

00663  
1  
/e



# Universidad Nacional Autónoma de México

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION  
DIVISION DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

CONTABILIDAD DE PRODUCTIVIDAD

T E S I S

Para obtener el grado de  
MAESTRO EN CONTADURIA  
Presenta el Lic.

GERARDO FRANCISCO QUESADA MONGE

México, D. F.

Marzo de 1984

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



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 está 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.

## INDICE

		Pág.
INTRODUCCION		i
CAPITULO I	MARCO CONCEPTUAL	
1.1	El medio ambiente empresarial	1
1.2	Nuevos requerimientos empresariales	7
1.3	Concepto de Productividad	12
1.3.1	Medición de la Productividad	17
1.3.2	Factores para mejorar la Productividad	23
1.3.3	La Productividad como medida de bienestar social	25
1.3.4	Productividad del sistema de información	26
1.4	Divisiones de la Contabilidad - General	28
1.4.1	Contabilidad Financiera	28
1.4.2	Contabilidad Administrativa	30
1.4.3	Contabilidad Social	32
1.4.4	Contabilidad de Productividad	36
1.4.5	Cuadro comparativo de las características de los subsistemas contables	38
CAPITULO II	CONCEPTO Y CARACTERISTICAS DE LA CONTABILIDAD DE PRODUCTIVIDAD	
2.1	Concepto de Contabilidad de Productividad	40
2.1.1	Importancia	46
2.1.2	Ciclo de la Contabilidad de Productividad	46

2.1.3	Fases en la implantación del sistema	51
2.2	Características de la Contabilidad de Productividad	55
2.2.1	Organización de la Información por módulos	55
2.2.2	Forma de clasificación de costos e ingresos	58
2.2.3	Enfoque sistémico	63
2.2.4	Fundamentada en la planeación	65
2.2.5	Información por Excepción	65
2.2.6	Pluralidad de Objetivos	66

### CAPITULO III

### PRINCIPALES ELEMENTOS INCORPORADOS AL SISTEMA DE CONTABILIDAD DE PRODUCTIVIDAD

3.1	Sistema Presupuestario	72
3.1.1	Ventajas	73
3.1.2	Características	74
3.2	Sistema de Costos Predeterminados	77
3.2.1	Costos Estándar	78
3.3	Plan de Utilidad	82
3.4	Costeo Directo-Absorbente	88
3.5	Procesamiento Electrónico de Datos	91
3.6	Contabilidad por Areas de Responsabilidad	94
3.6.1	Características	96

### CAPITULO IV

### ESTRUCTURA BASICA DE LA CONTABILIDAD DE PRODUCTIVIDAD

4.1	Manual de Organización	100
-----	------------------------	-----

4.1.1	Organigrama	100
4.2	Diseño de un Sistema de Información	104
4.2.1	Características de la Información	106
4.2.2	Ciclo del Sistema de Información	108
4.3	Catálogo de Cuentas	115
4.3.1	Elementos del Catálogo de Cuentas	117
4.3.2	Ejemplo Ilustrativo	121
CONCLUSIONES		138
BIBLIOGRAFIA		144

## INTRODUCCION

La dinámica del medio ambiente impone a las organizaciones un ritmo acelerado, marcando la pauta para el comportamiento de las diversas disciplinas que tratan de describir, explicar, - controlar, generalizar y predecir los fenómenos en ellas involucrados.

La Contabilidad como disciplina técnica, inmersa en este entorno, no escapa a la continua movilidad del medio empresarial. Transformar o desaparecer, pareciera ser la disyuntiva del presente y el futuro incierto de nuestro quehacer contable, es preciso entonces, un esfuerzo en aras de retomar y actualizar los objetivos que han dado sustento a la teoría contable y - que han sufrido la erosión al paso raudo del cambio organizacional.

El acervo normativo de la contabilidad tradicional se ha tornado lento en su accionar y la disciplina contable ha visto deteriorarse su papel fundamental de apoyo al proceso decisorio.

Los objetivos contables han sido polarizados fundamentalmente en dos direcciones: información para agentes externos (Contabilidad Financiera), e información para la Gerencia (Contabilidad Administrativa). Afinando un poco la apreciación diríamos que - existe una tercera dimensión de reciente suceso, a saber, la - Contabilidad Social cuyo objetivo y propiedades le dan un tono particular. Estos enfoques han sido fortalecidos desde su propia perspectiva, omitiendo la visión global de la firma.

