.

Desventajas.

1° Dificultad práctica para obtener los datos exactos del costo de producción - (análisis riguroso en el procedimiento productivo)

2° Alto costo administrativo en la implantación de este sistema

B) Costo por Procesos.- Este procedimiento se aplica en la empresa donde se efectúa un flujo de producción continua, o sea en aquellas industrias cuyo grado de transformación del producto representa una corriente constante en su elaboración, misma que ocasiona la pérdida de los detalles de costo en la unidad producida, cuantificando la producción por kilos, litros, etc...

Como ejemplos de industrias que utilizan este método tenemos la Industria Azucarera, Siderúrgica, del Cemento y otras.

Este procedimiento nos sirve para la planeación y control administrativo y ayuda al buen control de inventarios.

Dentro de la terminología más usual de este procedimiento tenemos:

- Inventario Inicial: Total de unidades del proceso al inicial el período de producción.

- Inventario Final: Unidades en proceso al término de período de producción -- (del departamento de estudio).

- Costo de Conversión: Sinónimo de gastos de transformación o sea gastos indirectos mas mano de obra indirecta.
- Unidades equivalentes: Número de unidades terminadas aplicables a unidades de producción.
- PEPS: Método de Inventario de primeras entradas, primeras salidas.
- Promedio Ponderado: Método de Inventario que trata las unidades iniciales en proceso como empezadas y terminadas dentro del proceso.
- Mano de Obra directa: Mano de obra identificable con las unidades producidas.
- Costo transferido: Costo que se carga de un producto al pasar de un departamento a otro.
- Costos agregados: Costo añadido al producto después de un determinado proceso productivo. Concepto que generalmente va relacionado al método de costos conjuntos.

Existen dos métodos de costos por proceso: a) operación; b) Costos de producción conjunta.

a) Operación.- Este método se puede realizar en base a promedios ponderados o al método inventarial llamado PEPS., siendo más usual y práctico el método de Promedios Ponderados.

Ambos métodos sólo tienen un proceso de elaboración que en forma general se lleva en todas las empresas que realicen este tipo de costeo por procesos.

El proceso consiste en: (se mostrará el proceso en base a un ejemplo en el que se desarrolla el proceso en forma general y podrá ser utilizado para cualquier tipo de operación de costos por proceso).

Se cuenta con los siguientes datos (Promedio Ponderado):

Por el método de promedio ponderado.

La compañía W tiene dos procesos: El material se introduce al principio del proceso en el departamento X, y en el departamento Y se le añade material adicional al final del proceso. Los costos de conversión se aplican uniformemente a través de todo el proceso. Al terminar el proceso a los artículos terminados se transfieren inmediatamente al departamento Y, a su vez al terminar el proceso en el departamento Y, pasan artículos terminados. Los datos para el período son los siguientes:

	Departamento X. 5000 unidades \$3750, 2/5 completadas (material) \$3000 costo de conversión \$750.	Departamento Y. 12000 unidades \$21000, 2/3 completadas costo transferido \$9800 costo conversión \$11200
Trabajos en proceso (Inventario Inicial)		
Unidades terminadas durante el período	24,000	44,000
Unidades empezadas durante el período	20,000	?
Trabajos en proceso (Inventario Final)	1,000 1/2 completas	16,000 3/8 completas
Costo del material añadido	11,000	13,200
Costo de conversión añadido.	9,000	63,000

Se pregunta: Costo de los artículos transferidos para cada departamento. Costo del inventario final de unidades para cada departamento.

Ambos métodos sólo tienen un proceso de elaboración, proceso que en forma general se lleva en todas las empresas que realicen éste tipo de costeo por procesos. El proceso consiste en:

DEPARTAMENTO X.

1.- Flujo Físico

Inventario Inicial	5,000 (2/5)
en proceso	
Material agregado	20,000
	<u>25,000</u>

Unidades terminadas	24,000
Inventario Final en proceso	<u>1,000 (1/2)</u>
	<u>25,000</u>

2.- Unidades equivalentes:

	Total	Material	Costo de conversión
Unidades terminadas	24,000	24,000	24,000
Inventario final en proceso	<u>1,000 (1/2)</u>	<u>1,000</u>	<u>500</u>
	<u>25,000</u>	<u>25,000</u>	<u>24,500</u>

NOTA: Convertir el Flujo Físico contabilizado en el paso 1 en unidades equivalentes de producción.

3.- Costos Totales a contabilizar:

	Total	Material	Costo de conversión
Inventario inicial en proceso	3,750	3,000	750
Costos agregados	<u>20,000</u>	<u>11,000</u>	<u>9,000</u>
	<u>23,750</u>	<u>14,000</u>	<u>9,750</u>

NOTA: Determinar en base a las unidades equivalentes el costo total que se contabilizará.

4.- Costo por unidad equivalente:

$$\text{Material } \frac{14,000}{25,000} = \underline{\underline{\$0.56}}$$

$$\text{Costo de Conversión } \frac{9,750}{24,500} = \underline{\underline{\$0.398}}$$

$$\text{Costo total por Unidad equivalente. } \quad \underline{\underline{\$0.398 + \$0.56 = \$0.958}}$$

NOTA: Consiste en dividir el paso 3 entre el 2, resultando el costo y unidad equivalente

5.- Asignación de costos e inventario:

Unidades terminadas $24,000 \times .95 = 22,992$

Inventario Final en
proceso

Material $1,000 \times 0.56 = \$ \quad 569$

Costo de conversión $500 \times 0.389 = \underline{\$ \quad 199}$

Total Contabilizado $\$ \quad 23,750$

NOTA: Se deben de aplicar los costos unitarios del paso cuatro a inventarios y unidades terminadas. (Cuidando que el costo obtenido concuerde con el - paso tres).

Si se trata de un proceso con dos o más departamentos, se seguirán los mismos pasos no olvidando el costo transferido.

DEPARTAMENTO Y.

1.- Flujo Ffsico:

Inventario Inicial
en proceso

6,000 (2/3)

Unidades transfe-
ridas

24,000

30,000

Unidades Termi-
nadas

22,000

Inventario Final
en proceso

8,000

30,000

2.- Unidades equivalentes:

	Transferidas	Material	Costo de Conversión
Unidades terminadas	22,000	22,000	22,000
Inventario Final en proceso	<u>8,000</u>	<u>-</u>	<u>3,000</u>
	<u>30,000</u>	<u>22,000</u>	<u>25,000</u>

3.- Costos totales a contabilizar:

	total	Costos transf.	Material	Costo de conversión
Inventario Inicial en proceso	10,500	4,900	-	5,600
Costos agregados	<u>61,091</u>	<u>22,991</u>	<u>6,600</u>	<u>31,500</u>
	<u>71,591</u>	<u>27,981</u>	<u>6,600</u>	<u>37,100</u>

4.- Costo por unidad equivalente:

Costo transferido $\frac{27,891}{30,000} = \0.9297

Materiales $\frac{6,600}{22,000} = \$0.30$

Costo de Conversión $\frac{37,100}{25,000} = \1.484

Costo total por unidad equivalente $0.9297 + 0.30 + 1.484 = \2.7137

5.- Asignación de costos e inventario:

Unidades terminadas	22,000 X 2.7137	=	\$59,101.40
Inventario Final en proceso			
Costos transferidos	8,000 X 0.9297	=	\$ 7,437.60
Costo de conversión	3,000 X 1.484	=	\$ 4,452.00
Total Contabilizado			<u>\$71,591.00</u>

b) Costos de Producción Conjunta.

Cuando en un mismo proceso de producción se obtienen varios productos (cooproductos o sub-productos) y en éste proceso no se puede determinar en forma analítica los costos en que se incurrió para la fabricación de cada tipo de producto, entonces es necesario aplicar la técnica de costos conjuntos.

A manera de ejemplificar alguna de las industrias en las cuales se utiliza éste procedimiento tenemos: a) Petrolera (gasolina, diesel, petróleo, etc...); b) Forestal (celulosa, alcohol, resinas); c) Ganadera (pieles, carne, huesos).

Descripción esquemática de un proceso de costos en el proceso de transformación que sufre el petróleo para producir gasolina, diesel y otros productos similares.

	COSTO AÑADIDO	PRECIO
GASOLINA (200 lts.)	\$50.00	\$850.00
DIESEL (500 lts.)	\$25.00	\$198.00
OTROS PRODUCTOS (800 lts.)	\$29.00	\$600.00
COSTO CONJUNTO		
\$1000.00		

Como Terminología Específica de este Método tenemos:

- 1) Cooproductos: Artículos obtenidos de un mismo proceso que reporten una importancia relativamente igual o proporcional entre sí.
- 2) Productos: Aquellos artículos que su elaboración es la esencia misma de la empresa.
- 3) Sub-productos: Artículos que resultan en forma permanente como residuos de la producción de artículos primarios y cooproductos.
- 4) Costo Añadido: Costo que se invierte en los artículos producidos después de su respectivo costo conjunto.

Existen tres métodos para evaluar los costos conjuntamente, son:

- 1) Promedios.
- 2) Unidades Físicas de Materias Primas.
- 3) Precio del Mercado.

En el Esquema 15 reproduzco el resumen hecho por el C.P. Cristóbal del Rfo al respecto de la metodología que sigue al valorar los costos conjuntos.

PRINCIPALES TÉCNICAS DE VALUACION PARA DETERMINAR LOS COSTOS DE PRODUCCION DE LOS COPRODUCTOS

TECNICA DE VALUACION	DESCRIPCION DE LA TECNICA	COSTO UNITARIO DE LOS COPRODUCTOS	OBSERVACIONES
COSTO PROMEDIO	Se obtiene el costo promedio por unidad de los productos elaborados, con un costo conjunto total respecto de las unidades correspondientes a cada coproducto; debiendo tener clara relación en lo referente a precios de venta y unidades. (Coproductos relativos a un mismo proceso)	$\frac{\text{COSTO TOTAL CONJUNTO}}{\text{PRODUCCION TOTAL DE UNIDADES}}$	Esta técnica no es satisfactoria para coproductos heterogéneos; además se confunde con la técnica basada en factores físicos
UNIDADES FISICAS DE MATERIA PRIMA	Su base es el prorrateo del costo de producción conjunta, de acuerdo con la materia prima utilizada, debiendo ser artículos expresados en los mismos factores físicos, o en su defecto, hacer las conversiones necesarias para que sean uniformes. Dicha materia prima puede ser medida según el área, volumen, peso, etcétera, que ocupe o tenga.	$\frac{\text{COSTO TOTAL CONJUNTO POR \% DE RENDIMIENTOS DE MATERIAS PRIMAS DE CADA PRODUCTO}}{\text{UNIDADES FABRICADAS DE CADA COPRODUCTO}}$	Claramente se ve la superación de la técnica anterior, ya que se obtiene una forma bastante estable del cálculo de costos unitarios; sin embargo hace caso omiso de las variaciones en los precios de venta de los coproductos.
PRECIO DE MERCADO	Por cada coproducto se hará una prorrata de los costos conjuntos, de acuerdo con sus valores ponderados relativos al precio de mercado. Bajo esta técnica los costos de producción conjunta siempre estarán en proporción a los precios de venta. Su aplicación requiere de precios sincronizados, evitándose su uso cuando sean inestables.	$\frac{\text{COSTO TOTAL CONJUNTO POR \% SOBRE EL VALOR DE VENTA DE COPRODUCTO}}{\text{UNIDADES FABRICADAS DE CADA COPRODUCTO}}$	La objeción más importante es que no podrá ser una base firme de comparación a través de distintos ejercicios, por las diversas fluctuaciones que generalmente se presentan en los precios de venta.
COSTO A PRECIO ESTANDAR	Consiste en la predeterminación de un base, la cual será fija y sin modificaciones posteriores, para lo cual se requiere que la empresa haga uso de la técnica de costos estándar, basándose también en los precios de venta de los coproductos. Las diferencias habidas entre lo real y lo estándar demostrará deficiencias o superaciones.	$\frac{\text{COSTO ESTANDAR CON \% DE RENDIMIENTO DE PRODUCCION}}{\text{UNIDADES FABRICADAS DE CADA COPRODUCTO}}$	Difiere de las otras técnicas sólo porque aquéllas se basan en costos históricos y ésta en estándares. (Estudios científicos) Esta técnica es poco aplicable dadas las características de las empresas en nuestro medio.

VII-11

(Eq. 15)

Ejemplo:

Don Cochinito Salchichón quiere poner su negocio de Restaurante ambulante para dar servicio a los trabajadores de las Fábricas aladañas a los Reyes, Edo. de México. Dentro de su principal variedad de comidas se encuentra el de servir platillos en base a diversos productos de cerdo.

Cada cerdo pesa aproximadamente 400 kg. del cual se obtienen: lomo 100 kg. embutidos 80 kg. y pierna 120 kg. el precio de cada producto es el siguiente:

lomo \$20.00 Kg.

Pierna \$14.00 kg.

embutido \$12.00 kg.

Don Cochinito nos pide evaluemos el costo de cada uno de sus productos elaborados del cerdo. (a continuación mostraré el procedimiento de los tres tipos de costo conjunto observando así sus diferencias).

Ejemplo de las tres técnicas:

Costo conjunto \$800.00

100 kg. lomo \$20.00 P/Kg.
80 kg. embutidos \$12.00 P/Kg.
120 kg. pierna \$14.00 P/Kg.

a) promedios.

$$\frac{\text{obtención del costo unitario promedio}}{\text{Costo total conjunto}} = \frac{\text{Producción total Kg.}}{\text{Costo total conjunto}}$$

$$\frac{800 \text{ (costo conjunto)}}{300 \text{ (producción total)}} = 2.66$$

X 100 = 266.6
X 80 = 212.8
X 120 = 319.2

b) Unidades Físicas.

Kg.	PRORRATEO	COSTO CONJUNTO	C/C UNITARIO
100	(100/.300) X 800	266.64 + 100	2.666
80	(80/.300) X 800	212.28 + 80	2.660
120	(120/.300) X 800	320.13 + 120	2.667

c) Precio de mercado.

Precio Vta.	PRORRATEO	COSTO CONJUNTO	C/C UNITARIO
2000	(2000/4640) X 800	344.80 + 100	3.44

960	(960/4640) X 800	165.44 + 80	2.06
<u>1680</u>	(1680/4640) X 800	298.6 + 120	2.413
4640			

DIFERENCIAS EN METODOS.

	PROMEDIOS	FISICOS	PRECIO
A	266.6	266.64	344.90
B	212.8	213.28	165.80
C	<u>319.2</u>	<u>320.13</u>	<u>189.6</u>
	800.0	800.00	800

2) METODOS EN ATENCION AL CONTROL DE LA MATERIA PRIMA

a) Métodos de costo incompleto y completo*. (Para el control de las materias primas).

Se dice que existe un Método de Costos Incompleto, cuando a través de la contabilidad respectiva, no es posible llegar a determinar el costo unitario correctamente, concretándose la empresa a emplear una serie de cuentas acumulativas de los elementos del costo, que requieren, al final del período o ejercicio, - el recuento físico de existencias, tanto en materiales y productos terminados, como de producción en proceso.

En virtud de utilizarse una secuela contable poco precisa para la determinación del costo unitario, esas empresas emplean una contabilidad de costos deformada, recurriendo a valuaciones estimadas de las existencias al final del período para poder determinar los resultados habidos en el mismo. Por lo tanto esos resultados casi seguramente serán incorrectos.

Las empresas industriales que emplean el Método Incompleto de Costos, es porque desconocen la importancia que trae consigo la determinación del costo unitario correcto, o bien porque en su ignorancia estiman que el costo completo resulta oneroso para el negocio, y queriendo cuidar los centavos, descuidan los pesos.

Cuando se utiliza un Método Incompleto de Costos, no existe para los materiales, ni para los productos terminados y en proceso, el Sistema de Inventarios Perpetuos o Constantes, el cual es indispensable para un método de costos completo.

*IBIDEM.11-0

En el Método de Costos Incompleto, el dato costo de producción se obtiene en forma global para un período determinado, desconociéndose el costo que corresponde a cada unidad producida, sobre todo cuando es de diferentes tipos y clases.

Por medio del Sistema Analítico o Pormenorizado, dar solución al siguiente problema:

DATOS:

1. Inventario inicial de materia prima	\$ 15,000.00
2. Se compran al contado materiales por	\$ 100,000.00
3. Se paga a los obreros y demás personal de producción	\$ 60,000.00
4. Los gastos indirectos ascienden a	\$ 75,000.00
5. Inventario inicial de productos terminados	\$ 20,000.00
6. Inventario final de productos terminados	\$ 30,000.00
7. Inventario final de materia prima	\$ 16,000.00
8. Inventario final de producción en proceso	\$ 34,000.00
9. Ventas	\$ 250,000.00
10. No hubo inventario inicial de producción en proceso.	

INVENTARIO DE MATERIA

PRIMA	COMPRAS	OBRA DE MANO DIRECTA
1) 15,000.00	1) 100,000.00	2) 60,000.00
6) 16,000.00	100,000.00	50,000.00

INVENTARIO DE PRODUCTOS

INVENTARIO DE PRODUCCION.

GASTOS INDIRECTOS	TERMINADOS.	EN PROCESO
3) 75,000.00	5) 20,000.00	10) 34,000.00
75,000.00	20,000.00	

VENTAS.

VARIAS CUENTAS

PRODUCCION EN PROCESO

250,000.00	4) 250,000.00	100,000.00	5) 15,000.00	16,000.00
		60,000.00	7) 100,000.00	34,000.00
		75,000.00	8) 60,000.00	200,000.00
			9) 75,000.00	

COSTO DE PRODUCCION

PRODUCTOS TERMINADOS.	DE LO VENDIDO
11) 20,000.00	14) 190,000.00
30,000.00	
200,000.00	

De acuerdo con el sencillo ejemplo anterior, que se refiere un caso sintético del Método de Costos Incompleto, para llegar a la determinación del costo de producción global y como consecuencia, al costo de producción de lo vendido, ha sido necesario recurrir a recuentos físicos para la obtención de inventarios finales valorizados estimativamente, ya que se desconocen los costos unitarios.

Se concluye que existe un método de costos incompleto o imperfecto, cuando las existencias de materiales, productos terminados, productos semielaborados, no se controlan por el Sistema de Inventarios Perpetuos, Constantes o Actuales. Cuando la empresa no utiliza un método de costos completo y necesita elaborar un Estado de Posición Financiera (Balance) sin recurrir el recuento físico de existencias de almacén, operación que puede hasta requerir de la paralización de la fábrica, se puede solucionar el problema empleando el procedimiento de prueba de utilidad bruta.

Este procedimiento consiste en determinar el porcentaje de utilidad bruta obteniendo en el último ejercicio, o sea dividir la utilidad bruta entre las ventas netas, con lo que resulta un porcentaje que aplicado a las ventas del ejercicio actual, da la utilidad bruta estimada, la que restada de las ventas, proporciona aproximadamente el costo de la producción vendida.

Esta solución permite determinar estimativamente también el inventario final de mercancía de artículos en proceso y artículos terminados, base para la elaboración de los estados financieros.

La aplicación de la prueba de la utilidad bruta, requiere las condiciones siguientes:

1. Que los costos de materiales y de obra de mano sean más o menos fijos
2. Que la elaboración del artículo sea homogéneo, a efecto de determinar con cierta exactitud el promedio de utilidad bruta.
3. Que las fluctuaciones de los precios de material y obra de mano se reflejen en los precios de venta.

La Ley no acepta este procedimiento para fines de declaración del Impuesto sobre la Renta, pero en algunos casos puede la Secretaría de Hacienda, por medio de autoridad competente, permitir dicho procedimiento.

II. TÉCNICA DE VALUACIÓN DE LOS ELEMENTOS DEL COSTO.

Las técnicas de valuación de los elementos del costo se refieren a la relación con el tiempo en que se valúan los elementos del costo, teniendo básicamente:

1) Históricos o reales y 2) Predeterminados.

1) Históricos o reales: Los costos históricos son aquellos que se obtienen después de que el producto ha sido manufacturado.

Esta técnica es la aprobada en forma general por la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Única ley que regula en forma directa el concepto de costo)

Consideremos que la técnica de valuación al costo histórico pertenece al grupo de hechos consumados, no necesitando aclaración adicional. (Esta técnica se descubrirá con minuciosidad en el capítulo respectivo al análisis contable de la L.I.S.R.)

2) Costos Predeterminados: Los costos predeterminados son aquellos que se realizan antes de que el producto ha sido realizado. Existen dos métodos: a) costos estimados y b) costos estándar.

a) Técnica de Costos Estimados: Es aquella mediante la cual los costos se calculan sobre ciertas bases empíricas (de conocimiento y experiencia sobre la industria) antes de producirse el artículo, o durante su transformación, y tiene por finalidad pronosticar el valor y cantidad de los elementos del costo de producción (materia prima directa, obra de mano directa, y gastos indirectos). El objeto de la estimación es normalmente conocer en forma aproximada cuál será el costo de producción del artículo, para efectos de cotizaciones a los clientes. En la actualidad el costo estimado no sólo sirve para cotizaciones, sino que se ha llegado aún más lejos tomándolo como base para valorar la producción vendida, la producción terminada, y las existencias en proceso; pero considerando que las bases son estimadas, fundadas en el conocimiento empírico de la industria en cuestión, existe el resultado de que difícilmente puedan ser iguales a los costos históricos que se obtengan, lo que hace necesario efectuar los ajustes que correspondan, de los costos estimados a los costos históricos.

Por lo tanto, la característica de los costos estimados es que siempre deberán ser ajustados a los históricos. Se deduce que a través de esta técnica, el costo indica lo que un artículo manufacturado puede costar, ya que las únicas bases para su cálculo son empíricas.

b) Costos Estándar

Una diversidad de términos, para los que ahora se llaman en general "costos estándar", se encuentran apuntados en la literatura primitiva sobre el tema; por ejemplo: "costos programados", "costos pronosticados" y "costos especificados", aun cuando las diferencias impuestas entre estos términos puede decirse que ya no existen.

En los sistemas de costos donde el objetivo primario es proporcionar datos para uso de la gerencia en el ejercicio del control sobre los costos, son evidentes las siguientes características:

1. La clasificación primaria de las cuentas es de acuerdo con la responsabilidad por los costos incurridos, con una clasificación secundaria basada en la naturaleza de la erogación. Este plan de clasificación informa primeramente -- quién es el responsable por el costo, y en segundo término en qué se ha gastado el dinero.

2. Los costos están predeterminados.

3. Los costos reales se comparan con los costos estándar. Por comparación, es posible medir el éxito que ha alcanzado la gerencia para lograr los costos planeados; que es lo mismo que controlar los costos.

4. Las variaciones o desviaciones, es decir, las diferencias entre los costos reales y los predeterminados, se analizan para determinar a qué se deben.

5. La gerencia actúa de inmediato para evitar que en el futuro vuelvan a presentarse las diferencias desfavorables.

6. Las tasas estándar se revisan por lo menos una vez al año; pero son modificadas solamente cuando existe un consenso respecto a la necesidad de cambio de los puntos revisados por los directores, ingenieros y contadores.

Los informes a la gerencia siguen el principio de la excepciones y subrayan -- las variaciones. El punto de vista es que la gerencia necesita preocuparse por los costos sólo cuando éstos se desvían en forma importante de los establecidos anteriormente como costos aceptables. Se libera, por tanto, a los inspectores de la necesidad de examinar grandes cantidades de cifras para estar informados sobre el trabajo actual. Véase, de todas maneras: diferencia favorable y administración por excepción.

Los estándares cuantitativos los fijan usualmente ingenieros u otras personas calificadas por sus conocimientos técnicos y experiencia en procesos de producción. Se fijan en todo caso estándares para:

1. Materiales.

a) Especificaciones que abarquen la clase, calidad y otras características que afecten los costos de producción.

b) Cantidad que deberá usarse para hacer el producto deseado, dejando un -- margen para desecho, mermas y otras pérdidas cuya eliminación se considera im- posible o poco práctica.

2. Mano de Obra.

a) Métodos y equipo que han de usarse, y otros factores que influyen en la efectividad con que el obrero desempeña su trabajo

b) Clasificación de los operadores, incluyendo al mismo tiempo entrenamien- to y experiencia.

c) Tiempo de operación, empleando técnicas de estudio de tiempo y movimien- to para determinar cuánto tiempo se necesitará para ejecutar cada una de las o peraciones cuando se trabaje en condiciones normales.

3. Gastos indirectos.

Se fijan tipos y cantidades de suministros y servicios individuales que debe-- rán consumirse, cuando éstos son bastante importantes para poderse controlar - estrechamente. Sin embargo, el hecho de que los costos indirectos representan una diversidad de partidas diferentes, muchas de las cuales son difíciles de - medir con exactitud, ocasiona comúnmente que la expresión de los estándares de gastos generales de fabricación se haga en función de su costo en unidades mo- netarias, sin basarse en estándares cuantitativos. En algunos casos, los están- dares cuantitativos se fijan para componentes importantes de gastos indirectos o generales de fabricación (por ejemplo, mano de obra indirecta), mientras que para el resto se usan asignaciones en unidades monetarias.

Los estándares para otras actividades no industriales se fijan de manera simi- lar cuando se aplican a las operaciones de esta clase. Por ejemplo, se fijan - cantidades estándar para los materiales empleados en el empaque de productos - para su embarque, y se determinan estándares y tiempo de operación para el tra- bajo de departamento de embarques. Pueden fijarse estándares de tiempo también para el trabajo de escritura a máquina, el pase de asientos y otras operacio- nes rutinarias de oficina. Las actividades de los vendedores viajeros, de los integrantes del personal técnico y de los funcionarios ejecutivos, son usual- mente tan variadas que, aparte de que fueren requeridos, no pueden fijarse es- tándares fidedignos.

Ejemplo:

La Compañía Industrias Wawis, S. A., ha establecido costos estándar para su departamento de gabinetes, en el que se produce un tamaño único de un solo estilo de tocador de cuatro cajones. Los costos estándar se usan para interpretar los resultados reales. En seguida se muestran los costos estándar de producir uno de estos tocadores:

Tarjeta de costos estándar
Tocador, estilo AAA

Materiales: madera -50 pies de tabla a 10 ctvos.	\$ 5.00
Mano de obra directa: 3 horas a \$2.00	6.00
Costos indirectos:	
Cargos variables - 3 horas a \$1.00	3.00
Cargos fijos - 3 Horas a \$0.50	<u>1.50</u>
Total por tocador	<u>\$ 15.50</u>

A continuación se dan los costos para producir 400 de estos tocadores durante el mes de enero (no había inventarios iniciales):

Materiales comprados	25,000 pies de tabla a 11 ctvos	\$2,750.00
Materiales usados:	19,000 pies de tabla	
Mano de obra directa	1,100 horas a \$1.90	2,090.00
Gastos indirectos:		
Cargos variables		1,300.00
Cargos fijos		710.00

El presupuesto flexible de este departamento, para la actividad normal mensual, fijaba 1,400 horas de mano de obra directa de operación. A este nivel, el costo variable indirecto se presupuestó en \$1,400 y el costo fijo indirecto en \$700.

III. Método: En atención al estudio y aplicación de los costos en: Fijos, variables y semifijos. (Costo directo o Marginal).

Doctrina que sostiene que el costo directo es la base de valuación de la producción. El costeo directo en una empresa requiere una clasificación de las cuentas, en la cual se reconozca: a) la separación y asignación de los costos directos o variables a la producción, cuyos importes fluctúan de acuerdo con el volumen de la producción, y b) los costos fijos o del período, no distribuidos, que reflejan el mantenimiento de una posibilidad o aptitud de fabricación y de venta, y los cuales permanecen relativamente inafectados por los cambios de volumen. Es frecuente que en el mismo concepto se incluya la valuación de los inventarios. Las ventas menos el costo directo de las mismas, se conoce como Ingreso (o utilidad) marginal. En el costeo por absorción, que contrasta con el costeo directo, no se hace distinción alguna en las cuentas entre los costos fijos y los costos variables y para establecer las relaciones entre los costos, el volumen y la utilidad se requieren análisis estadísticos complementarios. El costeo directo no es en sí mismo un plan integral para la determinación de costos, aun cuando sí una característica que puede introducirse en los sistemas de costeo (o costos) por procesos o de costos por orden(es) de trabajo, ya sea que se empleen o no los costos estándar.

El costeo directo, por otra parte, se considera a veces como un retroceso a la contabilidad primitiva de los costos, en la cual se determinaba solamente el costo primo de los productos.

La inestabilidad de los costos unitarios del producto en condiciones de un volumen fluctuante de ventas y producción, se reconoció siempre como un serio problema en los primeros pasos del desarrollo de la contabilidad de costos. Los contadores resolvieron el problema sobre el concepto de un volumen normal o estándar de producción y determinaron frecuentemente los costos del producto en el supuesto de que una fábrica podía operar a un volumen estándar. Estos costos unitarios son esencialmente los costos promedio de fabricación a largo plazo, que de manera implícita se supone son proporcionalmente variables con el volumen y por tanto controlables. La característica principal del costeo por absorción, según se ha dicho, ha sido la de cargar a cada unidad de producto una parte proporcional de los costos fijos de fabricación.

El concepto de volumen estándar, no obstante, deja de ser útil cuando el objetivo es medir los cambios a corto plazo en los costos y las utilidades resul-

tantes de los cambios en el volumen. En la determinación de costos por absorción, los cambios en el volumen se reflejan en variaciones que miden el efecto global de la desviación del volumen estándar de producción; pero las variaciones en el volumen no se asocian fácilmente con las decisiones particulares de la gerencia. Aún más, el efecto que los cambios en el volumen de ventas tienen sobre las utilidades periódicas se desvanece, a menos que los inventarios permanezcan constantes. Se han ideado técnicas, como, por ejemplo, los presupuestos flexibles, los análisis marginales y las gráficas o gráficos del punto de equilibrio, para medir las relaciones funcionales entre el costo, el volumen y las utilidades. Estas técnicas se han integrado frecuentemente en los registros de contabilidad.

Bajo el costeo directo se llevan cuentas separadas para la acumulación de costos fijos y los costos variables. Los materiales directos y la mano de obra directa varían de ordinario con el volumen de producción y generalmente no se hace cambio alguno en los métodos de contabilidad para ellos. Los gastos indirectos de fabricación, sin embargo, contienen a la vez componentes variables y fijos; en consecuencia, se proveen nuevas cuentas a fin de diferenciar estos dos elementos.

Los estados de ingresos (o pérdidas y ganancias) preparados para las clasificaciones individuales de los productos, es común que muestren por separado los costos fijos atribuibles directamente a un grupo de productos y los costos fijos de naturaleza general, asociados a los productos sólo de distribución.

En el costeo directo se reconocen tres áreas principales de utilización, que corresponden a los siguientes fines, en los cuales se utilizan los datos de costos:

1. Control de los costos actuales o corrientes.
2. Planeamiento de las utilidades de un período o de una obra o proyecto.
3. Determinación de los ingresos o resultados periódicos y situación financiera.

En aplicaciones integrales, el costeo directo se emplea para los tres fines mencionados; pero son comunes las aplicaciones parciales. Más aún, los estados de contabilidad para uso interno se preparan frecuentemente sobre una base de costeo directo, mientras que los informes para el público en general se preparan sobre una base de costeo por absorción.

Cuando el objetivo es ejercer un control sobre los costos corrientes o actua-

les, la experiencia muestra que el control es más efectivo si los costos asociados con el volumen actual se separan de los que son independientes del mismo. Las técnicas de preparación de los presupuestos flexibles, creadas para este propósito, se apoyan en clasificaciones de costos de acuerdo con su varia bilidad con respecto al volumen, tanto en los presupuestos como en registros de costos departamentales.

Para predecir las consecuencias de las decisiones en las utilidades, con objeto de aprobar o rechazar una idea de promoción de ventas, una orden a un precio especial, una proposición para fabricar en vez de comprar u otras proposiciones que ocasionen cambios en el volumen, la pronta disponibilidad de los datos de costos relevantes simplifica y acelera el proceso de formulación de de cisiones. Puede, al mismo respecto, mejorarse también la calidad de las de cisiones. Las cifras claves para tal fin son los índices de cambio en los cos tos variables y el ingreso o utilidad marginales por la unidad de volumen, así como el monto periódico de los costos fijos. Para algunos fines, el ingreso o la utilidad marginales se expresan en unidades del factor que limita la produc ción; por ejemplo: materiales, capacidad de las máquinas, y así sucesivamente. La incorporación de estas cifras, tanto de costos presupuestados como históricos, en las tarjetas de costos de los productos y en los estados condensados de pérdidas y ganancias territoriales y de productos, se provee a la administración de los datos necesarios para la planeación de utilidades y se reduce la necesidad de mayores análisis especiales. Los partidarios del costeo directo afirman comúnmente que los beneficios principales de este sistema se encuenden en esta aplicación a la planeación de las utilidades.

En el costeo directo, la utilidad neta periódica varía en razón directa con el volumen de ventas, siempre que otros factores diferentes del mismo permanezcan constantes. En contraste con el costeo por absorción, los cambios en el componente de costos fijos de los inventarios tienden a confundir las relaciones entre el volumen de ventas y las utilidades. Para cualquier período dado, la diferencia en utilidades que muestran los dos métodos es igual al monto del costo fijo sustraído del inventario, o bien, adicionados al inventario mediante la reducción o reconstrucción del mismo. Las diferencias en las utilidades tienden a ser mayores en períodos cortos que en períodos largos, debido a que la producción y las ventas lógicamente tienden a estar más cerca del equilibrío en períodos largos. La literatura sobre el costeo directo ha presentado

considerables evidencias de que quienes usan los estados de pérdidas y ganancias no comprenden frecuentemente en este caso la influencia que ejercen sobre las utilidades los cambios en el inventario.

El costeo directo, como otros instrumentos de la administración, debe aplicarse con habilidad y comprensión.

Las limitaciones principales del costeo directo se considera generalmente que son las siguientes:

1. Es una técnica que concede gran importancia a las decisiones a corto plazo, en las cuales los costos fijos tienden a permanecer constantes en su monto y, por tanto, no afectan las comparaciones entre períodos o alternativas. El empleo de los mismos datos como base para decisiones a largo plazo puede, en consecuencia, inducir a errores. Así, por ejemplo, cuando se dispone de "capacidad no utilizada", puede ser ventajoso tomar una orden aislada a un precio que complace casi en su totalidad los gastos indirectos fijos, pero resultarán pérdidas serias si se trata de hacer lo mismo en relación con la producción total de la empresa durante un período prolongado. Se requiere que una política general de fijación de precios, especifique los niveles a que deben ponerse en marcha los márgenes de fabricación. La distribución estadística de los costos fijos de fabricación tiene una gran importancia en la determinación del costo del producto y las utilidades y da énfasis a la fijación de precios y a las ventas, aun cuando si se emplea el costeo directo, se eliminan las distribuciones repetitivas en el proceso contable.
2. Se apoya en la distinción entre los costos fijos y los costos variables. En su aplicación, esta distinción exige ciertos supuestos y posiblemente deberán usarse con la apreciación debida del grado de precisión con que se miden, y se requieren revisiones periódicas cuando los supuestos básicos han cambiado. Por ejemplo, los costos fijos determinados ante la suposición de que la planta actual de inspectores a sueldo se conservará, cualesquiera que sean los cambios en volumen, deberá determinarse nuevamente si la gerencia decide incrementar o disminuir el número de inspectores.
3. Surgen algunas dificultades al cambiar del sistema de "costeo por absorción" al de "Costeo directo"; por ejemplo, las autoridades fiscales por lo general nunca han estado bien dispuestas a aprobar el cambio en el método contable para determinar el ingreso gravable, cuando en el año del cambio se ha propuesto

un castigo sustancial de los costos fijos en el inventario. Cuando se presenta este obstáculo, algunos causantes han optado por utilizar el método de costeo directo solamente para fines internos. En estos casos, los costos fijos de operación se distribuyen a suma alzada entre el inventario y el costo de las mercancías vendidas para efectos de los estados financieros finales.

4. Reduce la relación del capital de trabajo y el monto en el valor de la misma que se muestra en el balance general. Generalmente, el efecto sobre el inventario depende de los métodos de fijación de precios empleados antes de que se implantara el costeo directo. Sin embargo, donde la depreciación y los impuestos prediales nunca han sido incluidos en los costos de producción, el valor del inventario resultaría menos afectado por la introducción del costeo directo; y otras técnicas, tales como ueps, pueden afectar en un momento dado los costos del inventario más sensiblemente que la implantación del costeo directo*.

Diferencias entre el costeo ordinario ó Tradicional y el Costeo directo.

En el costeo ordinario ó "Tradicional" o a veces llamado "Absorbente", los costos fijos de producción se asignan al producto y posteriormente se aplican a los gastos como parte del costo de la mercancía vendida.

Mientras que en el costeo Directo, los costos fijos de producción se tratan como costos del período, aplicándose inmediatamente a los resultados.

Bajo éste sistema, todos los costos variables, INCLUYENDO COSTOS DE VENTA Y ADMINISTRATIVOS, se deducen del precio de venta, dando por resultado el margen de contribución hacia los costos fijos y las utilidades; resaltando el juego existente entre el ingreso, el costo y la utilidad.

En el sistema de costeo directo, los costos del período se definen como los costos de mantener un nivel dado de capacidad de producir y vender. Pueden considerarse como fijos ó costos de capacidad. Por tanto, los costos de período son costos que no varían con los cambios en el volumen durante un corto plazo.

Los costos directos, por otra parte, son aquellos costos que son directamente responsables por el rendimiento, dentro de la estructura de una capacidad estipulada. Los costos directos generalmente son tanto variables como eliminables, de ahí el uso del término "Costeo Directo" y "Costeo Variable".

*IBIDEM . Pág. 90.

B) TERMINOLOGIA:

Costo Fijo: Aquellos costos que no cambian con las variaciones del nivel de operación, son costos permanentes y constantes que tiene la empresa por el simple hecho de estar establecida sin importar la relación de producción. (cuando decimos sin importar la relación de producción nos referimos a el hecho de que si se tiene un costo fijo de \$500.00 al mes en una empresa, éste se causará se produzcan una o cien unidades, no debiendo de confundir esto con el prorrateo del total de unidades entre el costo fijo, o sea el costo fijo unitario).

Este concepto tiene sus limitaciones ya que llegará el momento en que un incremento en la producción obligará a la compañía a incrementar su inversión en -- costos fijos para poder lograr realizar el mencionado incremento. (Si un torno tiene capacidad para producir 100 unidades y en determinado momento la empresa requiere producir 105 unidades, entonces necesitará comprar otro torno, o sea incrementar su inversión en costos fijos).

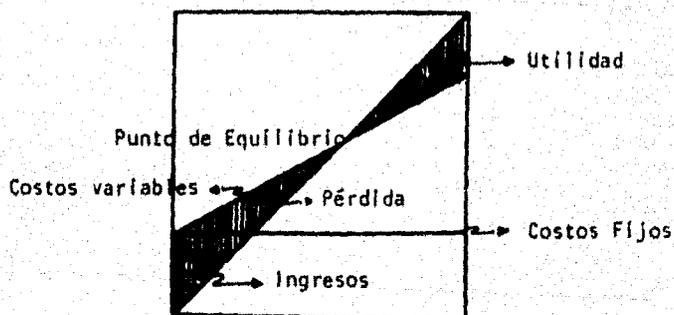
Entre algunos de los principales costos fijos mencionaré el de terrano, renta, maquinaria, etc...

Costo Variable: Aquellos costos que se incrementan según que el volumen se incrementa o decremente. (también llamado costo marginal)

Como ejemplo de costos marginales tenemos: materia prima y gastos de empaque.

Costos Semifijos: Costos Integrados por costo fijo y variable como pueden ser los gastos de venta, financieros, etc...

A continuación muestro una gráfica del llamado punto de equilibrio en donde se observa claramente las curvas de costo fijo y costo variable.



"Punto de Equilibrio: Punto de volumen en el que los ingresos y los costos -- son iguales: una combinación de ventas y costos que da como resultado la operación de un negocio sin producir utilidad ni pérdida".

"Diccionario de Contabilidad. Uthea. 1972. pág. 450.

Ejemplo: (Mostrando la diferencia en utilidad presentado en un estado de resultados entre la técnica de Costo absorbente y Costo Directo).

Compañía Wawis.
Estado de Pérdidas y Ganancias
por el año terminado el 31 de Diciembre de 1975

A) Costo Absorbente.

Ventas (500 unidades a \$15 c/u). \$ 75 000

Costo de Ventas:

C. Variables de Manufactura \$ 48 800

Costos Fijos de Manufactura 10 500

\$ 59 300

Menos Inventario Final 100 unidades

(5/61 X 59300)

4 856.67

54 443

UTILIDAD BRUTA

\$ 20 557

Menos gastos totales de ventas y
administración

9 250

UTILIDAD NETA

\$ 11 307

B) Costo Directo.

Ventas: \$ 75 000

Costo variable de ventas:

C. variables de Manufactura \$ 48 800

Menos Inventario Final

(5/61 X 48800)

3 996.72

44 803.28

UTILIDAD BRUTA VARIABLE.

\$ 30 196.72

Menos gastos variables de venta y
administración

\$ 5 143.00

Margen de contribución de operaciones

\$ 25 053.72

Menos costo de proceso:

Gastos fijos de Manufactura \$ 10 500

Gastos fijos de venta y admi-
nistración

4 107

14 607

UTILIDAD NETA

\$ 10 446.72

Comparación de Utilidades Netas:

Costeo Absorbente		Costeo Directo		
11 307.00	-	11 446.72	=	859.95

Esta diferencia se debe a la aplicación de los gastos fijos en la de Inventario Final de la técnica de costeo absorbente:

Inventario Final C. A.		INVENTARIO FINAL C.D.		
4 856.67		3 996.72	=	859.95

IV. Con referencia al tiempo abarcado en su determinación:

El análisis, recopilación y registro de costos se puede realizar en diversos períodos según su facilidad de acceso y el beneficio que reportan a la administración. Así tenemos que se pueden efectuar registros diarios, semanales, mensuales, etc...

1) Costo de Distribución.

Comprende los gastos de venta, administración y financieros. Algunos autores consideran éstos gastos como semifijos ya que se les asigna una cantidad por período como mínima para poder ejecutar las actividades normales de la empresa, indicando que las cantidades que sobrepasen este límite serán consideradas como Costos Variables.

El control de los gastos de distribución puede efectuarse de cuatro maneras:

1. Comparando los gastos reales efectuados con los presupuestos.
2. Determinando los factores estándar de costo unitario por cada producto y tipo de gasto, mediante los cuales la dirección pueda determinar si las cantidades planeadas para gastos en cada renglón garantizan una utilidad razonable al vender los productos. Si la aplicación de los costos a un producto o grupo de productos acarrea una pérdida, la dirección estará en condiciones de determinar si esta situación seguirá o no. Este problema lo comentaremos después con mayor amplitud.
3. Midiendo el desempeño mediante la comparación del costo real con las normas obtenibles (distintas a las mencionadas en el punto 2) para almacenamiento y trámites de oficina cuyo desempeño pueda medirse.
4. Control de gastos por concepto de formas y material impreso, por medio de un programa de estandarización de los mismos.

a) Gastos de Administración: Aquellos gastos generados para ejecutar las actividades de Planeación, Dirección, Implementación y Control Administrativo de la empresa.

Los más importantes son:

- 1) Departamento de Tesorería
- 2) Departamento de Contabilidad
- 3) Departamento de Administración
- 4) Departamento de Personal
- 5) Departamento Legal y
- 6) Otros.

b) Gastos Financieros: Aquellos gastos generados para proveerse de capital y su manejo por parte de la empresa. (intereses, obligaciones, etc...)

c) Gastos de Venta: Gastos realizados para lograr la máxima eficiencia en la venta de los productos (servicios) de la empresa.

Entre otros gastos de venta tenemos:

- 1) Almacén y empaque de mercancías
- 2) Transporte de mercancías
- 3) Publicidad y Producción
- 4) Investigación de mercados
- 5) Comisiones de Ventas.
- 6) Otros. (Equipo de reparto, salarios de ventas, etc...).

b) Actividad Comercial y de Servicios.

En forma general los sistemas de costos que se deberán llevar para este tipo de actividades económicas serán ofrecidos a los estudiados para la actividad industrial, con la diferencia que en estas actividades no se llevará el proceso de producción, quedando el proceso de costeo.

Función compras

Almacén

Función distribución

{ Gastos Financieros
Gastos de Administración
Gastos de Venta.

4) Selección de Métodos, Reglas y Procedimientos de Costos.

Después de haber estudiado las características de la empresa y sus necesidades y requerimientos de un sistema de costo, se procede a adaptar a la empresa un sistema específico.

Winfield I. McNeill nos enumera una lista en la que nos hace mención de los -- principales pasos para la selección y establecimiento de un sistema de Costos:

1. Hacer o conseguir una lista completa de los productos terminados.
2. Determinar si el registro de activos fijos está presentado por piezas individuales. Si no es así, ordenar que se prepare una lista de cada una de las piezas de equipo con su precio, años que le restan de vida útil, y fecha en que fue adquirida. Esto servirá de base para determinar la depreciación. -- Convendría que una firma especializada hiciese una evaluación, en el caso - de que no se contara con información confiable.
3. Preparar una lista de los centros de costos correspondientes a oficina y fábrica.
4. Conseguir planos de piso de cada edificio y distribuir todo el espacio de - piso a centros específicos de costo. Reducir el espacio de piso usado en ca da edificio, a metros cuadrados por centro de costos.
5. Clasificar todo el equipo e instalaciones por centro de costos, y concentrar la siguiente información:
 - a) Valor del equipo por centro de costos.
 - b) Depreciación mensual por centro de costos.Sistematizar los informes de aumentos, disminuciones y traslados de equipo de un centro a otro, si es que no existe ya en vigor un sistema.
6. Hacer que un Ingeniero haga un estudio de la utilización de los servicios - (vapor, electricidad, gas, agua, aire comprimido, refrigeración, etcétera) y obtener factores para la utilización de cada servicio por unidad de produc- ción, o por hora-máquina cuando estén involucrados productos y sobre una ba se mensual y cualquier otra base cuando no lo estén.
7. Determinar el tipo de sistema de costo aplicable a cada departamento:
 - a) Sistema de costos de procesos.
 - b) Sistema de costos de órdenes de trabajo.El empleo de estándares para costos y desempeño, se discutirá con mayor am- plitud en capítulos subsecuentes.
8. Adcptar una clave de cuentas para el mayor general y para el de egresos, --

- que convenga al procedimiento de costos proyectado y a los estados financieros.
9. Obtener muestras de todas las formas que se empleen en la fábrica para los departamentos de contabilidad y producción. Determinar si cada una de ellas contribuye al sistema que se tiene en proyecto, o si es necesario modificarlas.
 10. Examinar los deberes de los empleados de fábrica y contabilidad y determinar hasta qué punto encajan en el sistema propuesto.
 11. Establecer un programa para recopilar los gastos por centro de costos y clave contable.
 12. Determinar un método para registrar entradas y utilización de las diferentes clases de materias primas y accesorios, tanto en cantidad como en valor, y coordinarlos con las compras y planificación de la producción. Fijar una clave numérica para cada tipo de material o accesorio, y decidir si la actividad contable se realizará manual o mecánicamente. Determinar la frecuencia de los inventarios físicos para la verificación de las cifras en libros.
 13. Establecer cómo se informará de la mano de obra. Preparar clave para la operación, producto o trabajo, que satisfaga las necesidades de costos y para la medición del desempeño en fábrica. Instalar un programa para iniciar la recopilación de datos.
 14. Preparar bases para distribuir todos los egresos recopilados por centro de costos (omitiendo la mano de obra directa que se informará y resumirá por operación, producto y trabajo). Los centros de servicio se distribuirán a los centros de operación y éstos a productos, operaciones y órdenes de trabajo.
 15. Hacer una lista de toda la información que se necesita de los informes de fábrica para los sistemas de costo de proceso u órdenes de trabajo, y decidir si utilizar los informes disponibles o idear otros.
 16. Cuando se trate de un sistema de costos de proceso, decidir cómo recopilar los datos para comprobar los inventarios en cantidad y para cálculos de costo, preparándo gráficas de flujo de las cuentas. Disponer la recopilación de datos sobre desperdicios, chatarra, deterioros, etcétera, para utilización tanto en los informes de costo como en los de desempeño.
 17. Conseguir un juego de fórmulas, rendimientos, instrucciones de prácticas en la fábrica, etcétera, para ser utilizado en la determinación de los costos

y en los informes de desempeño para el sistema de costo de procesos.

18. Cuando se trate de un sistema de costos por orden de trabajo, dispóngase - que se carguen los materiales, mano de obra y gastos generales a las distintas órdenes y que se abonen los costos por orden para los embarques parciales. Fijar un límite a los trabajos para que se puedan realizar en un tiempo razonable.
19. Ver que se determinen las normas, preparadas por expertos, para la mano de obra directa, materias primas directas y renglones de gastos generales, para ser utilizados en la medición del desempeño.
20. Implantar un sistema para la investigación y desarrollo, para la acumulación de dinero a gastar por proyecto, lo que se coordinará con un agrupamiento de productos o grupos de productos por clasificación de ventas. Estos mismos grupos se utilizarán en los informes de utilidad neta, y por la dirección para presupuestar los egresos por concepto de Investigación y desarrollo.
21. Elaborar itinerarios y procedimientos para el pronóstico de ventas, utilidades y egresos para la empresa en general y para el año siguiente.
22. Preparar y conseguir la aprobación de informes a la dirección:
 - a) Informes detallados del desempeño en fábrica, por centro de costos y -- por la fábrica en general, amén de un resumen de todas las fábricas.
 - b) Proyectar y disponer que se rinda un informe periódico (tal vez anual) de la utilidad neta por producto ó grupo de productos.
 - c) Gráficas que vengan al caso.
 - d) Informe para la evaluación de nuevo activo fijo.
 - e) Informe para la evaluación de egresos por concepto de Investigación y desarrollo.
 - f) Informe para la comparación mensual de gastos reales contra presupuesto, de los departamentos no operativos.
 - g) Informe conteniendo un análisis de los estados financieros mensuales.
 - h) Informe anual de presupuesto.

5) Estudio e Implementación del Sistema de Costos.

Una vez determinados los pasos anteriores surge el problema de aplicarlos en forma adecuada a la empresa.

⁴IBIDEM. Pág. 60, 61.

En este inciso se engloba la forma en que el sistema de costos adoptado por la empresa se llevará a cabo, se fijarán los procesos mediante los cuales se reco- pillarán los datos necesarios para poder integrar el mencionado sistema de cos- tos.

Básicamente el banco de información que se requiere para cumplir los requisi- tos de un buen sistema de costos los podemos describir en áreas de control de costos, las cuales en forma general son:

- | | | | |
|-----------------------------|---|------------------------------|------------------------------------|
| 1) Materia Prima | } | compras | |
| | | almacén | |
| | | producción en proceso | |
| | | almacén productos terminados | |
| 2) Mano de obra | } | proceso | |
| | | productos terminados | |
| 3) Gastos Indirectos | } | | Departamentos
Correspondientes. |
| 4) Gastos de Venta | | | |
| 5) Gastos de Administración | | | |
| 6) Gastos Financieros | | | |
| 7) Otros Gastos | | | |

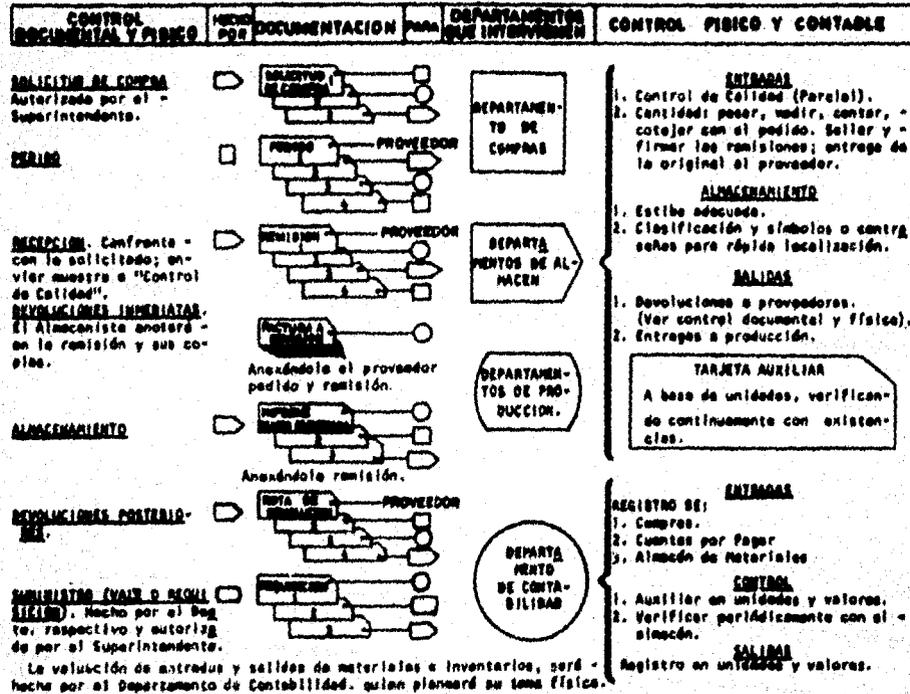
Debido a la complejidad que representa el describir en forma completa un siste- ma de costos adaptado para una empresa en específico, me limitaré a esquematiz- ar el proceso que seguirá un centro de control de costos de Materia Prima. -- (Esquema 16).

6) Control del Sistema de Costos.

Este concepto lo debemos comprender en dos aspectos: 1) El control que la em- presa ejercerá sobre la eficiencia del sistema de costos elegido y 2) Que la - empresa logre los objetivos administrativos deseados por el sistema de costos adoptado.

En el primer concepto englobamos todos los controles que deberá llevar la em- presa para poder estudiar, evaluar, y en su caso corregir los resultados obte- nidos a través de haber utilizado un sistema de costos, o sea el observar si - el sistema de costos en sí está funcionando como se esperó funcionara en su di- seño y momento de implementación por parte de la empresa, si los bancos de da- tos que se obtienen son los necesarios para poder llevar a cabo a su máxima e- ficiencia el sistema de costos, si éstos son presentados a tiempo, si se tien-

DIAGRAMA DE FLUJO DE LOS MATERIALES SU CONTROL DOCUMENTAL FÍSICO Y CONTABLE



nen fallas en su recopilación, etc...

Generalmente este control se diseña en el momento de la creación del sistema de costos, o sea que en el momento en que se estructura un determinado sistema de costos, éste ya deberá observar ciertos lineamientos para su control.

Existen diversas clases de control para un sistema de costos, como pueden ser centros por áreas de responsabilidad, por producto, por departamentos, etc...

En lo referente al segundo tipo de control administrativo comprendamos las operaciones que se realizaron por la empresa en un determinado período se asemenen lo más posible a lo pronosticado por nuestro sistema de costos, como ejemplo puedo decir que si nuestro sistema de costos nos emite un costo unitario de cierto producto a \$10.00, y en la realidad éste producto cuesta \$15.00 o en su caso \$5.00 existirá un error (ya sea a favor o en contra de nuestro sistema) para lo cual se deben fijar estándares de aceptación. (ya sea un 20%, 15% o cualquier otro porcentaje de variación del costo pronosticado con el real).

"El control puede definirse como el proceso para determinar lo que se está -- llevando a cabo, valorizándolo, y si es necesario, aplicando medidas correctas de manera que la ejecución se lleve a cabo de acuerdo con lo planeado". George R. Terry. Principios de Administración. CECSA. 1974. Pág. 621.

PREGUNTAS DE REPASO

CAPITULO III

- 1) Que diferencia se encuentra entre la Contabilidad de Costos y la Contabilidad Financiera.
- 2) Costo. Su concepto
- 3) Explique brevemente que es un sistema de costos
- 4) Cómo se forma el costo total en la actividad Industrial). Diferencia con la actividad Comercial.
- 5) Explique los usos del procedimiento de costos por proceso.
- 6) Qué es costo fijo, costo variable.
- 7) Relacione el estado de pérdidas y ganancias con un sistema de costos.
- 8) Costeo directo, en qué consiste
- 9) Ventajas del uso del costeo estándar.
- 10) Explique brevemente en que consiste los costos de distribución.
- 11) Cuáles son los principales pasos para la estructuración de un sistema de costos.
- 12) Que tipo de costeo es el más indicado para efectos fiscales
- 13) Clase de técnicas de costos conjuntos
- 14) Qué es el punto de equilibrio

CAPITULO IV

CONTABILIDAD ADMINISTRATIVA

A) Concepto General.

Contabilidad diseñada o adaptada a las necesidades de información y control a los diferentes niveles administrativos. El término no tiene un campo preciso de aplicación sino que más bien se usa de manera general para referirse a la extensión de los informes internos, de cuyo diseño y presentación se hace responsable actualmente al contralor de la empresa. Los informes repetitivos sobre el desempeño de las operaciones, que abarcan tanto las cantidades de productos como su importe, informes especiales que cubran las áreas de las operaciones en proceso de cambio, o las propuestas de reorganización e información sobre las investigaciones en cuanto al mal funcionamiento o ineficiencias sospechadas, constituyen ejemplos de las múltiples actividades que se espera desempeñe el contralor de hoy día, frecuentemente con la ayuda del contador público. Se ha dado también énfasis especial, al mismo respecto, a los informes puntuales, completos, positivos y terminantes, que pueden ayudar y aun a inducir a la formulación de decisiones a nivel de la gerencia. Una ilustración de la contabilidad gerencial es la contabilidad por actividades.

Por Contabilidad administrativa debemos entender aquella contabilidad adaptada a las necesidades de información y control de los diferentes niveles administrativos.

Esta información deberá ir presentada de manera que la gerencia pueda tomar decisiones financieras de la empresa, una visión rápida y sólida del aspecto monetario de la empresa.

Entre los principales estados financieros que analiza la contabilidad administrativa se encuentran:

a) Balance General; b) Estado de resultados; c) Estado de origen y aplicación de recursos; d) Estado de costo de producción; e) Estado de modificaciones al Superávit o al capital; y f) Estado de modificaciones al capital del trabajo.

* Por Estado Financiero entendemos: Cualquier presentación de datos financieros derivados de los registros de la Contabilidad.

g) Estado Proforma; h) Estado Consolidado; ; i) Balance General Consolidado.