En el presente es un imperativo revitalizar y enriquecer la disciplina contable, con análisis que acentúen su orientación hacia los aspectos medulares de la actividad de la firma, como lo son

la planeación, el control y la toma de decisiones. Por ende, los estados financieros no deben ser más que el umbral por donde se inicie el sendero del análisis y la reflexión.

El sistema de información contable debe ser el vínculo que establezca una efectiva relación entre los aspectos citados, de tal forma que el ciclo: Información- Planeación- Información- Control, constituya el arterial básico por donde fluya la actividad creativa y analítica necesaria al proceso decisorio.

El presente estudio, consecuencia de las reflexiones precedentes, busca actualizar y fortalecer el pensamiento contable en un afán por revalidar su papel fundamental de apoyo a la actividad gerencial.

El sistema de Contabilidad de Productividad es un enfoque reciente y dinámico de la información contable, cuyo mérito descansa en articular componentes contables, financieros y administrativos a efecto de producir un enfoque sistémico de la información contable, capaz de amalgamar y satisfacer los objetivos básicos de los subsistemas contable existentes.

Con este trabajo se busca mostrar que la contabilidad moderna, sin abandonar los postulados básicos que le dieron origen, ha evolucionado, ostentando en la actualidad un carácter pluridisciplinario, sirviéndose de otras disciplinas para desarrollar una más eficiente función dentro de la firma. Así las cosas, - la Contabilidad abandona su noción un tanto rígida, tradicionalmente asociada a su accionar y crece en contenido, expandiendo sus fronteras para permitir asociaciones novedosas y útiles de información que brindarán una base sólida para anticipar hechos, decidir cursos de acción, e ir evaluando el rumbo de los acontecimientos.

Con la puesta en marcha de un sistema de Contabilidad de Productividad, la firma puede lograr entre otros los siguientes propósitos:

- a.- Proporcionar una base sólida para medir y evaluar la labor gerencial.
- b.- Determinar niveles de productividad por sectores, productos, divisiones y otros segmentos de operación de la firma.
- c.- Desarrollar un control efectivo sobre un negocio complejo.
- d.- Conocer oportunamente la marcha de los acontecimientos en la firma a efecto de corregir o alentar el rumbo de los acontecimientos.

En general se destaca el papel del sistema de información contable en la productividad, desviando la atención de la noción tradicional de productividad industrial, hacia formas más sutiles y frecuentemente fundamentales como lo es la productividad del elemento información.

El presente trabajo ha sido estructurado en cuatro capítulos, cuya síntesis es la siguiente:

- Capítulo I: Describe algunas condiciones del medio ambiente empresarial que justifican la presencia de la técnica contable en estudio. Asimismo precisa el concepto de productividad y la ubicación de la Contabilidad de Productividad en la esquema teórico -- contable, a efecto de definir su ámbito de acción.
- Capítulo II: Refiere en detalle el concepto y las características propias del sistema de Contabilidad de Productividad, incluyendo figuras explicativas para facilitar la comprensión del tema.
- Capítulo III: Describe algunas técnicas contable-administrativas que por sus características constituyen elementos soportes para el adecuado funcionamiento de la Contabilidad de Productividad. Dichas técnicas

cas son tratadas en función de su contribución al sistema contable en estudio, destacando sus efectos a los fines de la planeación, el control y la toma de decisiones.

**Capítulo IV:** Detalla la estructura básica del Sistema de Contabilidad de Productividad, mostrando en los elementos descritos las características que los -- acreditan como básicos para el sistema en estudio.

Finalmente se presentan las conclusiones producto del trabajo de investigación realizado, las que han sido divididas de conformidad con el contenido capitulario a efecto de favorecer su comprensión.

Debido a que el tema en estudio es prácticamente inexplorado, el trabajo por reunir las escasas aportaciones sobre el mismo ha sido amplio. Aún así, ofrece retos vivificantes que compensan el esfuerzo realizado. Por una parte me ha possibilitado ahondar con metralidad inquisitiva en el tema conformando un -- mejor criterio sobre el mismo y por otra, me ha permitido -- llevar a cabo una investigación de carácter documental, que -- bien podría erigirse en guía orientadora para futuras investigaciones diddcticas en beneficio de nuestra profesión contable.

Es parte de la recompensa esperada el poder contribuir a alimentar la teoría contable, dando vigencia e impulsando un tema que por sus características, ofrece favorables perspectivas a los fines de la planvación, control y toma de decisiones.