Al realizar un desglose de uno o varios estados financieros de una o un grupo de empresas, la contabilidad administrativa busca hacer un estudio analítico de los balances generales, estados de resultados, estados consolidados, y de otra especie, de una empresa, entre ellos mismos o en comparación con los de otras fechas u otras empresas, considerando útil para ayudar a la gerencia o como base para medir riesgos de crédito e inversión; se prepara frecuentemente empleando razones (o relaciones) aceptadas, financieras y de las operaciones, que muestran ostensiblemente la situación y las tendencias.

La contabilidad administrativa tendrá los fines mencionados tanto para fines internos (planeación, control, etc...) como externos (medio para la obtención de préstamos bancarios, inversiones para la empresa, etc...). Realmente lo que busca la contabilidad administrativa es el ordenar los datos obtenidos por la contabilidad financiera y de costos para interpretarlos y analizarlos y concluir sobre ellos para en base a estos realizar la llamada "toma de decisiones" que al respecto normará a la empresa.

En las páginas siguientes (111 a 117) muestro a manera de ejemplo la forma en que una empresa se auxilia de la contabilidad administrativa, en éste caso, para que sus accionistas, administradores, y en general cualquier interesado en la empresa pueda conocer y estudiar la situación financiera de la empresa en un determinado período:

- *-Estado De Origen y Aplicación de Recursos: Informe que resume el movimiento de fondos dentro de una organización (capital de trabajo), durante un período designado, teniendo por objeto explicar, sobre una base de acumulación, los eventos y las situaciones principales, así como las tendencias y otros cambios durante el período; la fuente: diferencias entre partidas de un balance general comparativo, complementadas por el desglose de algunas de éstas.
- Estado Proforma: Estado financiero que contiene cuando menos en parte cantidades hipotéticas, o ninguna cantidad propuesta, preparado para mostrar la forma en que deberán presentarse ciertos datos de una clase en particular.
- Estado Consolidado: Estado que muestra la situación financiera o los resultados de las operaciones de dos o más empresas asociadas como aparecerían si fueran una sola organización.
- Balance General Comparativo: Dos o más balances generales de la misma organización de fechas diferentes, o de dos o más organizaciones a la misma fecha, que se acostumbra mostrar en columnas paralelas a fin de observar las variaciones. "Diccionario Para Contadores Kholer, UTHEA, México".

ESTADO DE RESULTADOS

Años terminados el 31 de Diciembre de 1975 y 1974.

(en miles de pesos)	<u>Industrias Wavis, S. A.</u>		<u>Consolidado</u>	
	<u>1975</u>	<u>1974</u>	<u>1975</u>	<u>1974</u>
Ventas	\$ <u>3,006,022</u>	<u>2,679,851</u>	<u>3,054,530</u>	<u>2,734,085</u>
Costo de operación:				
Costo de Mercancías vendidas	2,476,859	2,001,312	2,513,689	2,045,425
Gastos de venta y administración	<u>198,832</u>	<u>166,335</u>	<u>199,491</u>	<u>167,227</u>
	<u>2,675,691</u>	<u>2,177,647</u>	<u>2,713,180</u>	<u>2,212,652</u>
Utilidad de operación.....	<u>330,331</u>	<u>502,204</u>	<u>341,350</u>	<u>521,433</u>
Otros (ingresos) gastos:				
Intereses recibidos.....	(22,148)	(36,827)	(19,652)	(34,094)
Intereses pagados.....	122,323	83,602	123,058	84,385
Otros - neto	<u>(31,763)</u>	<u>2,241</u>	<u>(30,534)</u>	<u>8,068</u>
	<u>68,412</u>	<u>49,016</u>	<u>72,872</u>	<u>58,359</u>
Utilidad antes de impuesto sobre la renta y participación al personal en las utilidades	<u>261,919</u>	<u>453,188</u>	<u>268,478</u>	<u>463,074</u>
Impuesto sobre la renta:				
Sobre utilidad gravable.....	67,627	167,145	69,851	170,568
Diferido.....	<u>16,684</u>	<u>9,438</u>	<u>16,684</u>	<u>9,438</u>
	<u>84,311</u>	<u>176,583</u>	<u>86,535</u>	<u>180,006</u>
Utilidad antes de participación al personal en las utilidades	<u>177,608</u>	<u>276,605</u>	<u>181,943</u>	<u>283,068</u>
Participación al personal en las Utilidades.....	<u>14,335</u>	<u>32,833</u>	<u>14,755</u>	<u>33,331</u>
Utilidad neta.....	<u>\$ 163,273</u>	<u>243,772</u>	<u>167,188</u>	<u>249,737</u>

NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

31 de Diciembre de 1975.

(en miles de pesos)

(1) Resumen de las Principales Políticas Contables

Las principales políticas contables seguidas por la Compañía que afectan -- los renglones más importantes de los estados financieros se describen brevemente en los párrafos siguientes. Estas políticas han sido aplicadas en forma consistente.

(a) Principios de Consolidación

Los estados financieros consolidados incluyen los activos, pasivos y resultados de Industrias Wawis, S. A., y compañías subsidiarias en las que la -- Compañía posee más del 50% de su capital social. Las inversiones en compañías afiliadas en las cuales Industrias Wawis, S. A., o sus subsidiarias poseen del 20% al 50% del capital social, se muestran al costo.

Todas las operaciones de importancia realizadas entre Industria Wawis, S.A. y sus compañías subsidiarias han sido eliminadas.

(b) Inventarios

Los inventarios están valuados al más bajo de costo (últimas entradas, primeras salidas) o mercado (valor neto de realización)

(c) Depreciación y Amortización

Para el cálculo de la depreciación y amortización se sigue el método de línea recta, tanto para efectos fiscales como financieros.

(d) Impuesto sobre la Renta Diferido

Se conoce el impuesto sobre la renta diferido que se deriva de la diferencias existentes entre la utilidad contable y la utilidad para efectos fiscales, principalmente por las diferencias en tiempo y tasas de depreciación.

(e) Indemnización a Empleados

La Compañía considera que bajo condiciones normales de operación no es necesario registrar pasivo alguno por las indemnizaciones, compensaciones y beneficios de que puedan gozar los empleados en caso de separación o muerte, excepto por lo que se menciona en la nota 9. Los pagos correspondientes han sido de poca importancia y se cargan a los resultados del año en que se -- realizan.

(2) Inventarios

Los inventarios se integran como sigue:

	<u>Industrias Wawis, S. A.</u>		<u>Consolidado</u>	
	<u>1975</u>	<u>1974</u>	<u>1975</u>	<u>1974</u>
Materias primas y materiales	\$ 301,151	378,737	303,065	381,859
Producción de Proceso	21,773	13,491	21,904	13,661
Producción determinada	<u>130,119</u>	<u>83,174</u>	<u>135,882</u>	<u>86,035</u>
	<u>\$ 453,043</u>	<u>476,392</u>	<u>460,851</u>	<u>481,555</u>

(3) Inversiones

Como se señala en la nota 1 (a) las inversiones en compañías afiliadas en las cuales la Compañía o sus subsidiaria poseen del 20% al 50% del capital social se registran al costo. Los datos financieros de las principales compañías afiliadas son:

	<u>1975</u>	<u>1974</u>
Total activo.....	\$ 1,923,427	1,377,922
Maquinaria y equipo	(894,868)	(612,886)
Interés minoritario	<u>(644,941)</u>	<u>(484,380)</u>
Valore contable de la participación	383,618	280,656
Otras Inversiones (a valor de mercado)	<u>9,927</u>	<u>6,556</u>
	<u>\$ 393,545</u>	<u>287,212</u>
Costo de las inversiones	<u>\$ 362,163</u>	<u>252,119</u>

Los dividendos pagados por estas compañías afiliadas se registran como ingreso del año en que se perciben. Los dividendos recibidos durante el año ascendieron a \$32,601 en 1975 y \$4,914 en 1974.

(4) Propiedad, Planta y Equipo:

La inversión en propiedad, planta y equipo se analiza como sigue:

Terrenos	\$ 18,801	5,409	22,913	9,643
Maquinaria y equipo	2,279,957	1,194,677	2,341,905	1,976,538
Edificios y mejoras	348,098	282,702	356,704	290,832
Muebles y enseres	28,639	27,677	30,032	29,243
Automóviles y equipo rodante ..	6,242	4,500	6,775	4,949
Planta y equipo en construcción	<u>131,294</u>	<u>314,243</u>	<u>131,987</u>	<u>314,774</u>
	2,813,031	2,549,208	2,890,316	2,625,979
Menos declaración acumulada ...	<u>1,164,535</u>	<u>1,053,965</u>	<u>1,195,823</u>	<u>1,079,493</u>
Neto propiedad planta y equipo	<u>\$ 1,648,496</u>	<u>1,495,243</u>	<u>1,694,493</u>	<u>1,549,486</u>

(5) <u>Pasivo a Largo Plazo</u>	<u>1975</u>	<u>1974</u>
El pasivo a largo plazo se integra de la siguiente forma:		
Préstamos bancarios:		
Industrias Wawis, S. A.:		
International Finance Corporation:		
Préstamo con interés del 9.5% anual, pagadero en dolares americanos mediante exhibiciones semestrales hasta noviembre de 1983, sin garantía	\$ 114,286	128,571
The Chase Manhattan Bank:		
Préstamo con interés del 1.25% adicional sobre la tasa preferente de Londres, pagadero en eurodólares mediante exhibiciones semestrales hasta octubre de 1977, sin garantía	90,000	135,000
Préstamo con interés del 1.25% adicional sobre la tasa preferente de Nueva York, pagadero en dólares americanos mediante exhibiciones trimestrales hasta junio de 1975, sin garantía	—	17,647
International Mexican Bank, Ltd.: como representante de un grupo de bancos:		
Préstamo con interés del 1.5% adicional sobre la tasa preferente de Londres, pagadero en dólares americanos a partir de febrero de 1976 hasta febrero de 1978, sin garantía	50,000	50,000
Chemical Bank:		
Préstamo con interés del 1.25% adicional sobre la tasa preferente de Nueva York, pagadero en dólares americanos mediante exhibiciones trimestrales hasta Junio de 1975, sin garantía	—	8,824
The Prudential Insurance, Co.:		
Préstamo con interés del 10.65% anual pagadero en dolares americanos mediante exhibiciones anuales a partir de julio de 1979 hasta Julio de 1992	187,500	—
Total préstamos bancarios	<u>\$ 729,754</u>	<u>615,434</u>

a la hoja siguiente

	de la hoja anterior	<u>1975</u>	<u>1974</u>
	Total de préstamos bancarios	<u>\$ 729,754</u>	<u>615,434</u>
The Travelers Insurance Co.:			
	Préstamo con Interés del 10.65% anual pagadero en dólares americanos mediante exhibiciones anuales a partir de julio de 1979 hasta julio de 1992	125,000	—
Obligaciones Hipotecarias:			
	Bonos hipotecarios del 9.5% anual, redimibles mediante amortizaciones trimestrales hasta junio de 1975	—	11,760
	Bonos hipotecarios del 7.25% anual, redimibles mediante amortizaciones semestrales hasta mayo de 1977 (pagadero en dólares americanos)	20,000	30,000
	Las obligaciones están garantizadas con hipoteca preferente sobre ciertas unidades industriales y terrenos	<u>20,000</u>	<u>41,760</u>
	Total obligaciones hipotecarias	<u>20,000</u>	<u>41,760</u>
	Suman los préstamos y la obligaciones hipotecarias	<u>\$ 894,754</u>	<u>698,954</u>
Menos importe que vence en un plazo menor a un año y que se muestra en el pasivo circulante:			
	Préstamos bancarios (subsidiarias: 1975 \$3,183, 1974 \$3,184).....	93,594	94,940
	Obligaciones Hipotecarias	<u>10,000</u>	<u>21,760</u>
		<u>103,594</u>	<u>116,700</u>
	Pasivo a largo plazo consolidado excluyendo vencimiento menores a un año	<u>\$ 791,160</u>	<u>582,254</u>

Los vencimientos del pasivo a largo plazo hasta 1980 son:

	Industrias Wawis, S. A.		CONSOLIDADO	
	<u>1975</u>	<u>1974</u>	<u>1975</u>	<u>1974</u>
1975	—	113,517	—	116,700
1976	100,411	100,411	103,594	103,594
1977	163,036	163,036	164,648	164,648
1978	70,536	70,536	70,575	70,575
1979	67,203	45,536	67,242	45,575
1980	67,203	45,536	67,238	45,571

Los contratos de préstamos bancarios sin garantía pagaderos en dólares americanos y eurodólares, establecen ciertas obligaciones para la Compañía, -- principalmente por lo que se refiere a contratar nuevos pasivos a largo plazo, mantener un capital de trabajo no inferior a \$500,000, así como mantener una relación de activo a pasivo circulante no menor de 1.7.

Durante el año de 1975 se celebró un contrato de préstamo con un grupo de bancos hasta por un total de \$625,000, pagaderos en dólares americanos. Se podrán efectuar disposiciones sobre la suma anterior hasta el 31 de mayo de 1977, destinadas a la ampliación de plantas o para capital de trabajo. El importe de los préstamos será pagadero mediante exhibiciones semestrales a partir del 30 de noviembre de 1977 hasta el 31 de mayo de 1982.

(6) Relación y Transacciones con Compañías Afiliadas

Industrias Wawis posee el 40% del capital social de la Compañía. Las transacciones efectuadas con compañías afiliadas durante el ejercicio incluyen cargos por \$133,743 en 1975 y \$139,706, en 1974, y créditos por \$7,884 en 1975 y \$14,030 en 1974.

(7) Capital Social

En la Asamblea Extraordinaria de Accionistas celebrada el 7 de marzo de 1975, se acordó aumentar el capital social de la Compañía de \$866,025 a \$1,169,134. El aumento de \$303,109 se efectuó mediante la capitalización de utilidades retenidas por \$43,301, entregándose a los accionistas una acción por cada 20 que poseían, y la emisión de nuevas acciones por \$259,808, pagadas en efectivo.

(8) Pasivo y Contingente y Compromisos de Compra

Pasivo Contingente. De acuerdo con la Ley Federal del Trabajo los empleados y trabajadores tienen derecho a indemnizaciones y otras compensaciones y beneficios en caso de despido injustificado. Como se señala en la nota 1 (e) a los estados financieros, no es política de la Compañía crear pasivo alguno por esta contingencia.

Compromisos de Compra. La Compañía tenía celebrados acuerdos para la construcción de nuevas plantas y/o ampliación de las ya existentes que implican erogaciones futuras por \$70,920 al 31 de Diciembre de 1975 y \$233,870 al 31 de diciembre de 1974, aproximadamente.

(9) Plan de Jubilación y Retiro

La Compañía tiene establecido un plan de jubilación y retiro para todos los empleados y obreros que alcancen la edad de 65 años, el cual se maneja

a través de un fideicomiso que se integra por aportaciones de la empresa. - Dicho plan cubre además, la prima de antigüedad de todos aquellos empleados que alcancen la edad de jubilación, o que mueran o se invaliden antes de la misma. Las aportaciones efectuadas por la Compañía al fideicomiso ascendieron a \$20,394 en 1975 y \$20726 en 1974.

PREGUNTAS DE REPASO
CAPITULO IV

-) ¿Qué es la Contabilidad Administrativa?
-) ¿Cuál es el objetivo básico de la Contabilidad Administrativa?
-) ¿Cuáles son los principales estados financieros?
-) ¿En qué consiste un estado consolidado?
-) Defina el concepto "Análisis Financiero".

TITULO II

FUNDAMENTOS LEGALES DE LA CONTABILIDAD

CAPITULO I

CONTABILIDAD Y DERECHO

A) Contabilidad:

Contabilidad es el arte de registrar, clasificar y resumir de una manera significativa y en términos monetarios, las transacciones y eventos (o sucesos) que son, cuando menos parte, de carácter financiero así como de interpretar sus resultados.

De ésta definición podemos observar que la contabilidad es mucho más que el registro de transacciones (teneduría de libros), ya que incluye tanto el resumen de dichas transacciones como la interpretación de sus resultados.

Maurice Moonitz, en su obra titulada "The Basic Postulates for Accounting", afirma que la función de la contabilidad es quintuple: 1) Medir los recursos de las entidades; 2) Reflejar los derechos de propiedad en relación con la misma; 3) Medir los cambios de unos y otros; 4) Lo anterior en relación con períodos (y posiciones) y 5) Todo aquello expresado en términos monetarios; creemos que la contabilidad tiene innumerables funciones además de las citadas por Moonitz, como son la conciencia de los costos en la organización formación de los estados financieros, las bases generales para la toma de decisiones a nivel gerencial, etc...

Día a día la técnica contable se ha venido desarrollando, existiendo actualmente sistemas realmente sofisticados, sistemas utilizados principalmente en los países más desarrollados económicamente, siendo en la actualidad la principal fuente de técnica contable los Estados Unidos de Norteamérica.

B) Derecho.

En la vida social el hombre está sujeto al cumplimiento de normas jurídicas. Ahora bien, normas y derecho no son conceptos idénticos. El Derecho es un conjunto de normas jurídicas.

El Lic. Jacobo Ramírez dice: "El derecho es una forma objetiva de regulación -

de la conducta humana que tiene además como características la de ser social, bilateral, externa, heterónoma y coercitiva".

El Lic. Rafael Rojina Villegas señala que es "un conjunto de normas bilaterales, externas, generalmente heterónomas y coercibles que tienen por objeto regular la conducta humana en su interferencia intersubjetiva.

El Lic. Trinidad García señala como elementos esenciales del Derecho los siguientes: a) Es un conjunto de normas o reglas que gobiernan la conducta externa de los hombres en sociedad. b) Se impone a los hombres por la fuerza de la misma sociedad organizada en poder y aplica una sanción al que viola la norma jurídica.

Podemos señalar en las definiciones anteriores algunos elementos que a todas - les son comunes:

a) El Derecho es un conjunto de normas; b) Regula la conducta social de los individuos; c) Se impone a los hombres aún en contra de su voluntad; d) A diferencia de otras normas de comportamiento, las normas jurídicas presentan las características que ya conocemos; son bilaterales, externas, heterónomas y coercibles.

C) Derecho y Contabilidad:

En el campo del derecho, la contabilidad ha llenado, desde tiempo inmemorial, un fin: el de servir de disciplina auxiliar del primero, con objeto de brindarle una información en base en la cual se tiende a solucionar y dirimir controversias planeadas. Es así como encontramos un sinnúmero de normas que no solo sancionan los derechos y obligaciones que se derivan de los asientos contables, sino que establecen, con carácter de obligatorio, el llevar libros de contabilidad. Inicialmente, fue el derecho privado el que estipuló esta obligación; - mas ha sido a fines del siglo pasado y principios de éste, cuando el derecho público se atribuyó mayor ingerencia en este ramo, particularmente con motivo del estatismo, hoy tan en boga, lo que ha dado origen a un mayor auge a la legislación contable, al sancionar, para efectos impositivos, la obligación de - llevar esa información. Podemos, pues efáticamente, afirmar que en la época actual no sólo es la necesidad económica propia lo que ha obligado a llevar esa historia económica financiera, sino que ha sido también el derecho el que ha - requerido que la misma se lleve apegada lo más rigurosamente posible a la realidad, a fin de que brinde este informe indispensable en la forma más precisa y perfecta posible. (Federico G. Manero).

D) La Contabilidad Legal en Nuestro País.

Al estudiar la legislación contable que prevalece actualmente en nuestro país, podremos observar que es el derecho público (mediante leyes fiscales) el que realmente a venido a dar una estructura y forma legal a la contabilidad.

Es hasta principios de siglo el que la contabilidad en México se ha visto regulada desde el punto de vista fiscal (con legislación completa) ya que anteriormente era el derecho privado el que se encargaba de regular ese importante instrumento de información económica.

En base a lo anterior podemos concluir que la contabilidad de nuestro país tiene una importancia jurídica desde dos puntos de vista primordiales; Derecho -- privado y Derecho público.^{*}

Desde el punto de vista del Derecho Privado prevalecerá la importancia del estudio de la contabilidad en: a) Control de Información por parte de los propietarios de los negocios; b) Terceros Interesados (acreedores, proveedores, etc) c) Prueba Mercantil.

Ahora bien, desde el punto de vista del Derecho Público, la contabilidad tiene su fundamento de estudio como principal base la de control informativo de actividades económicas para efectos impositivos

* Con respecto a la pluralidad de regulaciones en materia de contabilidad el -- Lic. S. de la Ganza expone: "El Código de Comercio contiene los artículos 33 -- al 46 dedicados a la normativa de la contabilidad que deben llevar los comerciantes. Dichas disposiciones datan de la época de la expedición del Código -- que fue en el año de 1889, por lo que adolecen de una obsolescencia manifiesta, que provocan la necesidad de readaptación de estas disposiciones a las circunstancias actuales.

Además, existen normas sobre contabilidad en otros cuerpos legales. Por ejemplo, la Ley General de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares, -- en sus artículos 96 y 97, establece normas especialmente aplicables a dichas -- instituciones y organizaciones, que difieren notablemente de las del Código de Comercio, ya que son de mayor actualidad y están adecuadas especialmente a las necesidades de las instituciones a las cuales se aplican.

La Ley General de Instituciones de Seguros contiene también normas relativas -- a la contabilidad que deben llevar dichas sociedades. (arts. 64-82). Lo mismo -- sucede con la Ley General de Instituciones de Finanzas. (arts. 46-49, 52-74). Otras leyes, como la Ley de la Industria Eléctrica, establece disposiciones en materia de contabilidad de las empresas que se dedican a la producción o a la distribución de energía eléctrica.

Asimismo, se encuentran disposiciones legales que se refieren a la contabilidad en varias leyes fiscales, pudiéndose citar, como las más importantes en -- ese aspecto, la Ley del Impuesto sobre la Renta (arts. 13, 32, 43, 44, 47-1, 51), -- su Reglamento (arts. 57, 58, 59-64, 65, 71-99-117), y la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles (arts. 46, II-VII).

PREGUNTAS DE REPASO
CAPITULO I

- 1) ¿Qué es la contabilidad?
- 2) Derecho. Su concepto.
- 3) La relación entre Contabilidad y Derecho
- 4) ¿Por qué cree usted que la técnica contable se ha desarrollado principalmente en los Estados Unidos?
- 5) ¿Cómo podría describir en forma general la estructura legal de la Contabilidad en nuestro país?
- 6) El derecho Público regula la Contabilidad?
- 7) ¿Con qué fines regulan el Derecho Privado la Contabilidad?
- 8) Mencione por lo menos siete leyes en la que se encuentre regulada la Contabilidad?

Régimen Legal Contable en Nuestro País

CAPITULO II

A) Metodología de Estudio.

Generalidades: Existen diversos criterios utilizados por los estudiosos de la contabilidad legal para poder entender en su análisis, así tenemos que unos la clasifican en contabilidad regulada desde el punto de vista fiscal y mercantil. Otros consideran conveniente el analizar cada una de las leyes en donde se contenga, ya sea en forma directa o indirecta, cualquier disposición que afecte a la contabilidad.

Creo que el criterio más conveniente para el análisis de la contabilidad legal (en México), es en base a la problemática jurídica existente entre la distinción de "acto Civil y acto Mercantil"

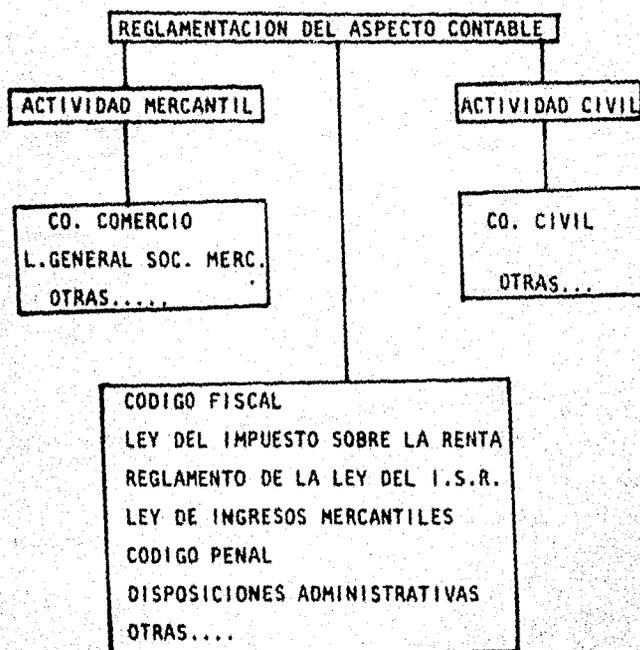
Las leyes civiles (Código Civil) y las mercantiles (Código de Comercio, L.G.S.M.), hacen una división tajante respecto a las obligaciones contables de las actividades económicas -ya civil, ya mercantil-, dando quizás apriorísticamente su actividad económica -ya civil, ya mercantil-, dando quizás apriorísticamente (a reserva de verlo con posterioridad) la conclusión que en la legislación mercantil se ve una regulación más estricta y completa que en la legislación civil con respecto al régimen contable obligatorio. (Sucediendo lo mismo en la L.I.S.R.).

El problema que surge en la práctica, es el que las mencionadas leyes no nos dan una definición clara de lo que debemos entender por actividad civil y actividad mercantil (error en que incurre la L.I.S.R.). De lo anterior concluimos que si bien resulta relativamente sencillo para el sujeto obligacionario el conocer sus obligaciones contables al desarrollar una cierta o varias actividades económicas, le resultará, en algunos casos, extremadamente difícil el avocarse a que tipo de actividad pertenece la desarrollada por la persona obligacionaria, pudiéndose incurrir en graves errores de apreciación legal, siguiendo en algunos casos la legislación mercantil, en lugar de la civil, o viceversa, pudiéndose dar los casos en que realice actividades de carácter mixto (Civil y Mercantil).

Desarrollo del Presente Trabajo.

Una vez analizada la problemática expuesta en los incisos anteriores del presente capítulo, creo conveniente el describir la forma en que desglosaré el estudio de la Contabilidad Legal; en los incisos restantes del capítulo analizo las leyes específicas que regulan la Contabilidad Legal en nuestro país (No olvidar el criterio de actividad civil y mercantil) dentro de estas leyes estudio: Código de Comercio, Ley General De Sociedades Mercantiles y Código Civil.

En el último capítulo hago una breve descripción de la Ley Del Impuesto Sobre La Renta, Código Fiscal y otras leyes que intervienen en el estudio contable. La descripción anterior la podemos esquematizar:



B) Código de Comercio¹⁶.

1) Reglamentación contable en el Código de Comercio.- El Código de Comercio, - instituye como una obligación para los comerciantes el llevar un registro contable de todas sus actividades, así nos dice en su artículo 15; "Todos los comerciantes, por el hecho de serlo, están obligados:

I. A la Publicación, por medio de la prensa, de la calidad mercantil con sus - circunstancias esenciales, y, en su oportunidad, de las modificaciones que se adopten;

II. A la inscripción en el Registro Público de Comercio, de los documentos cuyo tenor y autenticidad deben hacerse notorios;

III. A seguir un orden uniforme y riguroso de cuenta y razón;

IV. A la conservación de la correspondencia que tenga relación con el giro del comerciante".

Por lo tanto, en base al artículo 16, fracción III, observamos que todos los - comerciantes están obligados a llevar registros contables.

Se obliga a los comerciantes (art. 33), a que por lo menos lleve tres libros - para registrar contablemente sus operaciones, libros que son: A) Diario, B) Ma - yor y C) Inventarios y Balances; a la vez que erróneamente, a mi forma de ver, se considera a el libro de actas dentro de el sistema contable con que está -- obligado a cumplir el comerciante.

Observamos, que al comerciante se le indica que por lo menos deberá llevar los libros precitados, (regla que no limita el uso de otros libros contables) acti - tud que en la práctica contable es de mucha utilidad, ya que la mayoría de los comerciantes usan innumerables libros y sistemas auxiliares de contabilidad, do - cumentos que ayudarán a llevar en mejor forma el registro contable.

Como principales características que el Código de Comercio imprime a los li--- bros contables, tenemos:

a) Deberán ir perfectamente encuadernados y foliados¹⁷, se indica en el Código de Comercio al final del artículo 34 que los libros contables mencionados debe - rán llevar un sello con el timbre correspondiente en la forma en que lo preven - gan las leyes correspondientes, requisito que a partir de 1953 (reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se suprimió a cambio de que se otorgue en

16. Ver artículos 33 al 46 del Código de Comercio

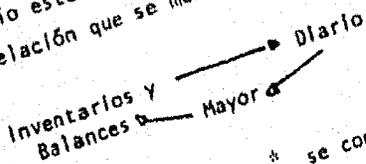
17. Artículo 34: "Los libros que se prescriben de rigurosa necesidad en el or- den de la contabilidad mercantil estarán encuadernados, forrados, foliados

la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la autorización de los libros contables. (Oficinas Subalternas correspondientes).

b) Los libros de los comerciantes deberán llevarse en español, con claridad, por orden progresivo de fechas y operaciones, sin dejar huecos, y de manera alguna no podrán ser alterados. El propio Código determina el procedimiento en caso de que hubiese error en el registro de alguna operación, diciendo que los errores que en ellos se cometan, se salvarán por nuevo asiento relacionado con la persona afectada.

c) Los asientos se deberán hacer unos a continuación de otros.