## CAPITULO I

### MARCO CONCEPTUAL

#### 1.1. EL MEDIO AMBIENTE EMPRESARIAL

En general, en la última década, las empresas de América Latina han visto acelerarse el ritmo de cambio de las condiciones económicas y sociales en que se desenvuelven.

El fenómeno O.P.E.P., ha sido agente de constante inestabilidad en los costos de los insumos. Sus ciclos oscilatorios directa e indirectamente, han tenido sus efectos en la economía de países productores y consumidores del petróleo y sus derivados.

La dependencia de la estructura productiva en relación a este hidrocarburo, hace que la demanda sea fuertemente inelástica, por ende, los países y organizaciones se han visto impedidos a corto plazo a responder adecuadamente a la nueva estructura de costos.

Por otra parte, las oscilantes tasas de interés de los mercados financieros contribuyen a hacer más permeable el entorno económico.

No menos importante, son los efectos de los ciclos económicos (expansión, crisis, contracción y recuperación) que inciden en la estructura de costos, vía la mayor o menor utilización de la planta y equipo.

Entre los factores que han tenido onda repercusión en la organización de las empresas podemos mencionar, entre otros:

- a.- Tecnología
- b.- Magnitud de la firma
- c.- Crecimiento y surgimiento de nuevos mercados
- d.- Fenómenos sociales

## a.- TECNOLOGIA

La Investigación y Desarrollo es el fundamento del avance tecnológico y este a su vez, es el órgano motor de la mejor utilización de los recursos disponibles.

La tecnología es la sumatoria de los conocimientos acerca de una cosa o acción.

Es claro que el desarrollo tecnológico afecta la operación y administración de la firma. La organización que pretenda permanecer en el mercado, consciente de su carácter cambiante, debe estar alerta a las innovaciones tecnológicas que afectan el producto o servicio objeto de su actividad, de lo contrario, podría rezagarse o en definitiva desaparecer ante las mejores opciones de producción, distribución y ventas de sus competidores.

La investigación científica, quehacer constante del hombre, en busca de mejores derroteros, ha generado nuevos y más eficientes instrumentos de acción. La organización, en general, ha sufrido cambios radicales en sus procesos de adquisición, diseño, producción y comercialización.

La automatización de las funciones que lleva a cabo la organización, constituye la manifestación más evidente de la tecnología. Cada vez es menos sorprendente ver medianos laboratorios, industrias de transformación, empresas comerciales, manejadas parcial o totalmente por cerebros electrónicos.

Aparte, desde luego, de los cada vez más sofisticados y eficientes equipos de producción y comercialización que son mudos testigos de la presencia tecnológica.

" El desarrollo en la ciencia y tecnología tiene una tendencia clara hacia la especialización. Científicos, investigadores, técnicos y otros " trabajadores del conocimiento ", se integran

cada vez más en las organizaciones. " (Kast y Rosenzweig, p. - 16)

Veamos algunas de las manifestaciones de la tecnología :

- 1.- Automatización de procesos físicos de producción y - servicio.
- 2.- Producción de nuevos materiales o mejoras en las pro- piedades de los ya existentes : fibras sintéticas, - plásticos, nuevos químicos.
- 3.- Automatización de procesos lógicos y sistemáticos.
- 4.- Expansión de la capacidad de almacenamiento, proceso y salida de los equipos de cómputo, a la vez que re- ducción en su tamaño físico.

#### b. - MAGNITUD DE LA FIRMA :

Concatenado al aspecto tecnología, la creciente magnitud de -- las firmas ha agregado dimensión a la problemática organizacio- nal.

El crecimiento de la firma es una meta deseada, sin embargo, no siempre es buscada.

El alcanzar ciertos objetivos o el enfrentar con ventajas al- gunos problemas parece ir aparejado al crecimiento organizacio- nal.

La diversidad de actividades en las que la empresa ha incurrido, como un mecanismo de dilución del riesgo empresarial, le da a la firma su acento dinámico.

En la medida en que la magnitud de las firmas cambie, las fun- ciones gerenciales van a variar, agregando más niveles jerár- quicos, aumentando el número de personas que reportan a cada - nivel, variando las funciones, destacando la labor de planea--

ción y control administrativo y condensando información según el nivel jerárquico. La organización debe hacer un esfuerzo, - tratando de que el mayor volumen no vaya en detrimento del -- nivel de eficiencia de la firma.

c.- CRECIMIENTO Y SURGIMIENTO DE NUEVOS MERCADOS :

El solo hecho de que la población esté en continua expansión, - crea un mercado potencial de grandes dimensiones.

La posibilidad de participar en el Comercio Internacional, con tribuye a ampliar el ya considerable tamaño del mercado potencial, así, tanto los mercados internos como externos ofrecen - amplias posibilidades de desarrollo a la firma, la que deberá - prever la evolución de los mercados, con el ánimo de establecer una adecuada política respecto a sus ventas a largo plazo.

Para aprovechar las ventajas de las grandes dimensiones de los mercados, las empresas deben satisfacer un requisito fundamental, " Productividad " , sin el cual no podría ostentar calidad, costo y precios competitivos, tanto para el mercado interno como para el externo.

d.- FENOMENOS SOCIALES :

Los deseos, actitudes y expectativas de los clientes, producto de sus patrones culturales, son factores no económicos surgidos del medio ambiente social que exigen de la organización mejores condiciones para el producto o servicio que ofrece.

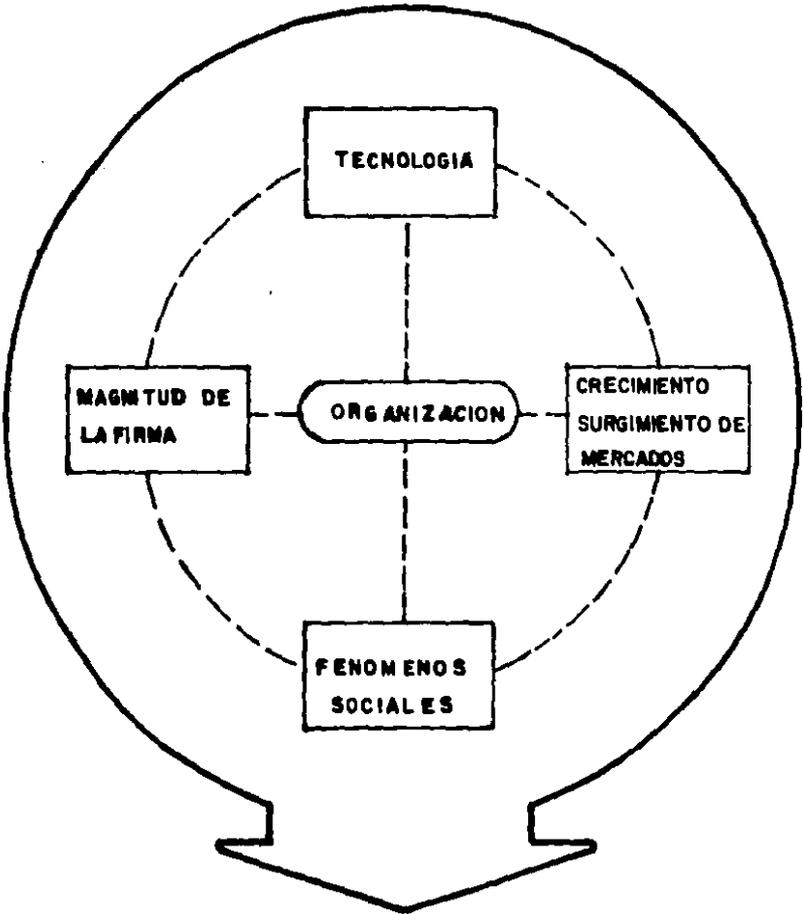
No hay que olvidar que los deseos, actitudes y expectativas, - son parte del subsistema social de la empresa e importantes -- agentes en la formación de las leyes que inciden en el accionar de la firma. Pero el subsistema social, no lo integran sólo - los clientes, sino también empleados, instituciones educativas, instituciones del Estado y otros.

Parece claro que los dos agentes sociales que de manera continua y directa inciden en las organizaciones, son los consumidores con sus exigencias de precio, calidad, disponibilidad y oportunidad, y, por otra parte, las organizaciones sindicales exigiendo crecientes beneficios materiales.

El fenómeno social y especialmente el fenómeno sindical en expansión, que en esta década ha cobrado mayor vigencia, es incuestionablemente un factor de complejidad que requiere especial atención.

La figura 1.1, muestra los principales factores de complejidad que inciden en la organización. Como ya se comentó, puede observarse la interrelación de los distintos factores entre sí y con la organización, inmersos en un medio ambiente empresarial dinámico y cambiante.