Los comerciantes podrán llevar su contabilidad sin que se les obligue a tener la profesión de Contador, a la vez que pueden autorizar a una o varias personas con el objeto de llevar en forma continua su contabilidad correctamente. El Código de Comercio establece la relación existente entre el libro diario, mayor y balance, relación que se muestra:



En el libro de Inventarios y Balances*, se confunde (art. 38) el concepto de inventario y el de balance, concepto en que integran en el inventario a todas las cuentas que constituyen el patrimonio de la empresa, diciendo: "El libro de inventarios y balances empezará por el inventario, que deberá formar el comerciante al tiempo de dar principio a sus operaciones, y contendrá:

- I. La relación exacta del dinero, valores, créditos, efectos al cobro, bienes muebles e inmuebles, mercadería y efectos de toda clase, apreciado en su valor real, y que constituyan su activo;
- II. La relación exacta de las deudas y toda clase de obligaciones pendientes, si la tuviere, y que formen parte de su pasivo;
- III. Fijará en su caso, la diferencia exacta entre el activo y el pasivo, que será el capital con que principia sus operaciones..."; siendo que el inventario

y sellados con el timbre correspondiente en la forma que prevengan las leyes. Ver la ley general de Profesiones. El Código Fiscal en su artículo 85 exige que el Contador Público esté registrado ante la dirección General de Profesiones. Esto lo veremos con mayor minuciosidad al analizar el Código Fiscal.

*El concepto de Balance se discutirá más ampliamente al estudiar la L.G.S.

tario debería ser una parte de el activo de la empresa, una parte integrante - de el balance general del comerciante.

El balance se deberá hacer en forma anual, aunque en muchas compañías, debido a las necesidades propias de las mismas, se realizan diversos balances en el - curso del año, ya sean semestrales, trimestrales, etc..., llegando a problemas de control tan sofisticados como el que presenta la compañía Sears de los Esta - dos Unidos de América, que presenta balances en forma diaria.

El libro diario se iniciará con los asientos productos de el primer balance de la empresa, debiendo anotar en forma de asientos todas las operaciones hechas por el comerciante en forma cronológica, debiendo describir estas operaciones en forma objetiva, mostrando el por qué se produce el cargo y descargo de la o - peración. En éste punto creo que el Código de Comercio resulta extremadamente anticuado para las necesidades actuales del comercio e industria nacional, pro - vocando, que el comerciante se vea imposibilitado para poder cumplir con las -- precitadas disposiciones.

(Imagino el serio problema que acarrearía para organizaciones de mediano o gran tamaño el verso obligados a registrar todas las obligaciones que realizan en forma cronológica y somera descripción objetiva, obligaciones que al llegar a cierto volumen de datos sería imposible de manejar en la forma descrita, a la - vez (costeable e innecesaria).

El libro mayor es el resumen de las cuentas del diario, resumen que no indica el Código de Comercio en estudio el período máximo o mínimo en que se pueda -- realizar, ni el volumen o forma de resumen a realizar, dejandose siempre al co - merciante en relativa libertad para realizar el traslado de las cuentas del li - bro diario al mayor.

El libro mayor es el fundamento del libro de inventarios y balances, en base a este libro, aunque no se indique en forma expresa en el Código de Comercio, se - rá el fundamento para la creación del balance.

Se indica que los comerciantes deberán conservar sus libros hasta diez años -- después de liquidar sus cuentas, obligación tanto para el comerciante indivi - dual como para sus herederos.

C) Sanciones.- El Código de Comercio no indica ninguna sanción con respecto al incumplimiento de las disposiciones que regulan el buen registro de libros con - tables por parte del comerciante, deficiencia que permitía a muchos comercian - tes el no llevar los precitados libros, y que en la actualidad ha sido erradi -

cada por otras leyes tales como el Código Fiscal, Ley del Impuesto sobre la -- Renta, etc...

La única sanción establecida en el Código de Comercio sobre alguna infracción al llevar los libros contables es la de una multa de no menos de \$50.00 ni mayor de \$300.00 por no llevar los libros contables en el idioma español, además del costo restante de su traducción. El Código de Comercio señala la función -- probatoria de la Contabilidad siendo esta utilizada de dos formas: 1) Comunica ción y 2) Exhibición.

La comunicación consiste en la entrega o reconocimiento general de los libros, cartas, cuentas y documentos de los comerciantes en los casos de: sucesión uni versal, liquidación de la compañía, dirección o gestión comercial por cuenta - de otro o de quiebra.

Al respecto el maestro M. Molina nos dice:

"En caso de herencia, la comunicación de los libros, más que una función probatoria, tendrá la de permitir al albacea continuar la gestión de los negocios del de cuius; sin embargo, le servirá también de prueba de la exactitud de los inventarios sucesorios frente a los herederos, etc.

Aunque el artículo 43 sólo permite la comunicación de libros en caso de liquidación de la compañía, la existencia de una sociedad de ocasión, en otras hipótesis, a la comunicación: pueden solicitarla los socios que no administran, -- tanto en la colectiva como en la comandita simple (arts. 47 y 57 de la LSM), y con restricciones de tiempo y lugar en las demás sociedades (arts. 175, 186 y - 208 de la LSM); la fracción IV del artículo 1151 establece, a mi entender, o-- tro caso de comunicación de libros.

La gestión comercial por cuenta de otro, bien se haga como consecuencia de un contrato (mandato, prenda, fideicomiso), bien por ministerio de Ley (negocia-- ción propiedad de un incapacitado), no sólo da lugar a la entrega de los li--- bros a la persona encargada de la gestión, sino que puede dar lugar a una revi sión general de ellos en caso de que se impugne su administración por quien es té facultado para ello (fideicomisario, curador); o por el contrario, puede -- ser el que ha gestionado la negociación ajena quien necesite, para justificar sus actos o comprobar el monto de sus honorarios, que se practique una revi--- sión general de la contabilidad que estuvo a su cargo.

La situación es semejante en caso de quiebra: la intervención podrá pedir la - comunicación de los libros, si ha atacado la gestión del síndico; también po--

drá pedirle el que fue síndico, si se plantea una controversia entre él y el - nuevo síndico, el fallido rehabilitado, etc".

Por exhibición sólo podrán decretarse a instancia de parte o de , cuando la persona a quien pertenecían tenga interés o responsabilidad con el asunto - de que procede la exhibición¹⁸.

C) Ley General de Sociedades Mercantiles.

1) Antecedentes: Con el objeto de poder comprender mejor nuestro estudio, creo necesario el indicar que en forma general, los actos de comercio se pueden rea- lizar por personas físicas o bien por personas morales.

El Código de Comercio obliga, como ya vimos, a todos los comerciantes a llevar libros contables, incluyendo en éste concepto tanto a personas físicas como mo- rales, en tanto que la L.G.S.M.¹⁹ únicamente obliga a este respecto a las per- sonas morales mercantiles, sociedades que reconoce en su artículo 1º, y que -- son: I. Sociedad en Nombre Colectivo; II. Sociedad en Comandita Simple; III. - Sociedad de Responsabilidad Limitada; IV Sociedad Anónima; V. Sociedad en Co- mandita por Acciones y VI. Sociedad Cooperativa²⁰.

En ésta ley se toma como antecedente obligacionario para las sociedades mercan- tiles el llevar los libros contables establecidos por el Código de Comercio, - dando, en forma específica para cada sociedad las normas que regularán el ba- lance de las mismas, siendo en la Sociedad Anónima en donde pone mayor énfasis para su regulación, indicando que en éste tipo de sociedad el balance deberá - tener una publicidad general (art. 177), característica que diferencia a el ba- lance que se realiza tanto en las otras sociedades mercantiles como en los co- merciantes individuales, en las cuales el balance es un documento privado. (art 38 del Código de Comercio).

2) Sociedad Anónima.

La sociedad anónima es la especie de sociedad más utilizada en nuestro país. - Según los datos proporcionados por la Secretaría de Industria y Comercio para el año de 1974, el 93% de las sociedades constituidas en la República Mexicana son sociedades anónimas.

La L.G.S.M. regula en forma directa el balance de las sociedades anónimas en -

18. Más adelante veremos los fundamentos legales en los cuales se apoyan algu- nas leyes fiscales para exigir la presentación de los libros contables por parte de el causante.

19. Ley publicada en el Diario Oficial de el 4 de Agosto de 1954.

20. Ley de Sociedades Cooperativas de 1958.

sus artículos 172 a 177.

En el artículo 172, describe a el balance en forma más concreta que la descripción dada por el Código de Comercio, indicando: "se hará constar el capital social, especificándose, en su caso, la parte exhibida y la por exhibir; la existencia en caja, las diversas cuentas que formen el activo y el pasivo, las utilidades o pérdidas y los demás datos necesarios para mostrar claramente el estado económico de la sociedad".

En esta descripción de el balance se suprime el error en que incurrió el Código de Comercio al concebirlo como un resumen del inventario, a la vez, que a mi forma de ver se le dá una importancia indebida a la cuenta de caja, siendo que pertenece a el activo y en la descripción precitada se le menciona como -- cuenta independiente. Por último podemos observar que se hace mención en forma indirecta a el concepto de capital contable, ya que en el último renglón del artículo 172 se habla de "pérdidas y ganancias y los demás datos necesarios para mostrar claramente el estado económico de la sociedad", términos que al unirlos con el Capital Social nos producirá el capital contable.

El balance deberá ser anual, concluído dentro de los tres meses siguientes a la terminación del ejercicio social²¹, debiendo ser entregado este a los comentarios por el administrador o el consejo de administración por lo menos con un mes de anticipación a la fecha de la asamblea de accionistas que haya de discutirlo debiendo ir acompañado de los documentos justificativos y un informe general sobre la marcha de los negocios de la sociedad.

Al respecto Joaquín Rodríguez y Rodríguez nos dice: "Clases de balance. Balances ordinarios y especiales. La L.G.S.M. y el Código de Comercio M. hablan de balance; pero a pesar de ir en singular la expresión es indiscutible la existencia de varias clases de ellos. Así, tenemos el balance a que se refiere el artículo 172, L.G.S.M., que como el del artículo 38, Código de Comercio M., se entiende que es un balance anual, de final de ejercicio, junto a este encontramos el balance inicial de liquidación, a que se refiere el artículo 241; el balance final de liquidación mencionado en el artículo 242, fracción V, y en los

21. El término de Ejercicio Social lo podemos concebir como regular e Irregular. Por Ejercicio Social Regular entendemos el conjunto de actividades realizadas por la empresa en un período que abarca siempre 12 meses. Por Ejercicio Social Irregular comprendemos las actividades realizadas en una empresa en un período menor a 12 meses.

artículos 247 y 249, todos de la L.G.S.M., además del balance anual la liquidación que deberán presentar los liquidadores si las operaciones correspondientes duran más de un año. Un balance ad hoc requiere la emisión de obligaciones (arts. 211 y 212, L. Tft. y Op. Cr.) y la quiebra (arts. 15, fr. II; 46, 187 a 196, L. de Q).

Además, se comprende que, en cualquier momento, los administradores de una sociedad pueden decir la formación de un balance especial con vistas a la determinación de su situación patrimonial actual, y aun diríamos que ello es una exigencia de elemental prudencia cuando la sociedad haya pasado por contingencias extraordinarias²².

El balance debe cumplir los siguientes requisitos:

a) Veraz y Preciso. (art. 19)

b) El mostrar claramente el estado económico de la compañía. (art. 172)

La L.G.S.M., no indica el procedimiento para la elaboración del balance, dando únicamente, como ya observamos, las limitantes de tiempo para su terminación y entrega por parte del administrador (o en su caso consejo de administración), el balance es producto de las actividades coincidentes y coordinadas de tres de los órganos sociales: 1) Administradores; 2) Comisarios y 3) Asamblea general.

1) Administradores: en el artículo 173 se dice: "El balance deberá quedar concluido dentro de los tres meses siguientes a la clausura de cada ejercicio social, y el administrador o consejo de administración lo entregará a los comisarios, por lo menos con un mes de anticipación a la fecha de la asamblea general de accionistas que haya de discutirlo, junto con los documentos justificativos y un informe general sobre la marcha de los negocios de la sociedad", a la vez que el artículo 176 establece que de no presentarse el balance en forma oportuna por parte de los administradores a el comisario(s) para que dictamine(n) y discuta(n) sobre los diversos aspectos presentados en el balance, se tendrá como una causa de revocación del administrador por parte de la asamblea general^{*}.

El balance que presentan los administradores o el consejo de administración -- puede no ser definitivo, ya que estará sujeto a discusión, enmendaduras o co--

22. Tratado de Sociedades Mercantiles T. II Rodríguez R. Ed. Porrúa 1971.

* La falta de presentación oportuna del balance por el administrador o conse-

recciones que realiza la asamblea de accionistas, o que en su caso recomiende a los comisarios.

Una vez elaborado éste proyecto de balance, los administradores lo pasarán a los comisarios.

2) Comisarios.- Los comisarios deberán formular un dictamen con las observaciones y propuestas que consideren pertinentes. Este dictamen deberá ser realizado dentro de los quince días siguientes de la fecha en que se les haya sido entregado. (art. 174).

3) Asamblea de Accionistas.- Una vez que la asamblea de accionistas aprueba el balance, éste surtirá efectos legales, que entre otros tenemos:

a) Según las utilidades que muestre el balance se podrá:

a¹) Reparto de utilidades. Artículo 21 L.G.S.M.

a²) El pago del Impuesto Sobre la Renta

b) En la medida en que el balance representa, por sí o por la documentación ajena, una rendición de cuentas, la aprobación de aquél supone la de la gestión de los administradores en los puntos correlativos a aquéllos;

c) Se establece la base para fijar la cuantía de las cuotas de separación, hasta que se apruebe otro balance (art. 206, L.G.S.M.);

d) El capital contable que resulta del balance aprobado representa el límite para la emisión de obligaciones (arts. 210 y 212. L. Tft. y Op. Cr.);

e) Las utilidades resultantes fijan la base para la deducción de la reserva legal (art. 20).^{*}

JO de administración o del dictamen de los comisarios, será motivo para que la asamblea general de accionistas acuerde la remoción del administrador o -- consejo de administración, o de los comisarios, sin perjuicio de que se les exijan las responsabilidades en que respectivamente hubieren incurrido (art. 176).

* IBIDEM. Pág. 316.

D) Código Civil.

En el Código Civil no se hace mención alguna sobre la obligación de llevar libros contables, ya sea para las personas físicas o morales que ejercen una actividad civil. Sin embargo, en los capítulos correspondientes a las asociaciones y sociedades civiles el Código, hace mención de unos términos contables como son utilidades, capital social, pérdidas, términos que no explica su concepto o forma de obtención.

En base a lo anterior nos queda suponer que la única ley que regula la obligación contable para las personas que realizan una actividad civil, es la Ley del Impuesto sobre la Renta*. (Código Fiscal, R.L.I.S.R., otras...)

Entre otros artículos en que el Código Civil hace alusión a ciertos términos contables tenemos:

Art. 2692. "Si se formare una sociedad para un objeto ilícito, a solicitud de cualquiera de los socios o de un tercero interesado, se declarará la nulidad de la sociedad, la cual se pondrá en liquidación.

Después de pagadas las deudas sociales, conforme a la ley, a los socios se les reembolsará lo que hubieren llevado a la sociedad.

Las utilidades se destinarán a los establecimiento de beneficencia pública del lugar del domicilio de la sociedad".

Art. 2710. "El nombramiento de los socios administradores no priva a los demás socios del derecho de examinar el estado de los negocios sociales y de exigir a este fin la presentación de libros, documentos y papeles, con el objeto de que puedan hacerse las reclamaciones que estimen convenientes. No es válida la renuncia del derecho consignado en este artículo".

Art. 2728. "Si Cubierto los compromisos sociales y devueltos los aportes de los socios quedaren algunos bienes, se considerarán utilidades y se repartirán entre los socios en forma convenida. Si no hubo convenio, se repartirán proporcionalmente a sus aportes".

Art. 2729 "Ni el capital social ni las utilidades pueden repartirse sino después de la disolución de la sociedad y previa liquidación respectiva, salvo pacto en contrario".

*Esta suposición quizás por ahora se encuentre sin fundamento, pero lo encontraremos forma al momento de estudiar la Ley del Impuesto Sobre la Renta. (Próximo Capítulo).

CAPITULO III REGLAMENTACION FISCAL DE LA CONTABILIDAD

A) Generalidades.

En nuestro país, como he venido indicando en capítulos anteriores, las normas que legislan en forma más completa, analítica y valedera (valga la expresión - en relación a vigencia o actualidad) con respecto a las obligaciones contables a que están sujetos los causantes^{*}, son las Leyes Fiscales.

Dentro de las normas fiscales, las que forman la columna vertebral del sistema contable son: Ley del Impuesto Sobre la Renta, Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta y Código Fiscal.

Tratando de explicar en mejor forma la interrelación entre estos tres ordenamientos, podría atreverme a decir que: a) La L.I.S.R. dá las bases para que el causante cumpla con sus obligaciones fiscales; b) El R.L.I.S.R. nos indica en la forma que el causante deberá cumplir con las precitadas obligaciones y, c) El Código Fiscal estructura los fundamentos sancionadores en caso de que el causante infrinja algunas de las disposiciones que se encarga de regular la contabilidad Legal desde el punto de vista fiscal.

B) Ley del Impuesto Sobre la Renta.

1.- Introducción.

Con fecha del 1° de Enero de 1965 entra en vigor la actual Ley del Impuesto sobre la Renta, ley que transforma la estructura básica de la Ley inmediata anterior. La transformación a que hago alusión, es a mi forma de ver, que la ley anterior se apegaba al sistema cedular^{**} a diferencia de la actual Ley que adopta un sistema de ley semiglobal.

¿En qué consiste el sistema semiglobal de la L.I.S.R.? Esta cuestión la contesto diciendo que la ley aludida para efectos impositivos entre los llamados causantes al Impuesto Global de las Empresas (Comercial, Industrial, Ganadero, etc...) y los causantes personas físicas. (Terminología mal empleada, ya que

^{*}Por causante entendemos en este caso persona obligada a pagar el impuesto

^{**}El Impuesto Sobre la Renta Cedular, Global o Mixto. Podemos afirmar que el Impuesto Sobre la Renta es uno solo en su esencia, en virtud de que nace de la utilidad o beneficio. En su devenir histórico-formal, ha pasado por tres etapas: cedular o analítico, sintético, o global y mixto.

El Impuesto Sobre la Renta es analítico cuando se reglamenta el gravamen atendido a los diferentes orígenes, fuentes o causas que producen esa utilidad gra

la ley asemeja el término personas físicas con el de actividad civil, y el de empresas básicamente con el de actividad mercantil, siendo que ambos tipos de actividades se pueden ejercer tanto por personas físicas como morales.

La ley del I.S.R. se compone de cinco títulos, que son: (ver esquema 17)

Título I Disposiciones Preliminares

Título II Impuesto Al Ingreso Global De Las Empresas

Título III Impuesto Al Ingreso Global De Las Personas Físicas

Título IV Impuesto al Ingreso De Las Asociaciones, Sociedades Civiles y De Los Fondos De Reserva Para Jubilaciones.

1) Libros Contables:

En la L.I.S.R. se consignan distintas obligaciones de llevar libros contables según sea el tipo de causante (Causante Mayor, Menor o Persona Física).

Para los causantes Mayores la ley, en su artículo 42 nos dice: "Los causantes mayores del impuesto al ingreso global de las empresas tienen, además de las obligaciones señaladas en otros preceptos de esta ley, las siguientes:
Contabilidad

I. Llevar su contabilidad de acuerdo a las disposiciones de esta ley, su reglamento y del Código de Comercio. Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo con la Cámara de Comercio, o de la Industria respectiva, apruebe catálogos uniformes de cuentas por ramas de actividad, o por regiones los causantes miembros de dichos organismos, deberán ajustarse a ellos.

Facturación.

II. Expedir documentos que acrediten las ventas que efectúen y conservar una copia de los mismos a disposición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Asimismo, deberán expedir, con motivo de sus ventas, la documentación que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante disposiciones de carácter general.

Balance.

III. Practicar balance a la fecha que para el efecto elijan, la cual no podrán modificar sin autorización previa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. A la fecha del Balance deberá practicarse inventario de existencias de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.

Declaración Anual.

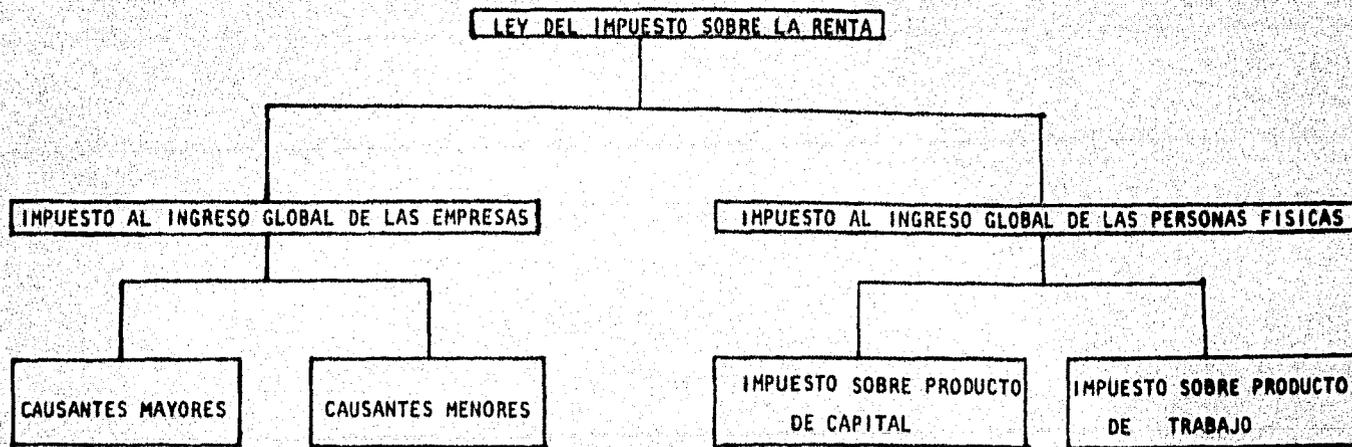
IV. Presentar en la oficina Federal de Hacienda de su domicilio, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio, declaración

vable. La forma concreta que adopta el sistema es por medio de cédulas, en tal modo que serán tantas cédulas cuantas sean las causas que determinen esa utilidad. Naturalmente cada cédula, por atender a diversas causas, tiene un tratamiento diferente con características específicas que determinen diferencias entre unas cédulas y otras. En nuestro país la ley del impuesto sobre la renta de 1925 establecía siete cédulas; la ley de 1953 volvió a constituir siete cédulas y tres tasas complementarias. El sistema mixto de la ley del impuesto sobre la renta es una combinación de los sistemas cédular y global". Ar mando Porras y López. Derecho Fiscal 1975. Pág. 245.

° Ver Apéndice I.

(Eq. 17)

CAPITULO UNICO		ARTICULOS
Título I Disposiciones preliminares	Ingresos gravables	1 y 2
	Sujetos	3
	Domicilio	4
	Exenciones generales	5
	Declaraciones y pagos	6 a 10
	Responsabilidad solidaria	11
	Información a Hacienda	12
	Revisión de declaraciones	13 y 14
	Reserva de datos declarados	15
CAPITULO I - DEL OBJETO Y DEL SUJETO		
	Actividades de las Empresas	16
	Sujetos - Mayores y Menores	17
Título II Impuesto al Ingreso Global de las Empresas	CAPITULO II - DE LA BASE DEL IMPUESTO DE LOS CAUSANTES MAYORES	
	Ingresos gravables y deducciones	18 a 29
	Actos accidentales de comercio Eventuales y Extranjeros	30
	Estimación del ingreso gravable	31
		32 y 33
	CAPITULO III - DEL PAGO DE LOS CAUSANTES MAYORES	
	Tarifa general para Empresas	34
Pagos por Empresas mayores	35 a 39	
Industrias nuevas o necesarias	40	
Pagos por eventuales y extranjeras	41	
CAPITULO IV - DE LAS OBLIGACIONES DIVERSAS DE LOS CAUSANTES MAYORES		42
CAPITULO V - DE LOS CAUSANTES MENORES		43 a 47
CAPITULO I - PRODUCTOS DEL TRABAJO		
	Sujetos y base gravable	48 a 55
	Tarifa para retención mensual	56
	Pagos del impuesto	57 a 59
Título III Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas	CAPITULO II - PRODUCTOS DEL CAPITAL	
	CAPITULO III -	
	Tarifa anual para Capítulos I y II	75
	CAPITULO IV - IMPUESTO AL INGRESO GLOBAL PERSONAS FISICAS	
		76 a 85
CAPITULO V -		
	Tarifa del Impuesto Global	86
	Declaraciones y obligaciones	87 y 88
Título IV Impuesto al Ingreso de las Asociaciones, Sociedades Civiles y de los Fondos de reserva para jubilaciones	CAPITULO UNICO	89



en la que se determine la base del impuesto y el monto de éste. Las Instituciones de Crédito, las de seguros y las de fianzas presentarán dichas declaraciones dentro de los treinta días siguientes a la fecha en la que su balance sea aprobado por las autoridades encargadas de su vigilancia.

Sucursales.

V. Consolidar los resultados de la matriz con los de las sucursales que tenga el causante. La declaración se presentará en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que corresponda a la Matriz.

Consolidar Diversas Actividades.

VI. Consolidar en una sola base de impuesto y en una única declaración los resultados de las diversas actividades comerciales, industriales, agrícolas y ganaderas y de pesca, que realice el causante.

Avisos de Clausura o Traspaso.....

Revaluaciones.

VIII. No dar efectos fiscales a las revaluaciones de su activo fijo o capital.

Sociedades.

Las sociedades deberán dar su cumplimiento a lo dispuesto en el presente artículo cualquiera que sea el monto de sus percepciones acumulables."

NOTA: Debemos recordar que en el Título II de la ley del Impuesto Sobre La Renta existe una clasificación entre causantes Mayores y Causantes Menores; siendo que los causantes menores como requisitos básicos tiene: a) Ser Persona Física y b) No tener ingresos anuales mayores de \$500000.00 (o con autorización de la Secretaría de Hacienda hasta ingresos anuales inferiores a \$1500000.00).

En la fracción primera del artículo 42, la ley señala con respecto a las obligaciones por parte de los causantes mayores de llevar libros contables, que éstos deberán observar los lineamientos que al respecto regulan el Código de Comercio, Reglamento de la ley del impuesto sobre la renta, y otras disposiciones; a la vez, que se obliga a el causante a observar las disposiciones de la misma ley del impuesto sobre la renta (las cuales las iremos analizando minuciosamente en este capítulo, como son tipo de inventarios, depreciación, etc.) Con respecto a la fracción II, la ley nos describe en forma general el proceso de facturación -que es obligatorio- de los bienes objeto de las ventas de la empresa; al respecto el R.L.I.S.R. nos hace una detallada descripción en sus artículos 59 a 64 (ver capítulo siguiente).

La fracción III del artículo 42 permite al causante a elegir fecha para la presentación de su balance, el cual al relacionar esta fracción con otras leyes - (Co.C., L.G.S.M., etc...) entendemos que debe ser anual.

En el último párrafo de esta fracción se nos habla de la obligación por parte del causante de practicar inventario de existencias de acuerdo a las disposiciones reglamentarias respectivas, a los que nos remitimos al estudio del R.L.I.S.R. en el capítulo siguiente de esta tesis.

De la fracción cuarta desprendemos el concepto por el cual el control legal de la contabilidad es primordial dentro del derecho público (específicamente derecho fiscal), que es "el medio por el cual conocemos la utilidad gravable del causante", o como se indica en la fracción cuarta del artículo en estudio "Presentar en la oficina Federal de Hacienda de su domicilio, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio, declaración en la que se DETERMINE LA BASE DEL IMPUESTO Y EL MONTO DE ESTE....", con lo que concluimos que esta base será obtenida en función de la contabilidad presentada por el causante a las autoridades hacendarias, o bien, la estimación que éstas autoridades hagan al sujeto, en caso de que estos carezcan de la documentación necesaria.

En el Reglamento de la ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 32^{*} se dan los lineamientos generales que deberán contener las declaraciones de los causantes mayores en el momento de su presentación: "Los contribuyentes en esta cédula, al presentar las declaraciones a que se refiere el artículo 23, acompañarán a las mismas los siguientes documentos:

I. Un estado contable que contenga:

- a) Los saldos de las cuentas de balance al finalizar el ejercicio anterior al en que se declara,
- b) Los títulos y números de las cuentas de la contabilidad del causante;
- c) Los movimientos del debe y del haber, que durante el ejercicio que se declara, haya tenido cada una de las referidas cuentas, y los saldos de las mismas al finalizar dicho ejercicio;
- d) Los movimientos de las cuentas, con motivo de los ajustes que se hubieren hecho al finalizar el ejercicio y sus saldos ajustados;
- e) El estado de Pérdidas y ganancias;
- f) El balance general.

II. un resumen por secciones, conforme a su administración interior, del inventario que debe practicarse de acuerdo con lo establecido en la fracción III del artículo 57.

III. Un análisis que agrupe por conceptos los gastos que se carguen al costo de mercancías compradas, cuando el importe de dichos gastos aparezca registrado en cuenta global;

IV. Un resumen clasificado por secciones y por años de las inversiones y gastos sujetos a amortización o depreciación que contengan:

- a) Año de adquisición del activo;
- b) Valor de adquisición en el ejercicio que corresponda;
- c) Importe de las amortizaciones o depreciaciones acumuladas en ejercicios anteriores;
- d) Importe de las bajas registradas en cada ejercicio.
- e) Importe de la amortización o depreciación hecha en el ejercicio;
- f) Importe de las amortizaciones o depreciaciones acumuladas al fin del ejercicio;
- g) Saldo por amortizar o depreciar....."