**ILUSTRACION DE LOS FACTORES DE COMPLEJIDAD DE LA ORGANIZACION**



**MEDIO AMBIENTE EMPRESARIAL**

**FIG.1.1**

## 1.2 NUEVOS REQUERIMIENTOS EMPRESARIALES

Como consecuencia del carácter cambiante del medio ambiente -- se han generado nuevas, o bien, diferentes necesidades y la firma ha requerido de nuevas técnicas o por lo menos enfoques diferentes a los tradicionales, para asumir, con algún grado de éxito, su papel dentro del ambiente empresarial.

La disciplina contable, inmersa en este entorno, enfrenta, en consecuencia, su reto más inmediato, el de responder oportunamente a las cambiantes necesidades informativas de la organización, así como en constituirse en una técnica útil, que permita al tomador de decisiones anticipar con razonable acierto, las condiciones en que habrá de bregar la empresa. De esta forma la actividad de planeación se ha tornado indispensable a los fines de la gestión administrativa.

Las técnicas de planeación y control administrativo, control de gestión y los modernos sistemas de información, coadyugan a lograr efectos más positivos en el proceso de toma de decisiones.

El profesional de la Contaduría, debe mostrar creciente interés en la asimilación y aplicación de las modernas técnicas de administración científica.

" Existe, asimismo, una necesidad constante de investigación y educación que nos lleva a propugnar para dejar de preparar tenedores de libros y para crear en su lugar directores de la atención y resolvedores de problemas ". (Du Tilly y Fiol, p.38)

Es evidente que cuando la firma dispone del procesamiento --- electrónico de datos, una vez que el modelo de operación contable ha sido concetido, sólo restan por llevar a cabo funciones de clasificación y codificación, altamente rutinarias y de escasos requerimientos analíticos, es más, en muchas empre---

Las ambos procesos quedan incorporados al sistema mecanizado. Esta circunstancia lejos de ser una desventaja a los fines de la Contaduría, se convierte en un fuerte aliciente, puesto que se está liberando al profesional en Contaduría de las labores más tediosas y operativas, dejándole la opción de dedicarse más al análisis y reflexión de las principales necesidades -- informativas de la firma.

El desarrollo y crecimiento van aparejados a la adopción de sistemas mecanizados o electrónicos de procesar información, pues de otra manera, el creciente volumen de transacciones, = crearla entropía y ahogarla las posibilidades de crecimiento.

" La empresa eficiente de nuestra época debe depender en gran medida de las computadoras y de los métodos cuantitativos para manejar sus innumerables problemas, tanto los de rutina como los más complejos y bien estructurados. " (Grosse, P.11)

Algunos de los requerimientos empresariales que podemos mencionar, son los siguientes:

a.- Elemento humano con visión futurista:

Los cuadros directivos de la organización o por lo menos sus principales niveles jerárquicos deben tener la sensibilidad necesaria que les permita captar y anticipar diversos fenómenos que afectan a la organización. Una actitud de análisis permanente en la búsqueda de oportunidades, es cualidad que debe cultivarse.

b.- Mejores sistemas de información:

El sistema de información en una organización es un conducto, un canal diseñado para la captación, clasificación, selección, procesamiento y destino de la información. Una vez que el sistema es concebido, variará levemente, salvo en los casos en

que el mismo sea insuficiente o defectuoso.

La dependencia hacia los sistemas de información siempre ha -- existido, solamente que en el presente se ha agudizado la necesidad de contar con un sistema de información cuyas propiedades permitan mostrar, con oportunidad y precisión, los rasgos más relevantes de la información generada interna y externamente.

También es cierto que la necesidad de información, ha ido creciendo paralela al comportamiento del mercado y de la firma. -

Es natural que el hombre de negocios no se base en la intuición para manejar las complejas variables que se van agregando a las ya existentes. En la medida en que el sistema de información -- sea exhaustivo, es decir, permita captar información útil a los fines de la gerencia y permita distinguir los elementos relevantes de la misma, en esa medida, la Dirección se está allegando la opción de decidir sobre bases más objetivas y menos intuitivas, aunque, es innegable que en algunos casos, la intuición ha desempeñado un papel importante y positivo en la toma de decisiones.

Se concluye que el tomador de decisiones lo que requiere es proveerse de un mecanismo que capte y haga llegar información con la oportunidad requerida a la persona indicada, en otras palabras, un sistema de información a la medida de las necesidades de la firma y en armonía con la dinámica de los negocios.

En este contexto, pareciera que, el sistema de Contabilidad Tradicional, ha tenido una pálida actuación dando paso, en consecuencia, al surgimiento de la Contabilidad de Productividad, misma que se ha enfocado a la atención de diversos requerimientos informativos surgidos en el seno de la organización.

Este tema será el objeto de nuestro análisis en los capítulos siguientes.

c.- Adopción de técnicas recientes, cuantitativas y -----  
cualitativas:

Conforme van surgiendo nuevas necesidades, raudo el hombre ingenia formas de asumirlas. Si la organización se ha vuelto compleja y cambiante, es de esperar que las respuestas se gesten paralelas al desarrollo y cambio organizacional. Recordemos - que en la actualidad, lo único que permanece es el cambio.

Las organizaciones con el objeto de adaptarse, deben adoptar, - en la medida en que su relación costo-beneficio lo permita, -- algunas técnicas que por su naturaleza constituyen un auxiliar eficaz en la solución de problemas. Mencionaremos por ejemplo - las técnicas surgidas al amparo de la Investigación de Operaciones (PERT, Optimización, Modelos de Control de Inventarios, Programación Lineal y no Lineal, Modelos de Transporte, Progra - mación Dinámica, Modelos de Líneas de Espera, Simulación y -- otros), que tienen un acento cuantitativo y un objetivo claramente definido: facilitar la toma de decisiones. Por otra parte, la Estadística, ha contribuido a la acción gerencial con - algunos instrumentos como la teoría de probabilidades, técnicas de muestreo, correlación múltiple para la determinación de costos y otros. En cuanto a las técnicas contables, puede ha - blarse, entre otras, de los costos estándar, presupuesto flexi - ble, modelo de relación volumen - costo - beneficio y otros.

Finalmente como mecanismo efectivo de apoyo al desarrollo y - utilización de las técnicas mencionadas, surge el Procesamiento Electrónico de Datos, instrumento capaz de manejar inmensos volúmenes de información y complicados modelos matemáticos, au - xiliar ideal y vehículo que hace posible la realización de -- acciones pródigas en complejidad.

" Si la actual administración quiere dar una dirección adecuada a la empresa, debe orientarse al empleo de técnicas cuantita - tivas para resolver tanto los problemas funcionales como los - que se relacionan con toda la empresa. " (Grosse, p. 527)

Desde luego que habrá muchos problemas cuyas variables no puedan ser objeto de cuantificación, o si lo fueran, por estimación o por ponderación, las conclusiones no serían del todo confiables, lo serían en la medida en que se hubiera ponderado con exactitud el peso de las variables, ello es casi siempre altamente subjetivo. Sin embargo, constituye un intento menos empírico de allegarse información.

El análisis cualitativo es el complemento ideal del cuantitativo.

El análisis Factorial, la Planeación Estratégica, el análisis de Portafolio de Producto, son algunos ejemplos de técnicas enfocadas en lo fundamental a lo cualitativo.

### 1.3 CONCEPTO DE PRODUCTIVIDAD:

Lograr altos niveles de productividad es propiciar la creación de riqueza, aumentar el acervo económico de un país y favorecer el bienestar general de la nación.

La abundancia sólo fue patrimonio de la pre-historia, la escasez es la característica de la época actual.

La productividad de los recursos de la firma se presenta como la mejor opción en el aprovechamiento óptimo de su potencial productivo.

Algunos profesionales de las disciplinas administrativas se refieren a la productividad como sinónimo de eficiencia, no obstante, no debe dejarse de lado su elemento complementario, la eficacia.

Es menester, distinguir claramente la productividad de los factores utilizados en su medición. Con frecuencia esta es asociada al trabajo del hombre, como único factor productivo, sin embargo, el concepto involucra todos los factores productivos al alcance de la organización, únicamente que en atención al innegable efecto que predominantemente tiene el hombre en la productividad, se expresa, en muchas ocasiones, en función de la mano de obra empleada. Es evidente que la clave de la productividad descansa en el elemento humano, más no es el único factor agente de la misma.

Desde luego, que podemos hablar de productividad de un factor de producción ( humano, material tecnológico ) o de productividad global referida a la necesaria confluencia de todos los factores. Se hace difícil distinguir los efectos separados que los distintos factores pueden tener en la productividad lograda por una organización en particular. Puede medirse sobre la base de un factor, pero distinguir el efecto que cada uno tuvo en la productividad total, luce difícil e impráctico.