* Ver apéndice 2,

Podemos observar que en este artículo del R.L.I.S.R. se busca el que el causante incluya la totalidad de sus ingresos y gastos en el ejercicio fiscal, para así obtener su ingreso gravable, siendo como se indica en este artículo, en -- función a la contabilidad del causante (Balanza, pérdidas y ganancias, depreciación, etc...) que se obtendrá la información buscada.

Primeramente describiré los ingresos a que se refiere la ley del impuesto sobre la renta como ingresos gravables y acumulables, para posteriormente referirne a las deducciones permitidas por la ley, para así obtener el ingreso gravable a que estarán sujeto los causantes mayores de las empresas.

La L.I.S.R., determina las formas en que el causante deberá integrar el ingreso gravable que le corresponda por ejercer determinada actividad económica, ingreso que será la base para el pago del impuesto sobre la Renta

En la L.I.S.R., nos encontramos con dos géneros de causantes para el pago del impuesto que son las empresas y las personas físicas

En el artículo 18 de la ley se nos presenta la base del impuesto para las empresas:

Art. 18. "La base del impuesto de los causantes mayores será el ingreso global de la empresa, que es la diferencia entre los ingresos acumulables durante un ejercicio y las deducciones autorizadas por esta ley.

Pérdidas de ejercicios anteriores

En caso de que dichos causantes tuvieran pérdidas de operaciones ocurridas en ejercicios anteriores disminuirán del ingreso gravable determinado en los términos del párrafo anterior, la amortización de esas pérdidas conforme a las -- disposiciones de esta ley.

Ejercicio.

El ejercicio regular abarcará siempre doce meses y el irregular un período menor.

Las personas físicas cuyos ingresos acumulables dentro de un ejercicio regular, o dentro de uno irregular cuando dividido el monto de los mismos entre el número de días del ejercicio y multiplicado por 365, exceda de \$500,000.00 pero -- de \$1,500,000.00, podrán optar por determinar como base del impuesto la cantidad que resulte de multiplicar sus ingresos brutos obtenidos, por el coeficiente para la determinación estimativa del ingreso gravable que les corresponda,

vable. La forma concreta que adopta el sistema es por medio de cédulas, en tal modo que serán tantas cédulas cuantas sean las causas que determinen esa utilidad. Naturalmente cada cédula, por atender a diversas causas, tiene un tratamiento diferente con características específicas que determinen diferencias entre unas cédulas y otras. En nuestro país la Ley del Impuesto Sobre la Renta -- de 1925 establecía siete cédulas; la Ley de 1953 volvió a constituir siete cédulas y tres tasas complementarias. El sistema mixto del impuesto sobre la -- Renta es una combinación de los sistemas cedular y global". Armando Porras y López. Derecho Fiscal 1865. Pág. 245.

de acuerdo con el artículo 33 de esta ley. Quienes ejerzan dicha opción, quedarán liberados de cumplir las obligaciones señaladas en las fracciones I y III del artículo 42 y deberán llevar los registros contables simplificados que en reglas generales determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Cuando al término de un ejercicio las percepciones acumulable de un causante que con anterioridad hubiere ejercitado la opción, excedan de \$ 1,500,000.00 - el impuesto correspondiente a ese ejercicio se determinará conforme a este régimen; pero dentro de los 15 días siguientes a la presentación de la declaración anual, el causante cumplirá con todas las obligaciones señaladas en el artículo 42.

Lo dispuesto en los dos párrafos precedentes sólo es aplicable a las personas físicas que exclusiva o preponderantemente obtengan ingresos por enajenación de bienes. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar el mismo tratamiento a otras ramas de actividad.

El ingreso global gravable lo podemos considerar como: la cifra neta (Ingreso menos deducciones) a que se aplica la tasa o tarifa que corresponda para determinar el monto del impuesto.

Son ingresos gravables los señalados en los artículos 1º y 3º de la ley del impuesto sobre la renta, de acuerdo a lo expuesto en la página siguiente.

"Art.1.- El impuesto sobre la renta grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, proveniente de productos o rendimientos del capital, del trabajo o de la combinación de ambos o de otras situaciones jurídicas o de hecho que esta ley señala. En los preceptos de la ley se determina el ingreso gravable en cada caso.

Cuando el contribuyente no reciba el ingreso en efectivo sino en otros bienes, se tomará en consideración el valor de éstos en moneda nacional en la fecha de percepción, según las cotizaciones o valores en el mercado, o en defecto de ambos el de avalúo."

Art.3.-" Son sujetos de este impuesto, cuando se coloquen en algunas de las situaciones previstas en esta ley:

I. Respecto a todos sus ingresos gravables, cualquiera que sea la ubicación de su fuente donde procedan:

- a) Las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana;
- b) Los extranjeros residentes en México y las personas morales con nacionalidad extranjera establecidas en el país;
- c) Las agencias o sucursales de empresas extranjeras, establecidas en la República.

II. Los extranjeros residentes en el extranjero y las personas morales con nacionalidad extranjera no comprendidas en la fracción anterior, respecto de sus ingresos gravables procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional. En los casos comprendidos en la fracción I del artículo 31, se considera que la fuente de riqueza está en territorio nacional cuando los ingresos se obtengan de personas residentes en el país. Tratándose de enajenación de acciones, bonos, certificados de Instituciones de Crédito, obligaciones, cédulas hipotecarias y certificados de participación, se considera ubicada la fuente de riqueza en el territorio nacional cuando se haya efectuado en el mismo la emisión de títulos.

III. Las unidades económicas sin personalidad jurídica, sólo en los casos en que esta ley prevenga se grave en conjunto el ingreso de las mismas unidades económicas....."

INGRESOS GRAVABLES DE LAS EMPRESAS

SOCIEDADES	PERSONAS FISICAS
<p>Las sociedades deben acumular todos sus ingresos y ganancias por cualquier concepto. Entre Otros:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Ingresos propios de su actividad. Si realizan diversas actividades o tienen sucursales, dan consolidar los resultados de una declaración única por la oficina matriz. 2. Rentas recibidas por arrendamiento de muebles o inmuebles. Se acumularán sin ninguna deducción; la depreciación y gastos e impuestos correspondientes se incluirán entre los gastos deducibles de la empresa. 3. Ganancias por enajenación de inmuebles. 4. Ganancias por fusión o liquidación de sociedades en las que la empresa fuere socio o accionista. 5. Ganancias por enajenación de maquinaria o equipo del activo fijo. Se acumulan las ganancias íntegramente o se deducen las pérdidas. 6. Ganancias por enajenación de valores mobiliarios. 7. Intereses recibidos por valores de renta fija o por depósitos hechos en instituciones de crédito. 8. Intereses recibidos por otros conceptos. Se acumularán íntegramente. No procede la retención de impuesto ni el pago de estampillas, cuando lo recibe una empresa mercantil. 9. Ingresos por arrendamiento de negociaciones. 10. Cualquier otro ingreso o ganancia que tenga la empresa. <p>NO Se Acumulan:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Los dividendos recibidos por una sociedad mercantil, pagados por sociedades mexicanas. 	<p>Las personas físicas y unidades económicas que exploten un negocio mercantil deben acumular:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Ingresos propios del negocio. Si una persona realiza diversas actividades comerciales, industriales, agrícolas o de pesca, debe acumular los resultados de todas ellas en una declaración. 2. Rentas recibidas por arrendamiento de bienes muebles o inmuebles que formen parte del negocio. Se acumularán sin ninguna deducción; la depreciación y gastos e impuestos correspondientes se incluirán entre los gastos deducibles del negocio. 3. Rentas recibidas por arrendamientos parciales del inmueble en que esté establecido el negocio. 4. Ganancias por enajenación de inmuebles que fueren parte del activo del negocio. 5. Ganancias por enajenación de valores mobiliarios, si éstos fueren parte de los activos del negocio. 6. Intereses cargados a clientes, o recibidos por premios recibidos con fondos del negocio. 7. Ingresos por arrendamiento de negociaciones o de casas amuebladas. 8. Ingresos por explotación de aparatos operados con fichas o monedas. 9. Cualquier otro ingreso o ganancia que obtenga la empresa. <p>No Se Acumulan A Los Ingresos Del Negocio:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Las rentas de inmuebles, valores u otros bienes que posea el empresario sin relación a la actividad mercantil b) Los intereses que perciba el empresario sin relación con su actividad mercantil. Y las ganancias que obtenga sin relación con el negocio. c) Los dividendos recibidos por sociedades mexicanas.

De los Ingresos Acumulables podrán hacerse únicamente las siguientes deducciones:

1) El costo de las mercancías o de los productos vendidos determinado conforme a lo que denomina la técnica contable "sistema de valuación de costo absorbente, con base en los costos históricos y valudos los inventarios por cualquiera de los siguientes métodos:

- a) Costos Identificados
- b) Costos Promedios
- c) Primeras entradas Primeras Salidas (PEPS)
- d) Últimas Entradas Primeras Salidas (UEPS)
- e) Detallistas.

NOTA: Ver páginas 43 a 48 y 69 a 78 de este estudio.

Una vez que el causante adopte uno de estos métodos, no podrá variarlo sin -- consentimiento expreso de la Secretaría de Hacienda.

La Secretaría de Hacienda mediante disposiciones de carácter general podrá satisfacer cambios al sistema enunciado anteriormente.

Cuando el costo de una mercancía obtenido conforme a los párrafos anteriores sea superior al del mercado, podrá considerarse previa conformidad expresa de la Secretaría de Hacienda, el que corresponda de los siguientes valores:

1) El mercado, siempre que no exceda del de realización, ni sea inferior al neto de realización.

2) El de realización, siempre que sea inferior al del mercado;

3) El neto de realización, si es superior al del mercado.

Cuando el precio de compra declarado por el causante no corresponda al del -- mercado, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público fijará el precio tomando en cuenta el corriente en el mercado inferior o exterior en defecto de éste, el menor entre los precios de factura, los oficiales o del avalúo.

2) Las pérdidas por créditos incobrables.

3) Las pérdidas de bienes del causante por caso fortuito o fuerza mayor;

4) La creación o incremento de reservas para el fondo de pensiones o jubilaciones y de primas de antigüedad al personal;

5) Los gastos estrictamente indispensables para los fines del negocio;

6) La diferencia entre los inventarios inicial y final de un ejercicio, cuando el inventario inicial fuere mayor, tratándose de causantes dedicados a la ganadería.

7) Las devoluciones, descuentos y rebajas efectuadas durante el ejercicio;

8) La depreciación de activos fijos tangibles y la amortización de activos fijos intangibles y de gastos y cargos diferidos.

NOTA: Como podemos observar claramente, en los lineamientos enunciados en la parte de arriba de esta página, vemos que se identifican éstos con los mencionados en el capítulo de estado de pérdidas y ganancias en el título 1° de esta tesis, por lo tanto, para efectos de evitar repeticiones innecesarias, remitimos al lector a dicho capítulo, estudiando únicamente en forma detallada en este capítulo lo concerniente a la depreciación y amortización, ya que lo referente al costo de la mercancía se explica en forma analítica en el reglamento a la ley del impuesto sobre la renta.

Depreciación y Amortización.

Desde el punto de vista de su impacto financiero, la deducción por depreciación y amortización es generalmente una de las más importantes tanto para el fisco como para las empresas. Sin embargo, inexplicablemente es frecuente encontrar en la práctica que la importancia que le conceden las autoridades fiscales al llevar a cabo sus revisiones, y las empresas al calcularla, no está en la misma proporción. Esta situación dá lugar a que las empresas indebidamente pierdan o dupliquen deducciones por depreciaciones o amortizaciones.

En el Reglamento de la ley del Impuesto Sobre la Renta se encuentra definido fiscalmente el concepto de depreciación y amortización.

"Se entiende por depreciación la absorción gradual del costo de adquisición de un activo fijo tangible, cuyo valor material o funcional disminuya por el uso o transcurso del tiempo, a través de los resultados de un número determinado de años posteriores a aquel en que se haya hecho la inversión".

El propio reglamento lista las partidas depreciables fiscalmente, estableciendo que las empresas registrarán en su contabilidad, y en la fecha en que se efectúen, las inversiones en activo fijo que se demeriten con el uso, la acción del tiempo, siempre que éstas inversiones se utilicen en la exploración o explotación y puedan realizarse por separado, tales como:

- I. Edificios
- II. Maquinaria y Gastos de Su Instalación
- III. Vehículos
- IV. Aparatos Aéreos e Instrumentos científicos
- V. Vías férreas, postes y cables
- VI. Tanques de almacenamiento
- VII. Tubería para conducción
- VIII. Muebles, enseres y equipos.

Al recordar el concepto dado en la página 48 del primer Título, podemos observar que existe una diferencia entre el concepto contable y el fiscal sobre la depreciación, que consiste en que fiscalmente se calcula sobre el costo de adquisición de los activos, en tanto que contablemente se determina sobre el valor que resulte de restar al costo de adquisición, el valor de desecho que se estime al bien.

Por lo que respecta a la amortización, el reglamento de la ley señala que para efectos fiscales es la absorción gradual del costo de una inversión en ac-

tivo fijo intangible, o de un gasto que corresponda a varios períodos, por los resultados de un número determinado de ejercicios posteriores a aquel en que se haya hecho la inversión o el gasto.

Se menciona entre los gastos e inversiones amortizables :

- I. Los de constitución de sociedades, organizaciones y reorganizaciones de empresas e instalación de negocios;
- II. La adquisición de concesiones, patentes de invención, marcas de fábrica y propiedad literaria y artística;
- III. La ejecución de construcciones y mejoras permanentes y necesarias en activos fijos tangibles que no sean propiedad del causante, y que, de conformidad con los contratos de arrendamiento o concesión respectivos, queden a beneficio del propietario dichos activos;
- IV. La construcción de hornos, presas, canales en terrenos que no sean propiedad del causante;
- V. Los descuentos, primas, comisiones y demás gastos relativos a la emisión de obligaciones.

Aún cuando en el fondo coinciden los conceptos contables y fiscales, en la práctica se observa con mucha frecuencia que las empresas que tienen diferencias entre sus depreciaciones y amortizaciones contables y fiscales, debido a que los métodos, tasas y políticas, pueden ser completamente diferentes.

Características en la Ley Del Impuesto Sobre la Renta De La Depreciación:

- a) En forma general es en línea recta.
- b) Los porcentos elegidos por el causante serán fijos, constantes y obligatorios, pero cuando el causante hubiere utilizado factores de depreciación menores que los señalados en éste precepto (ver art.21 fracción I) , la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar su modificación siempre y cuando no excedan de los porcentos señalados por la ley.
- c) Las deducciones respectivas podrán hacerse solamente para fines fiscales aún cuando no se efectúen contablemente. También podrán ser diferentes los porcentos utilizados para uno y otro fin (recordar el concepto de Contabilidad Fiscal y Contabilidad Real).

El causante podrá pedir autorización ante la Secretaría de Hacienda para llevar un régimen de depreciación acelerada cuando: 1) La autorización se hará mediante acuerdos de carácter general, que señalen las regiones o ramas de actividad y los activos podrán gozar de beneficios, los métodos aplicables,

el el plazo de su vigencia y los requisitos que deben cumplir los interesados; 2) La autorización señalará el por ciento máximo del valor del activo que podrá depreciarse en forma acelerada y el período durante el cual debe efectuarse dicha depreciación; 3) Los interesados deberán obtener el acuerdo concreto de las autoridades fiscales, para aplicar el método de depreciación acelerada.

Características en La Ley Del Impuesto Sobre La Renta de la Amortización:

- 1) Los descuentos, primas, comisiones y demás gastos relacionados con la emisión de obligaciones incluyendo las emitidas por instituciones de crédito, se amortizarán anualmente en proporción a las obligaciones pagadas durante cada ejercicio; .
- 2) Las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en activos fijos tangibles, propiedad de terceros que, de conformidad con los contratos de arrendamiento o de concesión respectivos, queden a beneficio del propietario, se amortizarán durante el período de vigencia del contrato de arrendamiento o de la concesión, si el contrato o concesión fueren por tiempo indefinido, la amortización se hará en cinco anualidades; 3) Las indemnizaciones pagadas a trabajadores en caso de separación, sólo son amortizables cuando la separación sea consecuencia del reajuste necesario para la reorganización de la empresa, la amortización se hará por partes iguales en un plazo hasta de cinco años a partir del ejercicio en que se efectúe el pago.

Tanto la depreciación como la amortización empezarán a deducirse, a elección del causante , a partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes o desde el ejercicio siguiente. El causante podrá no iniciar la depreciación o amortización para efectos fiscales. En este caso podrá hacerlo con posterioridad, pero perderá el derecho a deducir las cantidades correspondientes a los ejercicios transcurridos, calculados aplicando los porcentos indicados en el artículo 21 -- fracción I.

NOTA: Como podemos observar, los tratamientos fiscales que se le dan a la amortización y depreciación en la Ley del Impuesto Sobre la Renta son muy semejantes, -- siendo que en ocasiones se autoriza tasas mayores a la amortización que a la depreciación y viceversa, siendo éstas en función al tipo de bien de que se trate la deducción. (Depreciación.-Bien Tangible; Amortización.- Bien Intangible)

B) Causantes Menores:

Los causantes menores se denominan a las personas FÍSICAS que tengan percepciones acumulables en un ejercicio regular por la cantidad que no exceda de \$500000.00 o percepciones en un ejercicio irregular, si dividido el monto de las mismas entre el número de días del ejercicio y multiplicado por 365, el resultado fuere inferior a la cantidad citada.

Para los causantes menores la base del impuesto será la que resulte de multiplicar sus ingresos brutos obtenidos en un año calendario por la tasa para la determinación de la estimativa del ingreso gravable que corresponda, de acuerdo al artículo 33 de la ley del impuesto sobre la renta; como podemos ver, al permitir a los causantes menor realizar su pago del impuesto en un ingreso gravable basado en "Ingresos Brutos" está evitando la ley, el que éste tipo de causantes tenga que recurrir a difíciles técnicas contables, olvidándose por lo tanto de: costo de ventas, pérdidas y ganancias, etc....

El causante menor está obligado a:

- I. Llevar registros simplificados de sus operaciones que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; éste registro está descrito en el artículo 57 del reglamento de la ley, el cual en su fracción I nos dice: "Los causantes con Ingresos menores llevarán un libro de ingresos y egresos que deberá ser presentado para su autorización, ante la oficina federal de hacienda en cuya jurisdicción esté ubicado su domicilio, = al mismo tiempo que se presente el aviso de iniciación de operaciones, o dentro de sesenta días siguientes a la fecha de la última operación registrada".
- II. Presentar en la Oficina Federal de Hacienda de su domicilio, en el mes de febrero siguiente el ejercicio de que trate, una declaración en la que se determina la base del impuesto y el monto de éste.

- III. Presentar una declaración, dentro de los 15 días siguientes a la clausura, suspensión de operaciones o traspaso y pagar el impuesto que corresponda al periodo respectivo.

"Las personas físicas cuyos ingresos anuales sean hasta de \$500000.00 deberán llevar como mínimo un libro de ingresos y egresos debidamente autorizado por o los registros simplificados de sus operaciones que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Cuando sus ingresos anuales sean mayores a \$500000.00 deberán llevar los libros a que se refiere la fracción anterior. Sin embargo, si sus ingresos son menores a \$1500000.00 podrán optar por llevar la contabilidad mencionada en la fracción anterior o los registros contables simplificados que en reglas generales determine la Secretaría....." Art.46, Fracción III, L.F.I.M.

2) Impuesto Al Ingreso De Las Personas Físicas:

La ley del Impuesto Sobre la Renta contempla dos géneros de actividades civiles dentro del impuesto al ingreso de las personas físicas, que son: A) Productos del Trabajo y Productos del Capital.

A) Productos Del Trabajo: En el capítulo de productos del trabajo la ley indica dos grupos característicos: 1) Dependientes de un tercero y 2) Ejercicio libre de una profesión, arte u oficio, o actividad técnica o cultural, etc.. (Profesionistas). Art.49- Son sujetos del impuesto sobre productos del trabajo las personas físicas que perciban ingresos por concepto de jubilaciones pensiones o haberes de retiro o por la prestación del trabajo personal}....

Para los efectos de nuestro estudio unicamente nos interesa el segundo grupo, o sea el llamado "Profesionistas", ya que es a los únicos sujetos que la ley obliga a cumplir ciertas exigencias de carácter contable.

Las personas físicas independientes están obligadas a llevar como registro contable un "Libro de Ingresos y Egresos", en el cual deberán registrar tanto las entradas como las salidas de efectivo por el ejercicio de su profesión, en el artículo 51 inciso g) la ley nos dice "Como requisito para que procedan las deducciones de las personas físicas independientes, que las erogaciones relativas aparezcan registradas en la contabilidad y se disponga de la documentación comprobatoria anexa"

De lo anterior deducimos que tanto los ingresos como los egresos motivados por el ejercicio de una profesión deberán ser registrados en el libro de ingresos y egresos, pero ¿que requisitos deberán cumplir éstos para ser reconocidos legalmente?

a) Ingresos: Cada vez que los profesionistas reciban honorarios u otras remuneraciones, deberán expedir recibos que reúnan los requisitos que en forma general señale la Secretaria de Hacienda y Crédito Público; en dichos recibos no

NOTA: Debemos recordar el caso en que el causante está sujeto al "Impuesto al Ingreso Global De Las Personas Físicas", o bien cuando estará sujeto al régimen individual. El art. 77 nos dice: Son causantes del impuesto mencionado en el artículo anterior (impuesto al ingreso global de las personas físicas) quienes perciban uno o varios de los Ingresos indicados en los capítulos I y II de este Título, aún cuando procedan de una sola fuente, cuando en un año calendario excedan de \$100000.00 el importe total de los ingresos de referencia, tomados en la proporción y con las deducciones en los mismos señaladas para calcular los impuestos que los preceptos de los propios capítulos indican. Los ingresos a que se refiere la fracción V del artículo 60, tomados en la proporción señalada en el artículo 74, podrán acumularse optativamente para efectos de

No se cancelarán estampillas. El pago provicional será bimestralmente y cuando menos del 5% de los ingresos percibidos en el periodo.

En el artículo 139 del R.L.I.S.R. se indica que los libros deberán llevar los "profesionistas" serán autorizados inmediatamente y sin costo alguno por las oficinas federales de Hacienda correspondientes, y una vez autorizados, no tendrán que revalidarse periódicamente.

b) Egrasos (deducciones).- Art. 51

a) Que sean los estrictamente indispensables para las actividades del causante consecuencia normal de las mismas y estén en proporción con sus operaciones.

b) Que se cumplan las obligaciones establecidas en esta ley en materia de retención o entero de impuestos provisionales o definitivos a cargo de terceros o que, en su caso, se recaben de éstos los documentos en que conste el pago de dichos impuestos.

c) Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda, se efectúen a personas obligadas a inscribirse en el Registro Federal de Causantes, se proporcione el número respectivo del Registro o, en su defecto, se compruebe que quien hizo el pago comunicó a la secretaría de Hacienda y Crédito Público los datos de que pueda disponer conducentes para efectuar el registro omitido.

d) Que el importe de rentas se refiera exclusivamente al local destinado al ejercicio de su actividad. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público estará facultada para ordenar la práctica del avalúo del inmueble por una institución de crédito y, en este caso sólo se admitirá como renta deducible la que corresponda a un rendimiento bruto hasta del 12% anual sobre el valor del avalúo. En el caso de donativos, los efectivamente pagados y autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sea en forma individual al donante o en forma general a los donatarios.

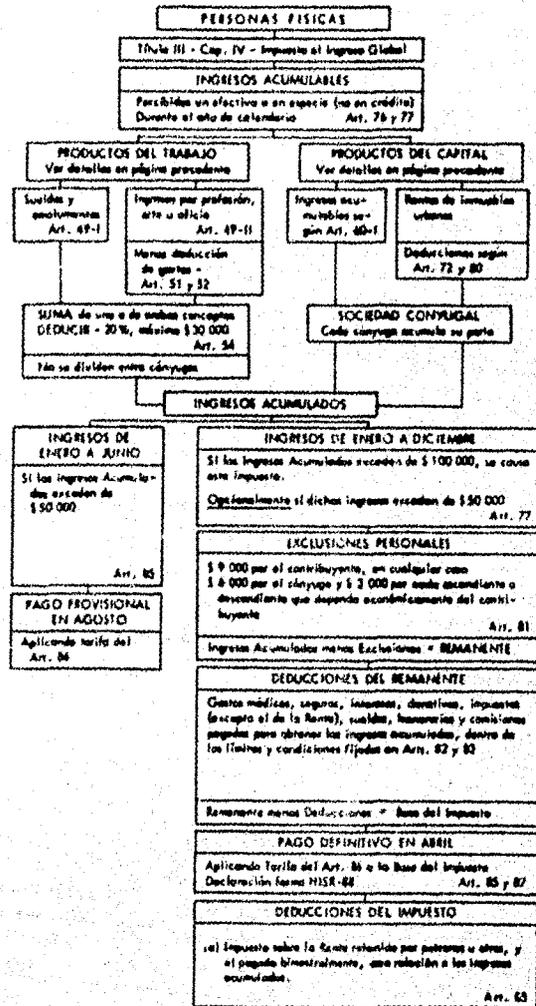
e) Que las compras de materias primas, materiales, o los pagos de servicios se comprueben por medio de facturas, recibos o documentos que tengan las características señaladas en esta ley o en su reglamento. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar mediante disposiciones generales o por ramas de actividades, otras formas de comprobación.

f) Serán deducibles únicamente la depreciación y los gastos incurridos en un solo automóvil cuando al causante le sea estrictamente indispensable para el ejercicio de su actividad; tratándose de asociaciones profesionales, será deducible de depreciación y gastos incurridos en un solo automóvil por cada socio al cual le sea estrictamente indispensable para el ejercicio de su actividad y aquellos que para los fines de la actividad puedan emplear para sus auxiliares, siempre que estos últimos se hayan adquirido a nombre de la agrupación profesional, asociación o sociedad de carácter civil, y formen parte de su patrimonio. Cuando el asociado tuviere ingresos propios, obtenidos en forma independiente, sólo podrá deducir a través de aquéllas:

g) Que las erogaciones relativas aparezcan registradas en la contabilidad y se disponga de la documentación comprobatoria conexas.

este impuesto. Los causantes con ingresos hasta de \$100,000.00 pero no inferiores a \$50,000.00 en un año de calendario, quedan autorizados para optar por que se les considere sujetos al impuesto a que este capítulo se contrae.

B) Productos de Capital: En la L.I.S.R no se exige ninguna obligación con--table a los causantes sujetos a este régimen; si a caso se les exige la obliga--ción de guardar los documentos necesarios durante un determinado periodo con--signada en el artículo 13 de la Ley: "... los causantes estarán obligados a --conservar a disposición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público durante cinco años contados a partir de la fecha en que se presentaron las de--claraciones, los libros y documen--tos relacionados con ellas. Sin em--bargo, tratándose de la documenta--ción correspondiente a activos de--preciables o amortizables, así co--mo la de las ventas en abonos, el palzo de cinco años comenzará a --computarse a partir del ejercicio siguiente a aquel en que termina--ron de depreciarse o amortizarse --los activos respectivos o del últi--mo en que se hayan cobrado o con--cluido las operaciones de ventas --en abonos. Asimismo, deberán con--servar la documentación correspon--diente a aquellas partidas respec--to de las que hubieren promovido --algun recurso o juicio, durante un plazo de cinco años, computado a partir de la fecha en que quede --firme la resolución que ponga fin al negocio. Los causantes que no están obligados a presentar decla--raciones ni llevar libro alguno, --deberán conservar a disposición de la Secretaría de Hacienda y Crédi--tos Públicos, durante cinco años contados a partir de la fecha en que realicen el pago del gravamen, toda la documentación relacionada con sus obligaciones --fiscales.



3) ASOCIACIONES Y SOCIEDADES CIVILES:

Las Sociedades y Asociaciones de carácter civil se encuentran reguladas en la L.I.S.R. en el artículo 89 (Título IV, Capítulo Unico), que dice: "Las asociaciones y sociedades, de carácter civil que perciban productos o rendimientos de capital de los señalados en el capítulo II, título III, causarán impuestos sobre las mismas bases, tasas y tarifas contenidas en dicho título. Si las mismas asociaciones o sociedades civiles realizaren actos - accidentales de comercio o, de hecho, llevaren a cabo habitualmente actividades mercantiles, causarán impuesto de acuerdo con lo establecido en el título II de esta ley."

De este artículo desprendemos que las Sociedades y Asociaciones civiles -- tendrán que llevar, para efectos contables, el libro de Ingresos y Egresos con todas las obligaciones que al efecto marca la ley para las personas físicas (Impuesto A Las Personas Físicas).