El concepto de productividad puede expresarse como igualdad:

$$\text{Productividad} = \frac{\text{Pvc}}{\text{Ivc}} \quad \text{en donde:}$$

Pvc = Producto en valores constantes o cantidades físicas.

Ivc = Insumos a valores constantes o cantidades físicas.

Si nos vamos a referir a la productividad parcial de un recurso, la igualdad propuesta sólo va a variar en el denominador al considerarse un solo insumo y no la totalidad.

La productividad es un fenómeno de libre competencia, evaluada a precios constantes, no deben existir atenuantes que modifiquen o alteren la relación del cociente.

De la anterior relación se desprende que toda organización es productiva siempre que el producto de la relación sea mayor - que cero, en consecuencia, para evaluar la productividad de una organización es necesario efectuar análisis comparativos de eficiencia y eficacia que vienen a ser los componentes de la misma.

Elaborar un producto "H" logrando condiciones óptimas de costo y calidad en los recursos empleados, es muy eficiente, más si el producto por no llenar una necesidad o no dar satisfacción al consumidor, no se vende, tal producto no cumplió su objetivo y por ende no puede hablarse de productividad en su elaboración. Por otra parte, podría ser que el producto satisfaga a cabalidad las exigencias del consumidor y por ende tenga salida, a saber, sea eficaz, más la combinación de recursos usada en su elaboración no le permite ser un producto con un costo competitivo en el mercado, en este caso, hubo eficacia más no eficiencia.

En la generalidad de los casos, la competitividad en el costo que logre la firma es determinante para que el producto tenga salida, tanto en el mercado nacional como en el internacional.

Algo es improductivo si no cumple una función útil en la sociedad, en consecuencia, podríamos afirmar que : Productividad es la resultante de relacionar sobre una base homogénea y para un periodo dado de tiempo, los resultados logrados en el proceso de producción, comercialización, distribución o servicio con -- los insumos necesarios para lograrlos, dentro de un contexto de eficacia y continuidad en las operaciones.

Se colige de lo anterior, que la productividad es una filosofía que está presente en todos y cada uno de los recursos y actividades desarrolladas por la firma.

#### EFICACIA :

La eficacia en una organización es sinónimo de supervivencia y ha sido relacionada con el cumplimiento de objetivos.

Tomando como ejemplo el Presupuesto por Programas, observamos -- que el interés fundamental se plantea alrededor de los objetivos perseguidos, desde luego, sin dejar de considerar la magnitud de los recursos empleados, en consecuencia el acento de su gestión es la eficacia.

Controlar la eficacia es, verificar el grado progresivo en que los objetivos tienden a ser alcanzados, independientemente de -- las relaciones de insumo utilizadas.

Es evidente que los cambios que genere el medio ambiente y que afectan a la organización, van a incidir directa y primordialmente sobre la eficacia, de ahí que se requiera la presencia -- del Control de Gestión, como mecanismo alertador sobre los cambios estratégicos.

" En general, sin embargo, las organizaciones dependen mucho -- más de sus resultados a largo plazo y de supervivir sobre mejoras en su eficacia (esto es, que tan bien se relacionan con su medio ambiente) que sobre las mejoras en su eficiencia."

{Hofer, p.2}

**EFICIENCIA :**

Es coincidente la opinión de profesionales de las disciplinas administrativas, el conceptualizar la eficiencia como la búsqueda incesante del punto óptimo en que la combinación de recursos y costos para un producto X o un servicio Z, sea mínima. Por lo tanto evaluar la eficiencia es emitir un juicio - basado en consideraciones objetivas sobre la racionalidad con que fueron empleados los recursos puestos a disposición del - administrador.

Si la eficiencia apunta hacia la creación de riqueza, v.la la óptima utilización de recursos escasos de una organización - entonces, debe ser una preocupación constante, el detectar - las causas que la generan. Algunos autores señalan el recurso humano con factor primordial en la consecución de la misma.

" De esta manera el elemento básico de la eficiencia se localiza en las características del personal que integra la organización. " (Rico, p.5)

Veamos el cuadro I.1, que a manera de corolario, muestra algunas distinciones entre el concepto de eficacia y eficiencia.