El problema que surge al determinar que tipo de obligación contable deberán cumplir las sociedades y asociaciones civiles es cuando éstas realizan "actos mercantiles", con lo que nos preguntamos ¿Deberán llevar un solo libro de Ingresos y Egresos, o bien, para las actividades mercantiles los llamados libros contables (Diario, Mayor y Balance)?; al respecto, la S.H. Y C.P., en resoluciones orales ha indicado en diversas consultas que le -- han realizado que únicamente las sociedades y asociaciones de carácter civil están obligadas a llevar el libro de Ingresos y Egresos. *

* Como se puede observar claramente, se pone en desventaja contable a las sociedades mercantiles frente a las civiles por el simple hecho de ser mercantiles, ya que éstas estarán obligadas a llevar una contabilidad basada en los libros contables, en contra de las civiles que únicamente -- llevarán un libro de Ingresos y Egresos para cumplir con dichas obligaciones. Como ejemplo podría indicar la existencia de dos sociedades, una civil y otra mercantil; la primera tiene un capital social de \$50'000'00 0.00 y un total de ingresos anuales de \$100'000'000.00 (Arrendamiento de Inmuebles) y la sociedad mercantil tiene un capital social de \$25000.00 y un total de ingresos anuales de \$40'000.00; la primera llevará para -- su registro contable un simple libro de Ingresos y Egresos y la segunda todo el sistema contable que la ley exige para las empresas mercantiles (Diario, Mayor y Balance, Inventarios, etc...)

C) Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En el R.L.I.S.R., se fijan en forma más analítica que en las otras reglamentaciones estudiadas la forma en que los causantes deberán llevar sus registros contables.

El artículo 57 indica los libros contables con que deberá cumplir el causante para llevar a cabo sus registros contables, en específico para los causantes denominados empresas. Se indica que los causantes menores llevarán un libro de ingresos y egresos, debiendo ser presentado para su autorización ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público^a en cuya jurisdicción se encuentra ubicada su domicilio. Debiéndolo presentar al mismo tiempo de la presentación del aviso de iniciación de operaciones, o dentro de los 60 días siguientes a la última operación registrada.

Con respecto a los causantes mayores, indica el reglamento que estarán obligados a llevar los libros de contabilidad que previene el L.I.S.R. Y C.Co., exigiéndose en su caso, el llamado diario de compras y ventas.

En el diario de compras y ventas, se plasma el requisito para que el causante mayor lleve en control relativamente completo con respecto a sus costos de compras y ventas, teniendo que si lo comparamos con el Estado de Pérdidas y Ganancias (rubro de compras y gastos de ventas) podremos observar que esta tendrá varios puntos descritos en el reglamento para la forma de computar el diario de compras y venta, teniendo en el artículo 58:

Art. 58. "Los contribuyentes en Cédula I (actualmente Empresas), con ingresos mayores de \$ 3 000 000.00, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, llevarán los libros, registros o cuentas que estimen convenientes, para anotar en moneda nacional, las operaciones siguientes:

I. Las existencias de artículos, a precio de costo, con que inicien su negocio, y posteriormente las relativas al inventario final de cada ejercicio, en los términos de la fracción III del artículo 57.

II. Las entradas de artículos, a precio de compra, por las adquisiciones que lleven a cabo durante el ejercicio que comprenda la declaración y las rebajas que obtengan. Esta disposición se cumplirá llevando un diario de compras autorizado, en el que se hará constar, cuando menos, la fecha de la operación, el nombre o número de la cuenta del proveedor, su número de empadronamiento y el valor de la factura que ampare la compra de mercancías propias del tráfico del causante, en la inteligencia de que también podrá registrarse en ese diario, las demás compras que se efectúen. El diario de compras llenará los requisitos

^aActualmente, debido a la descentralización administrativa el control de los causantes menores se lleva a cabo por las tesorerías locales tanto la federación como estatales, por lo tanto la autorización exigida a los causantes menores para el registro de su libro de ingresos y egresos será citada por las pre-citadas dependencias.

de forma a que se refieren los incisos a) y d) de la fracción V del artículo - 57;

III. Las erogaciones que efectúen por concepto de fletes, transportes, acarreo y demás gastos que no se apliquen directamente al costo de las mercancías compradas;

IV. Las salidas de artículos a precio de costo, por las ventas que se realicen durante el ejercicio que comprenda la declaración y las devoluciones que haga a sus proveedores;

V. Las rebajas, bonificaciones y descuentos que concedan sobre los precios de venta.

VI. Las devoluciones, a precio de costo, de artículos vendidos;

VII. Los ajustes por pérdida, destrucción, merma o deterioro de la mercancía adquirida; y

VIII. Las ventas realizadas en el ejercicio al precio de venta...."

El reglamento autoriza a los causantes mayores a optar por llevar sus libros contables en forma de encuadernación, o bien si es que el sistema contable mecanizado se podrán llevar en hojas sueltas, cumpliendo estos con los siguientes requisitos:

a) Sólo se autorizarán los libros en hojas sueltas, cuando se lleven sistemas mecánicos de contabilidad

b) Las hojas sueltas de los libros diarios deberán ser impresas con el rayado que convenga folladas consecutivamente, conteniendo el nombre domicilio y demás elementos para identificación del contribuyente

c) Las hojas sueltas destinadas al mayor, deberán contener los requisitos mencionados para el libro diario, con la excepción de que no estarán numeradas consecutivamente

d) El libro de Inventarios y Balances no podrá llevarse en hojas sustituibles en él deberán anotarse cuando menos el balance, estado de resultados y otros estados financieros que cada causante esté obligado a formular y que correspondan a cada ejercicio)

Los libros de los causantes mayores deberán seguir los siguientes requisitos para su registro:

) La presentación de los libros para su autorización, deberá hacerse al mismo tiempo que el aviso de iniciación de operaciones, o dentro de los sesenta días siguientes a la fecha de la última operación registrada, cuando se termine alguno de los libros autorizados;

) Si se emplean libros de contabilidad de hojas sueltas, salvo a lo dispuesto para el caso de iniciación de operaciones, las hojas que se destinen a formar los libros diarios, podrán presentarse para su autorización en cualquier tiempo, antes de correr en ellas ningún asiento, y siempre y cuando, al presentarse una nueva dotación de hojas, se muestre el último folio de los ya autorizados, aun cuando no se haya corrido ningún asiento en el mismo.

Las hojas sueltas destinadas al mayor general, serán utilizadas sin autorización

previa, ni aún en el caso de iniciación de operaciones;

c) En el caso de sistemas mecánicos de contabilidad, se formarán tomos con las hojas sueltas que se hayan utilizado durante el ejercicio, y se presentarán para una nueva autorización, a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración para el pago del Impuesto sobre la Renta ante la Oficina Federal de Hacienda en cuya jurisdicción esté ubicado el domicilio del contribuyente, para que se registren y se tome nota de los folios comprendidos en cada tomo, en la primera y última hojas de los tomos que resulten, como sigue:

- 1° Las colecciones de hojas de los libros diarios ya autorizadas, deberán ser encuadernados siguiendo el orden numérico consecutivo de sus folios, Si por cualquiera circunstancia se inutiliza alguna hoja, debe incluirse por su orden de numeración en los tomos encuadernados, con la anotación de "Cancelada", expuesta en forma clara;
- 2° Las hojas del libro mayor se clasificarán por cuentas, incluyendo todas las cuentas que hayan tenido movimiento por el ejercicio que comprenda la declaración, y dentro de cada cuenta por orden cronológico. Una vez clasificadas, se numerarán consecutivamente;
- 3° Si los contribuyentes forman un cuaderno con las relaciones analíticas de los renglones del balance, deberán encuadernar y foliar dichas relaciones, ordenándolas conforme a los renglones del balance a que se refieren; y
- 4° Las colecciones de las copias de los asientos que se hayan corrido en los libros diarios, se encuadernarán siguiendo el orden en que se hayan corrido los asientos en los diarios.

V No obstante que se usen sistemas mecánicos de contabilidad, la redacción de los asientos debe ser suficientemente amplia para que se desprenda de ella el concepto de cada operación. (Art. 57 fracc. IV)

Con fecha de 26 de Junio de 1957 se expidió, en el Diario Oficial la Circular 314-IV-A-1-47, que nos dice:

CC. Jefes de Oficina Federal de Hacienda.

Con el fin de evitar constantes consultas sobre autorización de libros, así como unificar el criterio y procedimiento al respecto, con fundamento en el artículo 109 del Reglamento para las Oficinas Federales de Hacienda, se giran las siguientes instrucciones:

PRIMERA. Para los efectos de autorización de libros, sin costo alguno para los causantes, deben distinguirse, en primer lugar, los prevenidos por las leyes del Impuesto sobre la renta, del Impuesto sobre ingresos mercantiles y demás de carácter fiscal, el Código de Comercio y disposiciones administrativas y en segundo, los no prevenidos por tales preceptos. A los primeros sólo se les designará como "libros prevenidos", y a los segundos "libros no prevenidos".

SEGUNDA. Los libros prevenidos de contabilidad, auxiliares, de facturas-talones o de sistema de copias especiales, obligatorios para los causantes de los diversos impuestos federales, se registrarán y autorizarán por las Oficinas -

*Artículo 82. "Los funcionarios fiscales facultados debidamente, podrán expedir circulares para dar a conocer a las diversas dependencias el criterio de la autoridad superior que deberán seguir, en cuanto a la aplicación de las normas tributarias. De dichas circulares no nacen obligaciones ni derechos para los particulares" (Artículo 82 del Código Fiscal de la Federación)

Federales de Hacienda, tan pronto como los interesados los presenten para ese objeto.

Sin embargo, en casos de recargo de labores los libros podrán ser autorizados en un plazo máximo de tres días hábiles siguientes a la presentación.

Cuando los libros de contabilidad y de ingresos y egresos, así como el especial de ingresos a que se refiere la fracción VI del artículo 46 de la Ley Federal de Impuesto sobre Ingresos Mercantiles no se recojan dentro de los plazos que las leyes señalan para que los causantes corran en dichos libros los asientos, se consignará la infracción que en cada caso corresponda para los efectos de imposición de las multas, exhortando a los interesados para que pasen personalmente o manden recoger los libros mencionados.

TERCERA. Los libros no prevenidos que constituyan subdivisiones de los de contabilidad (diario, mayor, inventarios y balances, y actas) que optativamente deseen llevar los referidos causantes, sólo podrán ser registrados y autorizados si se presentan junto con una solicitud firmada precisamente por la persona interesada, dirigida a la dependencia administradora del impuesto relativo, en la cual se justifique la necesidad de llevarlos autorizados.

CUARTA. Las Oficinas Federales de Hacienda, sin perjuicio de autorizar y entregar desde luego a los causantes los libros no prevenidos, remitirán el mismo día a la dependencia correspondiente, las solicitudes a que se refiere la regla anterior a fin de que en un plazo no mayor de 60 días resuelva en definitiva.

Los acuerdos que recaigan al respecto se harán constar tanto en la hoja alfabética como en la numérica del registro, mediante la anotación del número y fecha del oficio relativo, a fin de que se tenga presente y surta efectos en todos los casos subsecuentes.

Cuando se niegue la autorización, también se hará constar el hecho en las mismas hojas de registro, y se notificará al causante para que presente los libros y se anote en ellos la negativa, en seguida de la autorización.

QUINTA. La autorización de nuevos libros prevenidos o no prevenidos, se hará cuando se hayan terminado o estén por terminarse las hojas útiles de los anteriores, circunstancia que deberá ser comprobada mediante la presentación de los propios libros; en la inteligencia de que los no prevenidos ya no requerirán la solicitud que se establece en la regla tercera.

SEXTA. Por los libros prevenidos que se presenten fuera de los plazos establecidos para que sean autorizados, se consignará la infracción correspondiente. En estos casos, arriba de la constancia de autorización se estampará el sello de "extemporáneo" y se hará constar el número y fecha del acta relativa o del recibo oficial u operación de caja, cuando la multa se pague desde luego.

SEPTIMA. Para determinar la extemporaneidad en la presentación de los libros prevenidos se tendrán en cuenta las fechas en que las leyes fiscales determinan que deben presentarse, o el plazo concedido para correr los asientos.

OCTAVA. El Grupo de Empadronamiento hará las consignaciones por extemporaneidad en la presentación de los libros prevenidos, y el liquidador del impuesto relativo expedirá la documentación relativa, así como los recibos oficiales que amparen el entero de las multas.

NOVENA. En el registro de libros se observarán las normas de la Circular 307 - 5 - 105, de 21 de agosto de 1940 con la sola modificación de que los originales de la forma O.F.H. 62 se mandarían diariamente al archivo para que se agreguen al expediente de cada causante, en lugar de conservarse en el Grupo indefinidamente por orden alfabético. La autorización se hará constar en la plana anterior de la primera hoja numerada de los libros, mediante la anotación de -

los siguientes datos: clase y número de libro; número de registro; nombre completo del causante; actividad y domicilio; número de folios utilizables; lugar y fecha; antefirma y firma del Jefe de la Oficina; y sello oficial de la Oficina, al lado izquierdo de la firma.

La autorización de libros de las Instituciones de crédito y organizaciones auxiliares seguirá rigiéndose por lo dispuesto en la Circular 212 - 13 - 61, de 27 de junio de 1946.

Las subalternas y Agencias Federales de Hacienda procederán conforme a las normas de la presente circular, pero con las restricciones que les imponen las disposiciones legales y Administrativas.

Se abroga el Oficio-circular 314 - IV - A - 1 - 13186, de 26 de junio de 1956. Atentamente. México, D. F., a 19 de junio de 1957.- El Subsecretario, Antonio Armendáriz.- Rúbrica.

En los artículos 99 a 117 del reglamento, se establecen requisitos sobre los registros contables que deberán de llevar ciertas empresas con actividades específicas, estas se encuentran resumidas en el esquema 19.

1. Facturas.

El reglamento exige como un medio de control fiscal, en que los causantes (empresas) con ingresos mayores que están obligados (art. 42-II L.I.S.R.) a llevar libros de facturas, los cuales deberán de cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Extenderán la factura dentro de los sesenta días siguientes a la fecha de la operación, cuando el valor de lo vendido exceda de \$50.00, siempre que así lo solicítase el comprador;
- b) Las facturas deben desprenderse del libro talonario autorizado (los libros de facturas se autorizarán sin costo alguno), a menos que sus copias se coleccionen en formas de facturas sueltas (según requisitos del art.63)

Las facturas deberán ser impresas, numeradas consecutivamente y conteniendo los siguientes datos: (ver esquema 20)

- 1 Nombre y dirección del vendedor;
- 2 Registro Federal de Causantes
- 3 Cédula de empadronamiento
- 4 Número de la cámara que pertenezca el vendedor
- 5 Fecha de la operación
- 6 Cantidad y clase de la mercancía
- 7 Precio unitario, importe y valor de la factura
- 8 Número de permiso otorgado por la Secretaría de Industria y Comercio cuando sea necesario para la importación de mercancías

- a) Agentes de Empresas Extranjeras.
Los comisionistas de empresas extranjeras no domiciliadas en el país, que operen en la República y que tengan existencias de mercancías, llevarán los siguientes libros: 1. Registro de ventas y de ingresos -- por otros conceptos; 2. Registro de mercancías con control de costos y, 3. Registros necesarios para -- efectuar todos los gastos que se efectúen.
- b) Sucursales de Empresas Extranjeras.
Además de los registros contables que previene el artículo 57 deberán observar: 1. Registros auxiliares necesarios para determinar los ingresos y, 2. Registros auxiliares de costos y gastos para detallar las operaciones relativas a la explotación de que se trate.
- c) Instituciones de Crédito y Seguro.
Estas instituciones quedan obligadas a llevar las cuentas establecidas en catálogos de cuentas y procedimiento dictados por organismos oficiales, cualquiera que sea el monto de sus ingresos.
- d) Compraventa de Valores.
Los causantes que se dediquen a la compraventa de acciones, bonos y demás valores mobiliarios, llevarán un registro de sus operaciones, en el que harán constar la cantidad, el número, la serie, la denominación, la naturaleza, el valor nominal, los cupones y el precio de compra y el de venta, de los valores con que se comercian. Los asientos en este libro deberán hacerse el mismo día en que las operaciones se realicen, siguiendo el orden en que se hubieren efectuado.
- e) Espectáculos.
Los causantes que se dediquen a la explotación de cinematógrafos, teatros, y de espectáculos en general llevarán las cuentas necesarias para registrar en moneda nacional: 1. El importe de los sueldos y salarios pagados; 2. El importe de los demás gastos normales y propios del negocio y, 3. El producto de la venta de boletos.
- f) Armas de Fuego.
Los comerciantes que se dediquen a la compraventa, importación y exportación de armas de fuego, municiones, explosivos y artificios, llevarán un registro en el que harán constar el movimiento de los artículos adquiridos y vendidos y de los productos importados o exportados.
- g) Industria.
Las compañías mineras y metalúrgicas deben llevar además de los libros a que se refiere el artículo 57 la contabilidad metalúrgica, y el auxiliar de ensayos de metales y minerales.
Para los efectos de la determinación del costo, los causantes con ingresos mayores, llevarán los registros necesarios para anotar, en moneda nacional, las operaciones que se indican a continuación: Costo a precio de adquisición de la materia prima, la mano de obra, gastos de manufactura y el costo total de los artículos manufacturados.
- h) Minería.
Los causantes que se dediquen a la explotación del subsuelo deberán registrar: Costo de materiales utilizados en la explotación, mano de obra, gastos de explotación y perforación, costo de herramientas de mano empleadas en la explotación y el importe de las ventas de los productos objeto de la explotación.
- i) Películas Cinematográficas.
Deberán llevar los siguientes registros: Registro de ingresos por película, Registro para determinar -- por película el valor original de la inversión y, Registro de amortización de este valor en los térmi--

nos indicados en el artículo 21-XI de la ley.

j) Catálogos de Cuentas.

Las empresas industriales que estén actualmente o en el futuro sujetas a el uso de catálogos de cuentas y procedimientos contables, dictados por organismos oficiales competentes, quedan obligados a llevar -- las cuentas establecidas en dichos catálogos, cualquiera que sea el monto de sus ingresos.

k) Ganadería.

Para los causantes de esta cédula que se dediquen a la cría o engorda de ganado, el costo será el precio que éste tenga al mayoreo y al contado en el mercado de la región.

Los causantes que se dediquen a la cría de animales, acompañarán a su declaración un estado que, partiendo del inventario inicial, determine los saldos previos al balance, tomando en cuenta las altas por compras y nacimientos, y las bajas por ventas y por pérdidas.

Los saldos así obtenidos servirán de base para el cómputo de edades, debiendo hacerse los traspasos correspondientes por el desarrollo natural que anualmente tienen los animales, con el fin de formar el inventario final y que puedan quedar catalogados en su nueva clasificación, con el valor respectivo por el crecimiento obtenido.

Si se trata de ganados porcino, caprino, ovino, así como de los conejos, aves de corral y otros semejantes, se usará el procedimiento que señalan los párrafos anteriores adaptándolo a la índole especial de la cría de estos animales.

Si se trata de ganados bovino y equino, el criador registrará en un libro especial las hembras y los machos al ejecutar la operación de herrar. Todos los animales así señalados durante el período de la declaración, que viene a determinar lo producido en él, se harán figurar en el inventario final considerándolos como la primera clasificación - cabezas de uno a dos años - con el valor correspondiente.

Los ganaderos, contribuyentes menores, están obligados a expedir facturas desprendiéndolas precisamente de un libro talonario que reúna los requisitos establecidos por los artículos 59 al 62.

En las facturas que acrediten las ventas realizadas, se cancelarán timbres por un monto equivalente al 2% (actualmente 1% - Art. 45 de la Ley), de la operación, adhiriendo y cancelando la matriz en la parte de la factura que se desprenda y entregue al comprador, y el talón de la estampilla en el talón de la factura que permanezca adherido al libro talonario que quedará en poder del causante.

Para efectos de la determinación del costo, los causantes con ingresos mayores que se dediquen a la cría de ganado, registrarán:

- I. Las existencias de ganado al iniciar su negocio, al precio de costo determinado conforme al artículo III;
- II. Las compras de ganado al costo de adquisición;
- III. Las nacencias y crecimientos de ganado al precio de mercado al mayoreo, menos los gastos que ocasionaría su traslado a dicho mercado;
- IV. Las ventas efectuadas, a precio de venta;
- V. El costo del ganado vendido; y
- VI. El inventario final del ejercicio, que será el que resulte de la diferencia entre el inventario inicial, más las compras, más las nacencias y crecimientos de edad, menos el consumo, bajas y el --

(continuación esp. 19)

costo de lo vendido.

L) Agricultura.

Para efectos de la determinación del costo, los causantes con Ingresos mayores, que se dediquen a la obtención de productos agrícolas, llevarán los libros que les permitan registrar por cultivos:

- I. El costo o precio de adquisición de las semillas, sarmientos, pies, estacas o plantas que se empleen;
- II. El importe de la mano de obra, o sea los sueldos y salarios pagados a los empleados y trabajadores que laboren en las siembras, cultivo, conservación y recolección de los frutos;
- III. El costo de fertilizantes, fumigantes e insecticidas;
- IV. El importe pagado por manutención y alquiler de animales destinados a los fines de la explotación, alquiler y conservación de maquinaria y equipo para los mismos fines, así como el costo de combustible, lubricantes, refacciones de maquinaria, y de los empaques; y
- V. El importe de las ventas de los productos agrícolas obtenidos.

M) Pesca.

Los pescadores con Ingresos mayores, llevarán los registros necesarios para notar las operaciones que indican cada una de las fracciones siguientes:

- I. Las existencias de pescado, a precio de costo de cada principio y final de ejercicio;
- II. El costo de las sustancias empleadas para la preservación temporal de la pesca;
- III. El importe de los sueldos y salarios pagados a los trabajadores al servicio de la explotación; y
- IV. El costo total de la pesca obtenida.

2) Una vez estudiadas las principales reglas establecidas por el R.L.I.S.R. en relación a la contabilidad financiera, me ocuparé de la estructura que este reglamento fija con respecto a la contabilidad de costos (ver las páginas 69 a -- 108 que describen el estudio de la contabilidad de costos).

a) Mercancías: El R.L.I.S.R. indica (art. 41) que los causantes en cédula primera (empresas), determinarán el costo de las mercancías vendidas sumando al importe del inventario practicado al principio del ejercicio que comprenda la declaración, el costo de las mercancía compradas, y al resultado, se deducirá el importe del inventario practicado al final del mismo ejercicio.

El artículo 42 hace alusión a lo que llamamos gastos de compra, los cuales se deberán de sumar al costo neto anteriormente descrito. Entre algunos gastos de compra que el reglamento menciona tenemos:

- I. Premios pagados por cambio de moneda extranjera en compras de mercancías;
- II. Flates, transportes y acarreos;
- III. Seguros de transporte marítimo, terrestre o aéreo;
- IV. Gastos de agentes y comisionistas; y
- V. Impuestos de importación y derechos aduanales y consulares.

Para efectos de la terminación de costo unitario de las mercancías que formen parte de los inventarios del causante, éste deberá optar por cualquiera de los siguientes sistemas: 1) Costos promedios; 2) Primeras entradas Primeras salidas; y 3) Últimas entradas Últimas salidas.

Una vez que el causante haya adoptado cualquiera de estos sistemas, no podrá -- variarlo sin la autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

NOTA: Según arts. 98 y 118 del propio Reglamento, las disposiciones de los artículos 40 a 46 que anteceden son también aplicables a la industria y a la Agricultura, Ganadería y Pesca, en cuanto proceda.

b) Costos de Conversión: En los artículos 81 a 117 el reglamento nos da las -- normas generales para el costeo de los procesos de producción industrial.

Así tenemos en el artículo 81:

ART. 81 Para determinar el costo de lo vendido, los causantes de Cédula II --

*Seguiremos en el estudio de la contabilidad de costos regulada por el R.L.I.S.R. la técnica descrita en el capítulo relativo a dicha contabilidad, o sea estudiando los elementos integrantes de los costos: a) Materia prima; b) Costos -- de conversión y c) Costos de distribución.

En los libros talonarios de facturas se deberán de contener los mismos datos -
 citados para las facturas (ver encabezado de la factura presentado en el esque
 ma 20)

INSURGENTES, S. A.
 INSURGENTES SUR 636
 MEXICO D. F. TEL 543 48-28

REG. FED CAUSANTES PRI-010201-002
 REG. CAMARA CNIG-1364
 CEDULA EMPADRONAMIENTO 42811
 AHPF-20858-00

Nº 30213
 25/2/72

VENDIDO A
 .
 .
 .

EMBARCADO A

SU PEDIDO No.	NTRO. PEDIDO No.	AGENTE	CONDICIONES

CANTIDAD	DESCRIPCION	PRECIO	IMPORTE
1	8013		2500
2500			

IMPORTE EN LETRAS

FORMA 7131

(Industria), se sujetarán al siguiente procedimiento:

I. Sumarán el importe de los inventarios iniciales de productos terminados, de mercancías en consignación y de remesas de mercancías en tránsito, el costo de los artículos manufacturados y el de los comprados en el ejercicio que abar que la declaración:

II. De la suma que resulte, se deducirá el inventario final de los productos terminados, mercancías en consignación y remesas de mercancías en tránsito;

III. A la salida total de productos terminados así obtenida, se le restará el costo de las salidas que no hayan afectado o el costo de ventas;

IV. Al costo de ventas de productos terminados, obtenido de conformidad con la fracción anterior, se agregará el costo de las ventas varias efectuadas durante el ejercicio; y

V. Cuando se trate de Industrias en que la técnica y la costumbre recomienden que la producción terminada se valore al precio de venta, menos gastos de realización, la Secretaría de Hacienda podrá aceptar que se siga ese procedimiento, previa solicitud justificada del contribuyente, siempre y cuando los inventarios iniciales y finales del ejercicio se valoricen en la misma forma, y que el método no sufra variación durante el período que abarque la declaración.

En los artículos 82 a 117 el reglamento nos estructura en forma general los requisitos de costeo que deberán de observar en específico ciertas industrias.

Al respecto presento los puntos más importantes en el esquema 21.

c) Gastos de Distribución.

Entre los gastos de distribución tenemos los gastos de venta, de administración, y financiera. Este tipo de gastos ya han sido estudiados con suficiente amplitud en el rubro de la L.I.S.R.

D) Código Fiscal de la Federación.

El código Fiscal regula a la contabilidad básicamente en tres aspectos:

1) Obligación por parte del causante de llevar registros contables (art. 95)

2) Infracciones Contables (art. 38)

3) Auditoría contable (art. 85)

1) Obligación por parte del causante de llevar Registros Contables:

En el artículo 95 (C.F.) se hace una descripción somera de la obligación de llevar libros y registros por parte de los sujetos en relación a las disposiciones fiscales.

Prácticamente este artículo reúne todas las obligaciones que en materia de contabilidad establecen las leyes fiscales, diciendo: "Los sujetos que de acuerdo con las disposiciones fiscales, estén obligados a llevar libros de contabilidad y registros, observarán las siguientes reglas:

I. Los sistemas contables previamente a su utilización, deberán ser autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

a) Industria de Transformación o Ensamble.

El costo de los productos manufacturados por las industrias ensambladoras y por las de transformación, se determinará, sumando al costo de materias primas, de materiales directos, de combustibles y de fuerza motriz, que se hayan consumido en la producción, o que se hayan requerido en el funcionamiento de la maquinaria, el importe de la mano de obra directa, y el de los gastos de manufactura, la diferencia entre los inventarios iniciales y finales de la manufactura en proceso.

b) Industrias extractivas.

El costo se determinará (artículos que no hayan sufrido transformación) sumando al costo de los explosivos, maderas, combustibles, fuerza motriz y otros materiales y mano de obra directos, el de los gastos de exploración, desarrollo y operación relacionados directamente con la extracción del mineral analizando de acuerdo a lo que establece la ley. (art.20)

En el caso de Industrias extractivas que además transformen los productos obtenidos de la extracción, calcularán el costo de dichos productos conforme al párrafo anterior, y por lo que respecta a la transformación de los mismos, se observarán las reglas indicadas en el inciso anterior.

c) Producción de Diversos Artículos.

Cuando un causante obtenga de un proceso productivo varios productos, sin que pueda determinar el costo de cada uno por separado, distribuirá el costo total entre los productos obtenidos, según su práctica ordinaria, señalando a cada uno de ellos la porción que le corresponda de dicho total. (ver técnicas de costos conjunto, pags. 83 a 85)

d) Industrias Nuevas y Necesarias.

Si un causante elabora diferentes productos, y por alguno de ellos goza de exención total o parcial, de acuerdo con la ley que se reglamenta y con la Ley de Fomento de Industrias de Transformación (Ley de Fomento de Industria Nuevas y Necesarias), deberá aplicar los gastos directos de manufactura, de administración y otros de operación al costo de los productos exentos y al de los gravados, de acuerdo con las bases que hayan sido fijadas por la S.H.Y.C.P.

e) Constructoras y Fraccionadoras.

El causante que se dediquen a contruir bienes inmuebles o a fraccionar y urbanizar terrenos para su venta, determinarán el costo de lo vendido, sumando al importe del inventario practicado al principio del ejercicio que abarque la declaración, el costo que tengan los inmuebles y terrenos comprados, y, de esa suma deducirán el importe del inventario practicado al fin del período.

El costo de los bienes inmuebles, se determinará sumando, al costo de los bienes adquiridos, el costo de los materiales consumidos, el importe de la mano de obra empleada y el de gastos motivados por las mejoras o nuevas construcciones.

f) Agricultura.

El costo de los frutos o productos naturales vendidos por los agricultores, se determinará de la manera siguiente: Al importe del inventario practicado al principio del período que abarque la declaración, se -

sumará el costo que tengan los frutos o productos naturales obtenidos o comprados, y, de esa suma, se deducirá el importe del inventario practicado a final del mismo período. (El costo de los frutos y productos agrícolas se determinará sumando al costo de las semillas, samientos, pies, estancas o plantas, el monto de, entre otros costos: Depreciaciones y amortizaciones, salarios pagados, empaques incluidos en el precio de venta, etc...

g) Ganadería.

Ver lo estudiado con respecto a la contabilidad financiera de éste capítulo.

h) Pesca.

Los pescadores con ingresos mayores llevarán los registros necesarios para anotar las operaciones que indiquen cada una de las fracciones siguientes: I. Las existencias de pescado, a precio de costo de cada principio y final de ejercicio; II. El costo de las substancias empleadas para la preservación temporal de la pesca; III. El importe de los sueldos y salarios pagados a los trabajadores al servicio de la explotación y, IV. El costo total de pesca obtenida.

NOTA: Debemos observar lo estudiado en el capítulo III del Título I, que se intitula Contabilidad de Costos.

II. Los asientos de contabilidad serán especificados, deberán correrse dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que se realicen las operaciones respectivas.

III. Los registros y documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las obligaciones fiscales, deberán conservarse en el domicilio del sujeto por un plazo mínimo de cinco años. En caso de clausura o liquidación, el plazo se contará a partir de la fecha de las mismas".

De la lectura del artículo 95 desprendo cuatro conclusiones básicas:

- a) Autorización de los libros contables previa a su utilización (ver R.L.I.S.R.)
- B) Los asientos de contabilidad deberán de correrse dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que se realiza las operaciones respectivas (aspecto muy importante para cuando veamos las infracciones contables y los plazos de registros de los libros contables).
- c) Los registros y documentación comprobatoria de haber cumplido con las obligaciones fiscales se deben conservar por un plazo mínimo de 5 años (plazo que se diferencia del exigido por el C.Co. que es de diez años)
- d) El artículo 95 permite el uso de sistemas contables modernos previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. El departamento de autorizaciones, publicó en octubre de 1967 (revista de investigación fiscal núm. 22) los requisitos generales que deberán llenar los sistemas mecánicos y electrónicos que a continuación se transcriben:

"Los sistemas mecánicos cuya autorización se concede, requieren que este sea integral a todos los registros principales y auxiliares que cada empresa en particular haya implantado.

El libro de Inventarios y Balances debe ser empastado y foliado, como lo ordena el artículo 33 del Código de Comercio, y en él debe anotarse solamente el balance general al fin de cada ejercicio, formado además un cuaderno anexo al mismo, con todas las relaciones analíticas de sus renglones, en los términos del artículo 38 del Código de Comercio.

De acuerdo con los artículos 33 y siguientes del Código de Comercio, y 57 y 58 del reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los libros principales que deben ser autorizados son los siguientes:

Libro de Inventarios y Balance,
Libro Mayor General,
Libro Diario General,
Diario de Compras, y
Diario de Ventas.

Los dos últimos Diarios, que son subdivisiones del Diario General, sólo se exigen a los causantes con ingresos anuales de más de tres millones de pesos.

Para efectos fiscales, no se entenderá que el sistema de contabilidad es mecánico

co, cuando el contribuyente asiente las operaciones en libros principales autorizados, que reúnan los requisitos que impone el Código de Comercio, es decir, que sean libros empastados y foliados y que se hayan presentado, para su autorización, con las hojas en blanco, aun cuando se empleen máquinas de contabilidad, o tabuladoras para llevar registros auxiliares.

II. Máquinas de Contabilidad o de Estadística.

Los tipos de máquinas que se emplean con mayor frecuencia para llevar los sistemas mecánicos de contabilidad, que ha venido autorizando la Secretaría de Hacienda, son dos:

- a) Las llamadas máquinas de contabilidad, que registran las operaciones simultáneamente en la hoja del Diario que corresponda y en la Tarjeta del Mayor General, o del auxiliar a que se refiere la cuenta o subcuenta afectadas, y
- b) El sistema basado en tarjetas tabuladoras o de estadística, según el cual, las transacciones realizadas producen una o varias tarjetas que después se clasifican, ya sea siguiendo el orden en que se efectuaron las operaciones, o según la cuenta a la que afectaron.

No obstante que se usen sistemas mecánicos de contabilidad, la redacción de los asientos debe ser suficientemente amplia, para que se desprenda de ella el concepto de cada operación.

III. Autorización de los libros de contabilidad en hojas sueltas.

La forma de satisfacer los requisitos que señalan los artículos 33 y siguientes del Código de Comercio, y el artículo 57 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, respecto a la forma y autorización de los libros principales de contabilidad, será la siguiente:

- a) En el caso del Diario General y de los diarios especiales.

1° Las hojas sueltas del Diario General, del Diario de Compras, del Diario de Ventas y de los demás diarios especiales, que el causante haya adoptado, deberán ser impresas con el rayado que convenga, numeradas consecutivamente e indicarán el nombre, domicilio, número del Registro Federal de Causantes y demás requisitos de identificación del Contribuyente.

2° Las hojas de los libros diarios se presentarán, para su autorización, en la Oficina Federal de Hacienda, en cuya jurisdicción esté ubicado el domicilio del contribuyente, antes de correr en ellas ningún asiento. La Oficina Federal de Hacienda deberá sellar, dentro de los tres días hábiles, siguientes a la fecha de su presentación, cada una de las hojas, tomando nota en la primera y en la última, del primero y el último folios autorizados, además de apuntar el número y la partida bajo los cuales fueron registrados y la fecha de la autorización. La misma Oficina Federal de Hacienda, se cerciorará de que las hojas de los libros diarios que autoriza, guarden riguroso orden numérico consecutivo, y de que ningún folio esté repetido.

3° La presentación de las hojas para su autorización, deberá hacerse al mismo tiempo que el aviso de iniciación de operaciones, o, cuando se trate de contribuyentes que ya estén operando, en el momento en que lo estimen necesario, siempre y cuando, en el último caso, al presentar la nueva dotación de hojas para su autorización, muestren la última hoja autorizada anteriormente, para que la Oficina Federal de Hacienda haga constar la continuidad de los folios y la autorización anterior.

4° Las colecciones de hojas de los diarios, ya autorizadas, deberán ser encuadernadas y presentadas para una nueva autorización, ante la Oficina Federal de Hacienda que corresponda, a más tardar, el día en que el contribuyente deba presentar su declaración para el pago del Impuesto sobre la Renta, para que se registren y se tome nota de los folios comprendidos en cada tomo, en la primera y última hoja de los tomos que resulten.

5° Cuando por cualquier circunstancia se inutilicen hojas autorizadas, deben incluirse, por su orden de numeración en los tomos encuadernados a que corresponda, con la anotación de Cancelado, expuesto en forma clara y que inutilice totalmente la hoja.

b) En el caso del Libro Mayor General.

1° Las hojas useltas deberán ser impresas, con el nombre, domicilio, número del Registro Federal de Causantes y demás requisitos de identificación de la empresa y el rayado que convenga al causante, pero sin numerarse previamente.

2° Las hojas destinadas al Mayor General, serán utilizadas sin autorización -- previa. Una vez usadas se formarán legajos empastados, clasificando las hojas por cuentas y numerándolas consecutivamente. Estos legajos deberán ser presentados a más tardar, el día en que el causante deba presentar su declaración para el pago del impuesto sobre la Renta, ante la Oficina Federal de Hacienda -- que corresponda, la que deberá registrarlos y autorizarlos, en la forma ordinaria, haciéndose en la primera y última hoja las anotaciones respectivas.

3° Los legajos formados con las hojas del Mayor General, deberán contener la totalidad de las cuentas utilizadas, durante el ejercicio que comprenda la declaración.

c) En el caso del Libro de Inventarios y Balances

Si los contribuyentes anotan en el Libro de Inventarios y Balances, el balance general practicado al fin de cada ejercicio y forma un cuaderno con todas las relaciones analíticas en los renglones de dicho estado, deberán empastar y foliar dichas relaciones y presentarlas para su autorización ante la Oficina Federal de Hacienda, en cuya jurisdicción esté ubicado el domicilio del causante, a más tardar el día en que éste deba presentar su declaración para el pago del impuesto sobre la Renta.

Desde luego, los requisitos emitidos por el Departamento de Autorizaciones, de la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, están sujetos a la garantía de irrevocabilidad, a que se refieren los artículos 94 del Código Fiscal de la Federación y 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación"

2) Infracciones Contables.

Se encuentran enunciados diversos tipos de infracciones* (administrativas) de carácter contable en el artículo 38 del Código Fiscal. Dentro de las principales infracciones mencionadas tenemos:

a) No obtener oportunamente los permisos, placas, boletas de registro, libros o cualquier otro documento exigido por las disposiciones fiscales; no tenerlos en los lugares que señalan dichas disposiciones, o no devolverlos oportunamente dentro del plazo que las mismas disposiciones establecen;

b) No llevar los sistemas de contabilidad que requieran las disposiciones fiscales; llevarlos en forma distinta a como éstas prescriben; no hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas; hacerlos incompletos o in-

*Art. 35. "La aplicación de las sanciones administrativas que procedan, se hará sin perjuicio de que se exija el pago de las prestaciones fiscales respectivas, de recargos en su caso, y de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal".

SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
PROCURADURIA FISCAL DE LA FEDERACION

OFICINA DE PROVEIDOS MECANIZADOS



CREDITO MUN.
011

PROVEIDO No. 2116025

340(08)/46990

78651

MEXICO, D. F. A 1 DE MARZO DE 1976

RAMO. RENTA.

PAGO BAJO PROTESTA.

INFRACTOR. SAMRA DE MEXICO S A

REGISTRO FEDERAL DE CAUSANTES MAY-4-76-11-0211 0 0011- 1,000.00

DOMICILIO. CALIFORNIA NO. 212 COL DEL VALLE MEXICO D F

OFICINA FEDERAL DE HACIENDA. DISTRITO FEDERAL NUM. 11

ACTA DE CONSIGNACION. 01962468 DE 30 DE ENE DE 1976

HECHO. NO LLEVAR EL LIBRO MAYOR DESDE EL 25 DE FEBRERO DE 1975, FECHA QUE MANIFESTO COMO DE INICIACION DE OPERACIONES, HASTA EL 30 DE ENERO DE 1976, DIA QUE LO PRESENTO EN BLANCO PARA SU AUTORIZACION.

INFRACCION. A LOS ARTICULOS 42 FRACCION I DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, 57 FRACCION II DE SU REGLAMENTO Y 38 FRACCION XIV DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

FUNDAMENTO. ARTICULOS 37 FRACCIONES I Y II, 42 FRACCION IV Y 84 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, EN RELACION CON EL ARTICULO CUARTO FRACCION XIII DE LA LEY ORGANICA DE LA PROCURADURIA FISCAL DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.

SANCION. SE IMPONE AL INFRACTOR UNA MULTA DE \$1,000.00 UN MIL PESOS 00 CTS.

INSTRUCCION. NOTIFIQUESE Y PROCEDASE AL COBRO DE LA SANCION.

ASI LO PROVEYO EL PROCURADOR FISCAL DE LA FEDERACION Y FIRMA POR SU ACUERDO EL SUBPROCURADOR.

M. MANUEL QUIJANO MENDOZA

RUREN C. MEDINA
Notificador

3258
07

CAUSANTE

REG. C221R09
DICT. 036

- xactos o fuera de los plazos respectivos;
- c) Llevar doble juego de libros;
 - d) Hacer, mandar hacer o permitir en su contabilidad, anotaciones, asientos, - cuentas, nombres, cantidades o datos falsos; alterar, raspar o tachar en per- juicio del fisco, cualquiera anotación, asiento o constancia o constancia he- cha en la contabilidad; o mandar o consentir que se hagan esas alteraciones, - raspaduras o tachaduras;
 - e) Destruir o inutilizar los libros cuando no haya transcurrido el plazo duran- te el cual conforme a la ley los deben conservar; (5 años)
 - f) No presentar para su autorización, o hacerlo extemporáneamente, los libros o sistemas de contabilidad, cuando lo exijan las disposiciones fiscales: (ver esquema).
 - g) Faltar a la obligación de extender recibos, facturas o cualesquiera otros - documentos que señalen las leyes fiscales. No exigirlos cuando tengan obliga- ción de hacerlo. No consignar por escrito los actos, convenios o contratos que de acuerdo con las disposiciones fiscales deban constar en esa forma;
 - h) No presentar, o no proporcionar, o hacerlo extemporáneamente, los avisos, - declaraciones, solicitudes, datos, informes, copias, libros o documentos que - exijan las disposiciones fiscales. No comprobarlos o aclararlos cuando las au- toridades fiscales lo soliciten;
 - i) Presentar los avisos, declaraciones, solicitudes, datos, informes, copias, libros y documentos que se refiere a la fracción anterior, incompletos o con er- rores que traigan consigo la evasión de una prestación fiscal;
 - j) Presentar los avisos, declaraciones, solicitudes, datos, informes, copias, libros y documentos que se refieren las dos fracciones anteriores, alterados o falsificados;
 - k) Declarar ingresos menores de los percibidos; hacer deducciones falsas; ocu- tar u omitir bienes o existencias que deban figurar en los inventarios, o ilus- tarlos a precios inferiores de los reales; no practicar los inventarios o bal- ances que prevengan las disposiciones fiscales o hacerlo fuera de los plazos señalados por las leyes fiscales;
 - l) Eludir el pago de las prestaciones fiscales como consecuencia de inexactitu- des, simulaciones, falsificaciones y otras maniobras;
 - m) Resistirse por cualquier medio, a las visitas de inspección; no suministrar los datos e informes que legalmente puedan exigir los inspectores; no mostrar

los sistemas de contabilidad, documentos, registros o impedir el acceso a los almacenes, depósitos, tinacales, bodegas o cualquier otra dependencia, y en general, negarse a proporcionar los elementos que se requieran para comprobar la situación fiscal del visitado, en relación con el objeto de la visita;

En el artículo 42 del Código Fiscal indica que se impondrán multas por cada una de las infracciones previstas en el artículo 38 en base a lo siguiente:

- 1) \$25.00 para infracciones indicadas en los incisos m)
- 2) de \$ 10.00 a \$ 100.00 incisos a) y h)
- 3) de \$100.00 a \$1000.00 incisos b), e), g) y m)
- 4) y de \$1000.00 a \$10000.00 incisos c), d), l), i), j) y k)

2) Delitos Contables.

Los delitos Contables que describe el Código Fiscal se refieren concretamente a todas aquellas maniobras contables que realice el sujeto para evadir el impuesto que corresponda cubrir por ejercer una determinada actividad económica. Por evasión fiscal entendemos: El contribuyente utilizando actos jurídicos inapropiados para configurar el hecho imponible, pretende no pagar el tributo; -- los interesados realizan actos de derecho civil o mercantil que escapan a la conducta tipificada en la ley tributaria* (carretero).

El artículo 72 del Código Fiscal nos indica que se equiparará al delito de defraudación: (únicamente en este caso delitos contables)

- a) Consigne en las declaraciones que presente para fines fiscales, ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos, o deducciones falsas.
- b) Proporcione con falsedad a las autoridades fiscales que lo requieran, los datos que obren en su poder y que sean necesarios para determinar la producción, el ingreso gravable o los impuestos que cause.
- c) Oculte a las autoridades fiscales, total o parcialmente, la producción sujeta a impuestos o el monto de las ventas.

*Debemos recordar la diferencia existente entre evasión y elusión fiscal. Para el Dr. Giuliani Fonrouge la elusión consiste en: "crear la circunstancia generadora del crédito fiscal, en forma distinta de la prevista por la ley, atribuyéndole la apariencia de un acto jurídico gravado con menor intensidad o no -- gravado, de manera tal que no puede castigarse como una sustracción de impuesto, ni como defraudación".

d) No expida los documentos en los que deba acreditarse el pago de un impuesto mediante la fijación de estampillas.

e) Para registrar sus operaciones contables, fiscales o sociales, lleve dos o más libros similares con distintos asientos o datos, aun cuando se trate de libros no autorizados.;

f) Destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial, dejándolos ilegibles, de los libros de contabilidad que prevengan las leyes mercantiles o las disposiciones fiscales.

g) Utilice pastas o encuadernaciones de los libros a que se refiere la fracción anterior, para sustituir o cambiar las páginas folladas.

El texto del artículo 72 está inspirado en el artículo 1º de la ley Penal de Defraudación Impositiva y los artículos 38 y siguientes del propio Código.

"El delito de defraudación fiscal se sancionará con prisión de tres meses a seis años si el monto del impuesto defraudado o que se intentó defraudar es inferior a \$50000.00 y con prisión de dos a nueve años si dicho monto es de \$50000.00 o mayor.

Cuando no se pueda determinar la cuantía del impuesto que se defraudó o intentó defraudar, la pena será de tres meses a nueve años de prisión.

No se impondrán las sanciones previstas en éste artículo, si quien hubiera cometido el delito entera espontáneamente el impuesto omitido" (art.73).

En opinión de Rivera Silva, en la defraudación se sigue un sistema mixto de penalidad con inclinación al sistema objetivo. Con lo anterior se quiere indicar que el daño causado o que se va a causar sirve de guía principal para la imposición de la sanción, tomando como base la cantidad de \$50000.00

Podemos observar claramente que en el párrafo tercero se exime de las sanciones previstas a quien entere el impuesto omitido, sin que haya sido descubierto de antemano por alguna autoridad, ni hubiere procedido denuncia o iniciativa de --inspección; o cuando entere dentro de los diez días de exigibilidad aunque exista requerimiento, de acuerdo con los artículos 37, fracción X y 43 del Código Fiscal (También debemos recordar al respecto el artículo de la Ley Del Impuesto sobre la Renta).

* "Comete el delito de fraude el que engañando a uno o aprovechándose del error en que este se halla, se hace ilícitamente de alguna cosa o alcanza un lucro indebido" (artículo 386 del Código Penal)

3) Auditoría.

Los hechos afirmados en los dictámenes que formulen contadores públicos sobre los estados financieros y su relación con las declaraciones fiscales, se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, si se reúnen los siguientes requisitos:

I. Que el contador público que dictamine esté registrado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Se inscribirá para estos efectos a las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de Contador Público registrado en la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría.

II. Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones fiscales y, en su defecto, conforme a las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cerciorarse mediante revisión y pruebas selectivas del cumplimiento de esta fracción.

En caso de que el contador público no hubiere dado cumplimiento a dichas disposiciones, normas y procedimientos, la Secretaría previa audiencia, suspenderá hasta por tres años los efectos del registro a que se refiere la fracción anterior. Si hubiera reincidencia o el contador hubiera participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación de dicho registro.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las auditorías fiscales, las que podrán ejercer directamente sus facultades de vigilancia y comprobación sobre los sujetos pasivos o responsables solidarios y expedir las liquidaciones de impuestos omitidos que correspondan (artículo 85 del Código Fiscal de la Federación).

La fracción I, podría pensarse, se desvía del espíritu del artículo 4º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y de la Ley Reglamentaria de los Artículos 4º y 5º Constitucionales, relativos al ejercicio de las profesiones y su reglamento. Dicha fracción I, aparentemente restringe la aceptación de dictaminar en materia fiscal a los contadores que no reúnan requisitos que las normas relativas (artículo 4º Constitucional y Ley de Profesiones) aplicables al caso, no establecen.

Sin embargo, se trata simplemente de una medida administrativa, de comodidad. En efecto, el Código Fiscal de la Federación no es la norma que debe señalar los requisitos para lograr validez de actuación a personas con título autoriza

do, ni pueda exigir registro especial de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y colegiación obligatoria para facilitar el que los contadores formulen dictámenes válidos sobre los estados financieros y declaraciones fiscales. En base a lo anterior debemos recordar que solo la Secretaría de Educación Pública puede legalmente autorizar o prohibir a una persona determinados actos. Sólomente entrega presunción de certeza a declaraciones de contadores inscritos conforme al artículo 85.

NOTA: Debemos recordar que además de las leyes, Reglamentos y Códigos analizados hasta esta parte de la tesis, existen otras disposiciones de carácter legal para normar la obligación de registro contable a que está obligado a cumplir el sujeto, entre otras: La ley de Tabacos Labrados, Ley Federal de Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, etc... (Ver Apéndice III).

CONCLUSIONES

1. El Derecho Contable es producto de la unión de dos ciencias independientes: la contabilidad y el derecho.
2. Al estudiar la legislación contable que prevalece actualmente en nuestro país, podremos observar que es el derecho público (mediante leyes fiscales) el que realmente ha venido a dar una estructura y forma legal a la contabilidad.

A principios del presente siglo la contabilidad en México se vió regulada - desde el punto de vista fiscal (con legislación completa) ya que anteriormente era el derecho privado el que se encargaba de regular ese importante instrumento de información económica.

En base a lo anterior, podemos concluir que la contabilidad en nuestro país tiene una importancia jurídica desde dos puntos de vista primordiales: del Derecho Privado y del Derecho Público.

En el estudio del Derecho Privado prevalecerá la importancia de la contabilidad en: a) Control de información por parte de los propietarios de los negocios; b) Terceros interesados (acreedores, proveedores, etc); c) Prueba Mercantil.

Ahora bien, desde el punto de vista del Derecho Público, la contabilidad tiene su fundamento de estudio como principal base en el control informativo de actividades económicas, para efectos impositivos.

3. El criterio más conveniente para el análisis de la contabilidad legal (en México), es con base en la problemática jurídica existente entre la distinción de "acto Civil y acto Mercantil".

Las leyes civiles (Código Civil) y las mercantiles (Código de Comercio, --- L.G.S.M. fundamentalmente), hacen una división tajante respecto a las obligaciones contables de las actividades económicas realizadas por las personas físicas o morales, según sea su actividad económica -ya civil, ya mercantil-, dando como conclusión, que en la legislación mercantil se ve una regulación más estricta y completa que en la legislación civil con respecto al régimen contable obligatorio. (sucediendo lo mismo en la L.I.S.R.).

4. Tanto en la legislación Mercantil (Co. C., L.G.S.M.) como en la Civil (Co. Civil) existe una marcada obsolescencia con respecto a la regulación de la contabilidad. Esta obsolescencia la atribuyo a que ambas especies de legislaciones fueron creadas a finales del siglo pasado (Co. C.) o bien a principios del actual (Co. Civ. y L.G.S.M.), en tanto que la ciencia contable -

ha venido enriqueciéndose en sus principales técnicas, sobre todo en el presente siglo, básicamente con el desarrollo del uso de la electrónica dentro de la contabilidad.

5. Observamos que en nuestra legislación se encuentran diseminadas en diversas leyes la obligación contable a que está sujeta una persona física o moral - al ejercer una determinada actividad económica. Esta diseminación provoca - en muchas ocasiones confusiones y contradicciones entre las leyes que estructuran a la Contabilidad Legal.

A continuación expongo un breve cuadro de las principales leyes que regulan a la Contabilidad Legal en nuestro País:

- A) Código de Comercio: Exige que todos los comerciantes deberán llevar como mínimo para cumplir con la obligación contable a que están sujetos los siguientes libros: Inventarios y Balances, Diario y Mayor.
- B) L.G.S.M. Regula básicamente el concepto del Balance, imprimiéndole una importancia fundamental con respecto a las Sociedades Anónimas. Además en forma general regula los conceptos de capital contable, utilidades, etc...
- C) Código Civil: No regula en forma directa la contabilidad que deberán llevar las personas que se dediquen a una actividad civil; pero menciona en diferentes artículos conceptos contables como son capital social, pérdidas, etc.
- D) Código Fiscal: Establece la obligación de llevar los libros contables desde un punto de vista fiscal. Enumera las infracciones contables y sus sanciones.
- E) L.I.S.R.: Exige a los causantes mayores del régimen del impuesto global de las empresas a que lleven los libros exigidos por el Código de Comercio y otros registros auxiliares, a los llamados causantes menores únicamente les exige el llevar un sistema contable simplificado (libro de Ingresos y egresos). En lo referente a las personas sujetas al régimen del impuesto al ingreso a las personas físicas se les exige el llevar el precitado libro de Ingresos y egresos y un registro de amortizaciones; y por último, a las asociaciones y sociedades de carácter civil se les obliga a llevar un sistema contable según éstas realicen actividades civiles o mercantiles.
- F) R.L.I.S.R.: Se encarga de dar las reglas generales por medio de las cuales se llevarán un control de costos de la empresa, autorización de los libros contables, etc...
- F) L.F.I.M.: Se encarga de regular el sistema contable a que están sujetos los causantes menores (Libro de Ingresos y Egresos), a la vez que regula en for

ma general aspectos de control contable para poder determinar los ingresos de la actividad mercantil desarrollada (recibos, facturas, etc.)

- H) Otras: Entre éste rubro enmarcamos a los impuestos al consumo, impuestos a la Producción y otras leyes que en forma específica, según sea el tipo de actividad (cervecera, cerillera, etc.) establecerá diversas formas de control contable.

Como podemos observar -aun en este pequeño resumen- se encuentran serias -- contradicciones a que tipo de obligación contable está sujeto una determinada persona, por ejemplo, si es una persona física que se dedica a una actividad económica de carácter mercantil mediante la cual obtiene ingresos anuales inferiores a \$500,000.00, ésta se verá obligada, según el Código de Comercio a llevar los libros Diario, Mayor e Inventarios y Balances; a la vez que L.F.I.M. y la L.I.S.R. le exigirán para cumplir con sus obligaciones contables el que lleve únicamente el llamado libro de Ingresos y Egresos y en su caso, un sistema simplificado de contabilidad.

También existen varias confusiones en nuestro país para que una persona comprenda en forma correcta que obligaciones contables le corresponden, esto se debe a la complejidad y obsolescencia de algunas leyes, teniendo como ejemplo al respecto el caso de una sociedad civil, a la cual el Código civil no exige obligación alguna con respecto a las obligaciones contables a que debería estar sujeta, siendo las leyes fiscales las que le exigirán que cumpla con diversas obligaciones de tipo contable. La L.I.S.R., en su artículo 89 nos indica que las sociedades civiles seguirán para efectos impositivos el régimen del Impuesto Global de las Empresas o el régimen Global de las Personas Físicas según sea la actividad que ejerzan las precitadas sociedades o asociaciones civiles, quedando a la duda de que tipo de contabilidad deberá llevar una sociedad civil que se dedique a ambos tipos de actividad económica (civil o mercantil)

6. Por último propongo se reestructuren la legislación contable en nuestro país teniendo esta reestructuración las siguientes características:
- a) Se regule la obligación contable en igual forma a las personas que realicen una actividad civil o mercantil;
 - b) Se estructure la legislación contable en nuestro país sin la actual distinción entre derecho público y derecho privado, ya que si bien ambos tienen fines diferentes, estos se cumplirán en base a medios semejantes (control de los ingresos, costos, etc.)
 - c) La única discriminación que deberá existir para la regulación contable -

Deberá ser en función a la fuerza económica que represente el sujeto obligado ya sea esta persona física o moral, civil o mercantil, dando como justificación a ésta discriminación contable el costo que representa el llevar un registro contable como lo exige actualmente la ley del Impuesto sobre la renta para los causantes mayores, no olvidando, naturalmente, el renglón de "Control Contable" por parte del fisco debiendo ser este sumamente estricto (para evitar así que los causantes "menores" ayuden a los "mayores" con facturación ficticia, etc... como se hace actualmente por existir deficiencias al respecto en la L.I.S.R.)

APENDICE I

- CONTIENE:
- a) Circular de Catálogo de Cuentas emitida por la Dirección de Aditoria Fiscal Federal.
 - b) Catálogo de Cuentas utilizado en la práctica por Industria WAWIS S.A.; basado en los lineamientos fijados al respecto por la Dirección de Auditoria Fiscal Federal.

DIRECCION DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL

CATALOGO DE CUENTAS PARA
COMERCIANTES E INDUSTRIALES.
(Normal)

El Catálogo de Cuentas adjunto, ha sido elaborado por esta Dirección en base a las normas de estandarización aplicables a nomenclatura, numeración y agrupación.

Se integra con los siguientes anexos:

- A.- Listado general de cuentas de Mayor.
- B.- Relación de subcuentas de gastos.
- C.- Relación de subcuentas de algunas cuentas de Mayor.
- D.- Instructivo sobre el movimiento y saldo de las cuentas de Mayor.
- E.- Normas mínimas de Control Interno.

Al implantar este catálogo, deberán tenerse en consideración las siguientes recomendaciones y aclaraciones:

- 1.- El catálogo de cuentas incluye, tanto cuentas de inventarios como de Almacén, previendo los casos en que dichos causantes tengan autorización de esta Secretaría, que los exima de contabilizar con la fecha en que se efectuaron las entradas y salidas de las existencias de sus inventarios.
- 2.- El catálogo de cuentas mencionado, preve el registro de cualesquiera operaciones propias del giro de las empresas citadas al rubro, sin embargo, cuando por la naturaleza jurídica, la organización contable adoptada por las mismas, o cualquier otra circunstancia determinante, ciertos aspectos u operaciones no se presenten o realicen, no será forzoso el uso de las cuentas y subcuentas correspondientes contenidas en él.
- 3.- La clasificación de gastos, según anexo "B", atiende a las necesidades contables de las empresas, sin que signifique el establecimiento de determinadas de ellas, que las erogaciones que reflejarán, sean deducibles para los efectos del Impuesto sobre la Renta o de cualquier otro Impuesto Federal, pues para ello requerirán estar previstas en las disposiciones fiscales aplicables en vigor y reunir todos los requisitos de igual índole, que correspondan.

4.- Cuando se incurra en gastos que afecten simultáneamente a dos o más cuentas de resultados, procederá a hacer el prorrateo relativo, salvo cuando se trate de partidas de poca cuantía.

Tampoco se hará el prorrateo cuando lo que corresponda cargarse a una cuenta sea de monto reducido.

5.- Las cuentas de SALIDAS DE MERCANCIAS, DE MATERIAS PRIMAS Y MATERIALES Y DE PRODUCTOS TERMINADOS POR APLICAR, serán de utilización obligatoria para los causantes que no tengan establecido el sistema contable de inventarios perpetuos.

6.- Cualquier ampliación o modificación que se considerara necesaria al Catálogo de Cuentas adjunto, quedará sujeta en todo caso, a la autorización expresa de esta Dirección, para cuyo efecto deberá presentarse a la misma por parte de los interesados, la respectiva solicitud por escrito, debidamente fundada.

A t e n t a m e n t e .

SUFRAGIO EFECTIVO. NO REELECCION.

El director.

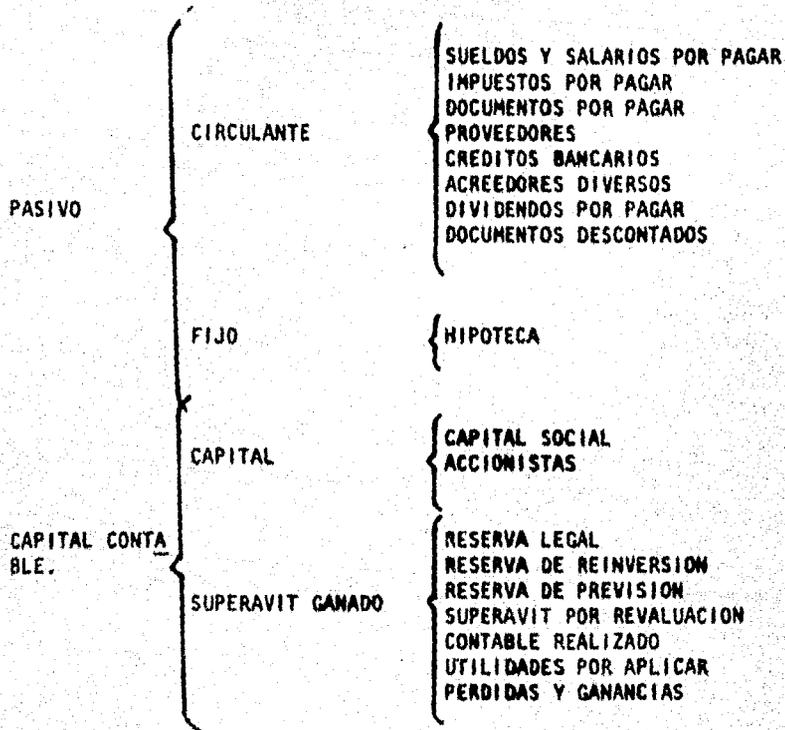
EDUARDO GALENA ESTAVILLO,

Contador Público.

INDUSTRIAS WAWIS S.A.

CATALOGO DE CUENTAS

ACTIVO	CIRCULANTE	CAJA BANCOS CLIENTES DOCUMENTOS POR COBRAR DEUDORES DIVERSOS INVERSIONES EN VALORES INVENTARIO DE PRODUCTOS TERMINADOS INVENTARIO DE PRODUCCION EN PROCESO INVENTARIO DE MATERIAS PRIMAS MERCANCIAS EN TRANSITO COBRANZAS RECIBIDAS DE INFONAVIT
	FIJO	TERRENO EDIFICIO, CONSTRUCCIONES E INSTALAC. MAQUINARIA Y EQUIPO INDUSTRIAL MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA EQUIPO DE TRANSPORTE MOLDES, TROQUELES, MODELOS Y MATRICES EDIFICIOS, CONSTRUCCIONES E INSTALACIONES EN PROCESO MAQUINARIA Y EQUIPO EN TRANSITO PATENTES Y MARCAS DEPOSITOS EN GARANTIA
	CARGOS DIFERIDOS	GASTOS DE ORGANIZACION GASTOS DE INSTALACION Y ADAPTACION IMPUESTOS ANTICIPADOS GASTOS ANTICIPADOS RVA. PARA DEPRECIACION DE EDIFICIO CONSTRUCCIONES E INSTALACIONES RVA. PARA DEPRECIACION DE MAQUINARIA RVA. PARA DEPRECIACION MOBILIARIO RVA. PARA DEPRECIACION DE EQUIPO DE TRANSPORTE
	CUENTAS COMPLEMENTARIAS DE ACTIVO	RVA. PARA DEPRECIACION DE MOLDES, TROQUELES Y MATRICES RVA. PARA AMORTIZACION DE PATENTES Y MARCAS RVA. PARA AMORTIZACION DE AGASTOS DE INSTALACION Y ADAPTACION RVA. PARA CUENTAS Y DOCUMENTOS INCOBRABLE



CUENTAS ACREEDORAS DE OPERACION Y RESULTADOS

INGRESOS POR OPERACIONES

NORMALES

VENTAS
 INGRESOS POR ARRENDAMIENTO
 COMISIONES GANADAS

PRODUCTOS FINANCIEROS { PRODUCTOS FINANCIEROS

OTROS INGRESOS { VENTAS DE ACTIVO FIJO

CUENTAS DEUDORAS DE OPERACIONES Y RESULTADOS

PRODUCTOS DIVERSOS

COSTO DE OPERACIONES NORMALES

COSTO DE VENTAS
 COMISIONES GANADAS CEDIDAS

DISMINUCION DE INGRESOS

REBAJAS, BONIFICACIONES Y DEVOLUCIONES SOBRE VENTAS

GASTOS DE OPERACION

COSTOS DE VENTA
GASTOS DE ADMINISTRACION
GASTOS FINANCIEROS

OTROS GASTOS Y PERDIDAS

COSTO DE VENTAS DE ACTIVO FIJO
COSTO DE PRODUCTOS Y VENTAS DIVERSAS
OTROS GASTOS Y PERDIDAS

IMPUESTOS
IMPUESTOS

CUENTAS DEL COSTO DE FABRICACION

COSTO DE FABRICACION { MANO DE OBRA
COMPRAS DE MATERIA PRIMA Y MATERIALES
GASTOS DE FABRICACION
GASTOS S/COMPRAS DE MATERIS PRIMAS

AJUSTES AL COSTO { DEVOLUCIONES, REBAJAS Y BONIFICACIONES
SOBRE COMPRAS DE MATERIAS PRIMAS

COSTO DE PRODUCCION { COSTO DE PRODUCCION

CUENTAS PUENTE

ACUMULACION DE SALDOS POR APLICAR

NOMINAS Y RAYAS ACUMULADAS

CUENTAS DEUDORAS DE ORDEN CONTABLES

RESPONSABILIDADES POR AVALES Y FIANZAS

MERCANCIAS EN CONSIGNACION

CUENTAS ACREEDORAS DE ORDEN CONTABLES

AVALES Y FIANZAS OTORGADAS

REMESAS EN CONSIGNACION

APENDICE II

- CONTIENE:**
- a) PROCESO CONTABLE PARA LA ELABORACION DE UNA DECLARACION DEL IMPUESTO GLOBAL DE LAS EMPRESAS**
 - b) FORMA DE DECLARACION**
 - c) ALGUNOS ANEXOS IMPORTANTES A LA DECLARACION**

PROCESO CONTABLE PARA LA ELABORACION DE
UNA DECLARACION ANUAL DEL IMPUESTO GLO-
BAL DE LAS EMPRESAS (L.I.S.R.)

INVENTARIOS Y ESTADO DE COSTO
DE PRODUCCION Y VENTA
(Cédula de Trabajo 1)
9151

HOJA DE TRABAJO
(Cédula de
Trabajo 2)
9152

BALANZA DE
COMPROBACION
DE SALDOS
(Anexo 2)
9098

DISTRIBUCION DE CUENTAS
DE GASTOS EN CONCEPTOS
DE DEDUCCION FISCAL
(Cédula de Trabajo 3)
9153

DEPRECIACION
(Cédula de Trabajo 4)
9154

AMORTIZACION DE INTANGIBLES
Y DIFERIDOS
(Cédula de Trabajo 5)
9155

GASTOS PREVISION
SOCIAL
(Cédula de Trabajo 6)
9156

GUERNOS Y SALARIOS
(Cédula de Trabajo 7)
9157

HONORARIOS A PROFESIONISTAS,
ARTISTAS, ETC.
(Cédula de Trabajo 8)
9158

HONORARIOS A CONSEJEROS
Y COMISARIO
(Cédula de Trabajo 9)
9159

ARRENDAMIENTO
(Cédula de Trabajo 10)
9160

OTROS IMPUESTOS
Y DERECHOS
(Cédula de Trabajo 11)
9161

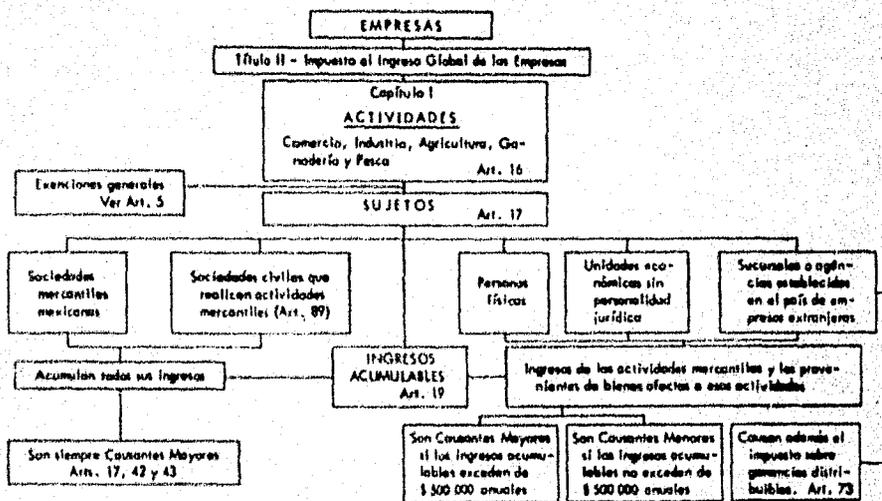
PUBLICIDAD
(Cédula de Trabajo 12)
9162

CONCLUSION ENTRE
LA UTILIDAD O PERDIDA CONTABLE
Y LA FISCAL
(Cédula de Trabajo 13)
9163

CARATULA DE
LA DECLARACION
ANUAL
(9095)

DATOS
ESTADISTICOS
(Anexo 3)
9112

DETERMINACION DE
LA PARTICIPACION
DE LOS TRABAJADORES
EN LAS UTILIDADES
(Anexo 1)
9098



- DEDUCCIONES DEL IMPUESTO ANUAL**
- a) Los pagos provisionales efectuados (Art. 35).
 - b) Los impuestos que fueren retenidos a la empresa sobre intereses percibidos de bancos o de valores de renta fija (Art. 19-IV).
 - c) Los causantes mayores dedicados a la agricultura, ganadería, pesca o edición de libros, deducían del impuesto el 30%, el 40% o el 25% según Art. 34.
 - d) Impuesto sobre la renta pagado en el extranjero (Art. 31).

SECRETARÍA DE HACIENDA Y FISCALÍA

declaración anual de impuesto al ingreso global de las empresas

CAUSANTES MAYORES

1988-89

ESTADO	No. REGISTRO FEDERAL DE EMPRESAS	No. REGISTRO I.M.S.S.	No. OFI	PERIODO DE LA DECLARACION							
			TRAL	SUB	AG	QUA	MES	TRABO	QUA	MES	ANO
NOMBRE (APPELLIDO, PATERNO, MATERNO Y NOMBRE, COMPLEMENTARIO O BAJO SOCIAL)											

DETERMINACION DE LA PARTICIPACION DE UTILIDADES A LOS TRABAJADORES

DETERMINACION DE LA PARTICIPACION DE UTILIDADES A LOS TRABAJADORES		PERSONAS SUJETAS	
<p>1. SALARIOS Y SUJECION A LOS TRABAJADORES</p> <p>2. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>3. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>4. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>5. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>6. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>7. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>8. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>9. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>10. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>11. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>12. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>13. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>14. UTILIDADES CONTINGENTES</p>		<p>1. SALARIOS Y SUJECION A LOS TRABAJADORES</p> <p>2. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>3. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>4. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>5. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>6. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>7. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>8. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>9. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>10. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>11. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>12. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>13. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>14. UTILIDADES CONTINGENTES</p>	
<p>15. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>16. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>17. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>18. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>19. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>20. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>21. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>22. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>23. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>24. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>25. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>26. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>27. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>28. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>29. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>30. UTILIDADES CONTINGENTES</p>		<p>15. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>16. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>17. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>18. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>19. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>20. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>21. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>22. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>23. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>24. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>25. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>26. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>27. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>28. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>29. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>30. UTILIDADES CONTINGENTES</p>	
<p>31. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>32. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>33. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>34. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>35. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>36. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>37. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>38. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>39. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>40. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>41. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>42. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>43. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>44. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>45. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>46. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>47. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>48. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>49. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>50. UTILIDADES CONTINGENTES</p>		<p>31. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>32. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>33. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>34. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>35. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>36. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>37. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>38. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>39. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>40. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>41. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>42. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>43. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>44. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>45. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>46. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>47. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>48. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>49. UTILIDADES CONTINGENTES</p> <p>50. UTILIDADES CONTINGENTES</p>	

CAMBIOS EN PESOS SIN CENTAVOS

SECRETARÍA DE HACIENDA Y FISCALÍA

APENDICE III

- CONTIENE: a) Artículo 46 a 51 de la Ley Federal Sobre Impuestos Mercantiles
- b) Algunas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre Tabacos Labrados referentes a registros contables
- c) Resumen de las principales Leyes y Decretos de Impuesto a la Producción y al Consumo

- Ley Federal de Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles

CAPITULO IX

De las obligaciones de los causantes.

Art. 46.- Son obligaciones de los causantes:

I Empadronarse, declarar y pagar el impuesto, así como firmar todos los documentos previstos por esta ley, bajo protesta de decir verdad, en los términos de los capítulos anteriores:

II Las Personas morales cualquiera que sea el monto de sus ingresos, deberán llevar como mínimo, los libros, registros y documentos que establezcan las distintas disposiciones fiscales que les sean aplicables:

III Las personas físicas cuyos ingresos anuales sean hasta de \$500,000.00, - deberán llevar como mínimo un libro de ingresos y egresos debidamente autorizado o los registros simplificados de sus operaciones que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Cuando sus ingresos anuales sean mayores de \$500,000.00, deberán llevar los libros a que se refiere la fracción anterior. Sin embargo, si sus ingresos anuales no exceden de \$1,500,000.00, podrán optar entre llevar la contabilidad mencionada en la fracción anterior o los registros contables simplificados que en reglas generales determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Cuando al término de su ejercicio fiscal, los causantes obtengan ingresos que excedan de \$1,500,000.00, deberán cumplir con todas las obligaciones a que se refiere la fracción II;

IV Los causantes con ingresos mayores de \$500,000.00, deberán expedir documentos que acrediten las ventas que efectúen y conservar una copia de los mismos a disposición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Asimismo, deberán expedir, con motivo de sus ventas, la documentación que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante disposiciones de carácter general;

V Los causantes comprendidos en la fracción IV del artículo 1º de la ley, cualquiera que sea el monto de sus percepciones, deberán llevar como mínimo un libro autorizado, en el que registrarán el importe de las ventas efectuadas -- por cuenta de todos y cada uno de sus comitentes, separando las operaciones según las tasas de impuesto a que estén gravadas. Asimismo registrarán las comisiones percibidas y las cedidas a otros agentes;

VI Los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas deberán registrarse en los libros autorizados, dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que hayan sido realizadas designado las circunstancias y carácter de cada operación y el resultado que produzca a su cargo o descargo.

Los ingresos obtenidos de las operaciones antes mencionadas deberán ser registrados dentro de los días 1º al 20 del mes siguiente al en que se hayan percibido; esta última obligación podrá ser cumplida potestivamente por los contribuyentes en un libro auxiliar que se denominará "Libro Especial de Ingresos" y deberá ser autorizado gratuitamente por la oficina recaudadora en la jurisdicción del causante.

En las sucursales, dependencias o agencias de los contribuyentes deberá llevarse el "Libro Especial de Ingresos", salvo que en los auxiliares que lleven se cumpla con la obligación de registrar los ingresos dentro del plazo señalado;

VII Conservar los libros que están obligados a llevar de acuerdo con esta ley, y la documentación relativa, en el domicilio que tengan registrado para efectos fiscales, o en otro distinto previa autorización de la Secretaría de -

Hacienda y Crédito Público.

VIII Proporcionar a las autoridades fiscales los datos o informaciones que se les solicite, dentro del plazo fijado para ello;

IX Recibir las visitas de investigación y proporcionar a los auditores o a los investigadores los libros, datos, informes, documentos y demás registros, que soliciten para el desempeño de sus funciones;

X Devolver la placa metálica que ampara el número de cuenta en caso de -- clausura, cambio de objeto, giro, nombre o razón social y en los de traspaso y traslado;

XI Conservar cinco años los libros de contabilidad, libros especiales fiscales y documentos probatorios relativos a las operaciones efectuadas.

Art. 47.- En toda promoción, gestión o solicitud que ante las oficinas públicas hagan los contribuyentes del impuesto sobre ingresos mercantiles, se incluirá una declaración expresando el número de su empadronamiento y si están al -- corriente en el pago de este gravamen.

Art. 48.- Los contribuyentes que obtengan ingresos exentos y gravados, así como quienes los perciban solamente gravados pero con diferentes tasas, deberán llevar en su contabilidad registro por separado de los ingresos sujetos a cada tipo de tratamiento fiscal y en sus declaraciones mensuales:

I Manifestarán el total de sus ingresos;

II Deducirán del total de sus ingresos;

a) Los descuentos, devoluciones y bonificaciones;

b) Los ingresos exentos;

III Aplicarán a los ingresos gravables las tasas establecidas en el artículo 14, según proceda.

Los causantes sujetos al régimen establecido en el artículo 9º de esta ley, -- con excepción de los señalados en la fracción III, estarán obligados a llevar -- cuenta por separado tanto de sus compras como de sus ventas.

Art. 49.- En caso de que los causantes no lleven las separaciones a que se refiere el artículo anterior, el impuesto se causará a la tasa más alta que causen sus ingresos gravables, incluyendo las percepciones que pudieren estar -- exentas.

Art. 50.- En el caso de inspección permanente a que se refiere el artículo 62, quedan obligados los contribuyentes a proporcionar al personal designado, los libros, documentos, informes y demás elementos necesarios para el desahogo de la diligencia.

Art. 51.- Los contribuyentes de este impuesto están obligados, cuando así lo -- solicite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a proporcionar los informes del transporte de mercancías, movimiento de cuentas, compras efectuadas, -- así como copias o relaciones de las facturas, notas de venta y notas de servicio que hayan expedido, en las que expresarán los números de empadronamiento -- de los compradores, de acuerdo con los datos que éstos les hayan proporcionado.

Con los datos y documentos a que se refiere el párrafo anterior, se ordenarán las auditorías, a efecto de hacer las investigaciones generales que procedan -- en la contabilidad de los causantes y en los inventarios y cuentas de ingresos o de ventas de los propios causantes.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE TABACOS LABRADOS.

SUJETO.-

Son causantes del impuesto las personas físicas o morales que produzcan o importen Tabacos Labrados.

Tienen responsabilidad solidaria cuando no se haya cubierto el impuesto:

- a) Los comerciantes, expendedores, adquirentes y poseedores de productos gravados que no sean para su consumo personal
- b) Las personas que permitan a otros la venta de dichos productos en sus casas o establecimientos.
- c) Los Miembros de los Consejos de Administración y los Gerentes o Administradores de las Sociedades y Empresas causantes.

OBJETO.-

Constituye objeto del impuesto la elaboración de Tabacos Labrados en todas formas.

TARIFAS.-

Las cuotas del impuesto se aplican sobre el precio de fábrica de cada envase o cajetilla de cigarros de cada puro o de cada envase que contenga algún otro producto gravado. Los fabricantes deben pagar de acuerdo con la tarifa contenida en el artículo 3o. de la Ley del impuesto sobre Tabacos Labrados.

OBLIGACIONES DE LOS FABRICANTES.-

- 1.- Registrarse.
- 2.- Llevar además de los libros que otras leyes previenen, el de elaboración de sus productos autorizados por la Oficina Federal de Hacienda.
- 3.- Presentar sus informes,
- 4.- Imprimir en las cajetillas, cajas y otros envases en que expendan los productos, el nombre o razón social de la fábrica, su domicilio, la marca de los productos y el precio de venta al público.
- 5.- Hacer las declaraciones y pedimentos y rendir los resúmenes de elaboración previstos en la Ley y su Reglamento.
- 6.- Adherir los timbres correspondientes a los envases tan pronto como los productos sean colocados en ellos, excepto en el caso de que se trate de puros, pues entonces la estampilla se coloca sobre cada uno en forma de anillo.
- 7.- Permitir previa la presentación de la orden respectiva que se practiquen auditorías o inspecciones en las fábricas, sucursales, bodegas, almacenes, oficinas o depósitos y en todos los locales que dependan directamente del negocio, proporcionado a los auditores o inspectores los elementos indispensables para el desempeño de sus funciones.
- 8.- Cumplir con las demás obligaciones que establece la Ley y su Reglamento.

OBLIGACIONES DE LOS IMPORTADORES DE TABACOS LABRADOS.-

- 1.- Registrarse en el Departamento Administrador del impuesto.
- 2.- Formular en cada caso, una solicitud para que se autorice la importación.
- 3.- Pagar en efectivo en la Oficina Federal de Hacienda de su Jurisdicción el monto del impuesto correspondiente a los cigarros o puros por importar.
- 4.- Previa adquisición de las estampillas, adherirlas a los productos de importación que no sean cigarros o puros antes de que los mismos salgan de las Aduanas u Oficinas Postales.
- 5.- Rendir el informe referente a la distribución y venta de los Tabacos impor

tados.

6.- Permitir previa la presentación de la orden respectiva que practiquen auditorías e inspecciones en sus establecimientos, sucursales, bodegas, almacenes depósitos u oficinas proporcionando todos los elementos indispensables para el desempeño de sus funciones.

INFRACCIONES Y SANCIONES.-

Por no registrarse, se cometen infracciones a los artículos, II Fracción I de la Ley del Impto. sobre Tabacos Labrados, en relación con el 228 Fracción IV - del Código Fiscal de la Federación.

Por no presentar los informes se comete infracción a los artículos II Fracción V de la Ley citada, en relación con el 228 Fracción I del Código Fiscal de la Federación.

Por no llevar los libros, se comete infracción a los artículos II Fracción III de la Ley mencionada en relación con el 228 Fracción VII del Código Fiscal de la Federación.

Por no adherir los timbres a los productos en la forma establecida, se comete infracción a los artículos II Fracción VIII de la Ley del Impuesto sobre Tabacos Labrados en relación con el 228 Fracción XIII del Código Fiscal de la Federación.

Por poseer, vender o permitir que se enajenen en sus establecimientos productos nacionales o extranjeros gravados por la Ley en los que no estén adheridas las estampillas que acrediten el pago del impuesto, se comete infracción a los artículos 2o. 3o. y 11o. Fracción VIII en relación con el 20, 21, 22, y 23 de la Ley del Impuesto sobre Tabacos Labrados.

Por no permitir la práctica de las Visitas de Inspección o no proporcionar los elementos necesarios, se comete infracción a los artículos II Fracción X de la Ley específica, en relación con el 228 Fracción XXIII del Código Fiscal de la Federación.

LEY DE IMPUESTOS SOBRE	FECHA DE LA LEY	FECHA DEL REGLAMENTO	DECRETOS
1) Reventa de Grasas y Lubricantes	8-XII-60 (D.O. 19-I-61)		
2) Aguamiel y Productos de su Fermentación.	20-V-32	6-VI-32	
3) Aguas Envasadas y Re- frescos	30-XII-57 (D.O. 31-XII-57)		29-XII-70 (D.O. 30-XII-70)
4) Industrias del Azú- car, alcohol, aguar- diente y envasamien- to de bebidas Alcoh- ólicas.	24-XII-71 (D.O. 29-XII-71)		
5) Despepíte de Algodón	30-XII-55 (D.O. 31-XII-55)	30-IV-56 (D.O. 7-V-56)	
6) Consumo de Algodón	20-VI-44		
7) Automoviles y Camio- nes Ensamblados.	29-XII-50 (D.O. 30-XII-50)	21-VI-51 (D.O. 10-V-51)	
8) Cacao	30-XII-66 (D.O. 31-XII-66)		
9) Cemento	29-XII-56 (D.O. 31-XII-56)		
10) Carillos y Fósforos	15-VIII-35 (D.O. 31-VIII-35)	13-IX-40 (D.O. 25-IX-40)	
11) Producción e Intro- ducción de Energía - Eléctrica.	29-XII-32 (D.O. 31-XII-32)	25-I-33 (D.O. 30-I-33)	

12) Consumo de Energía Eléctrica	31-XII-38 (D.O. 16-I-39)		
13) Explotación Forestal	30-XII-35 (D.O. 31-XII-35)	2-III-36 (D.O. 14-III-36)	
14) 10% Sobre Entradas			29-XII-24 (D.O. 31-XII-24)
15) Loterías, Rifas, Sorteos y Juegos Permitidos.	30-XII-47 (D.O. 31-XII-47)		
16) Llantas y Cámaras De Hule	23-XII-54 (D.O. 24-XII-54)		
17) Fomento a la Minería	30-XII-55 (D.O. 31-XII-55)	23-XII-25 (D.O. 10-III-26)	
18) Portes y Pasajes	23-XII-54 (D.O. 27-XII-54)		
19) Empresas que explotan estaciones de radio o T.V.	28-XII-61 (D.O. 29-XII-61)		
20) Sal	30-XII-38 (D.O. 26-IV-39)	14-IV-39 (D.O. 26-IV-39)	
21) Ingresos por Servicios Telefónicos	31-XII-51 (D.O. 5-I-52)	22-XII-52 (D.O. 5-VII-52)	
22) Tabacos Labrados	29-XII-61 (D.O. 30-XII-61)	20-X-38 (D.O. 24-X-38)	
23) Timbre	30-XII-53 (D.O. 31-XII-53)	23-XII-31 (D.O. 31-XII-31)	
24) Compraventa de primera mano de Artículos de vidrio.	28-XII-67 (D.O. 29-XII-67)		30-XII-69 (D.O. 31-XII-69)

BIBLIOGRAFIA

- Anzures Maximino. Contabilidad General. Anzures. 1961. México.
- Baz Gustavo. Curso de Contabilidad de Sociedades. Baz. 1976. México.
- Briseño Sierra. El Impuesto al Ingreso Global de las Personas Físicas. Revista Fiscal y Financiera. 1974. México.
- Diccionario de Contabilidad. Uthea 1974. México.
- De la Garza Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Porrúa. 1975 México.
- De Pina Rafael Diccionario de Derecho. Porrúa 1973. México.
- Elías M. Salvador. Apuntes Sociedades. UNAM. 1974.
- Finney H. D. Principios of Financial Accounting. Prentice Hall 1968 USA.
- Flores Savala. Elementos de Finanzas públicas Mexicanas. Porrúa 1973 México.
- Fuory William. Introduction to the Computer. Prentice Hall 1973. USA.
- Gertz Manero. Manual de Derecho Contable. UNAM. 1971. México.
- Gertz Manero. Qué es la Contabilidad. UNAM. 1971.
- Horngren T. Charles. Cost Accounting. Third edition. Prentice Hall USA.
- Mantilla Molina. Derecho Mercantil. Porrúa 1974 México.
- Margain Manatou. Derecho Tributario Mexicano. USLP. 1973. México.
- McCracken Daniel. Programación Cobol. Limusa. 1972. México.
- McNeill Winfield. Sistemas eficaces para el Control de Costos. Diana 1973. México.
- Molina Victor. Como defenderse en Materia Fiscal. Ed. Molina. 1974. México
- Morales Felgueres Carlos. Estudio Contable del Impuesto Sobre la Renta. Ed de Finanzas. 1974 México.
- Nordick Robert. La Administración en las Inversiones de Capital. Diana 1974 México.
- Porras López. Derecho Fiscal. Porrúa. 1974 México.
- Quián J. Roberto. Contabilidad para Abogados. Astrea. 1974. Argentina.
- Rfo Cristobal. Costos I. UNAM. 1972 México.
- Rodríguez y Rodríguez. Derecho Mercantil. Porrúa. 1972 México.
- Rodríguez y Rodríguez. Tratado de Sociedades Mercantiles. Porrúa. 1971. México.
- Rojina Villegas. Derecho Civil (Contratos). Porrúa 1973 México.
- Valdés Villarreal. Apuntes de Derecho Fiscal. UNAM. 1976. México.