Distinciones entre eficacia y eficiencia

Eficacia	Eficiencia
1. Se interesa por alcanzar los objetivos propuestos.	1. Acentúa su interés en optimizar la combinación de recursos y costos utilizados.
2. Se evalúa mediante el Control de Gestión.	2. Se evalúa mediante el Control Administrativo -
3. Se relaciona con el ¿ Para qué ?	3. Se relaciona con el ¿ <u>C</u> ómo ? y ¿ Con qué ?
4. Principalmente le afectan cambios en el medio ambiente.	4. Principalmente le afectan cambios internos en la organización.

cuadro I.1

### 1.3.1 MEDICION DE LA PRODUCTIVIDAD

Casi todos los sucesos cotidianos son susceptibles de ser reducidos a alguna expresión de medida, sea numérica o alfabética, exacta o aproximada, objetiva o subjetiva.

Aunque no siempre estas expresiones de medida de las actividades son satisfactorias, el intento de medición es necesario y en las más de la veces, perfectible.

" La medición del grado en que las operaciones se desempeñan - presenta las mismas dificultades que la medición de la productividad. Se hacen intentos por medir esta última en todos los niveles de la actividad industrial, pero hasta ahora son pocos los métodos de medición de la productividad satisfactorios e incontrovertibles, tanto en la microeconomía como en la macroeconomía. " (Grabinsky y Klein, p. 34-35)

En ocasiones encontramos opiniones como las siguientes :

" Las utilidades se convierten así en patrón y medida de la eficiencia de las empresas, en demostración palpable de su productividad y en principio seguro de que los recursos sociales han sido correctamente asignados. " (López, p.33)

No obstante lo anterior, el aumento de las utilidades no es necesariamente aumento en la productividad. Al analizar las causas del aumento en las utilidades, vemos que las más de las veces, el incremento no tuvo correlación con el aumento de la productividad, sino con otros factores tales como precios más altos del producto, ventajas recibidas de los proveedores, o beneficios derivados de cambios en el medio ambiente.

" Se ha argüido que las altas utilidades o una R.S.I. elevada, no necesariamente indican un empleo eficiente de los recursos, - debido al hecho de que ellas reflejan algo más que el uso exacto de tales recursos. " (Wilson, p.90)

La productividad relaciona el aumento en los ingresos con respecto a los costos y gastos, libres del efecto de las variaciones de precio.

Del ejemplo mostrado en el cuadro 1.2, referente a algunos rubros del Estado de Resultados de los años A.1 y A.2, podemos observar que las utilidades para el año A.2, fueron \$ 887.20, a saber, 3.43 veces más que las que se obtuvieron en el año A.1.

Pareciera que la productividad de esta firma fue substancialmente mayor, no obstante si vemos el cuadro 1.3, referente al cálculo de la productividad diferencial del año A.2 considerada a los precios del año A.1, observaremos que en el año A.2 las ventas se incrementaron en \$ 400.00, mientras que los incrementos en los costos y cantidades de los insumos utilizados, tomados también a precios constantes fue de \$ 484.00, por lo cual resulta una productividad negativa de menos \$ 84.00.

Como complemento a lo antes apuntado, el cuadro 1.4, muestra -- que el aumento en el precio del producto, supera ampliamente -- los que sufrieron los insumos, con lo cual se explica que la -- utilidad lejos de ser una consecuencia de la mayor productividad, fue la resultante de un aumento desproporcionado en los precios de venta del producto.

Desde luego, se reconoce que no siempre la productividad es --- mensurable y que existen serias complicaciones de índole práctica. Especial cuidado deberá tener la empresa al intentar definir los factores o elementos objeto de medición.

Otra forma de medición, considera la posibilidad de tomar los -- resultados del período y deflacionarlos de acuerdo a los informes oficiales del movimiento del Índice de precios en un período dado, o en su defecto también puede obtenerse dicho Índice, -- de los propios registros internos de la firma, no obstante, esto último puede resultar difícil y oneroso.

Como alternativa de medición de productividad, mencionaremos los

presupuestos, cuando su formulación ha obedecido a condiciones reales del potencial productivo de la firma.

Aún por encima de las limitaciones existentes, es menester que de acuerdo con las circunstancias y posibilidades de la propia firma, efectúe algún tipo de análisis, más allá del conocimiento y aceptación de las cifras de utilidad, como medida de productividad.

Rubro del Estado de Resultados\*

Año A-1 y Año A-2

(miles de pesos)

Descripción	Cantidad		Precio		Total	
	A-1	A-2	A-1	A-2	A-1	A-2
<b>I. Ingresos</b>						
Ventas	400	500	\$ 4	\$ 6.5	\$1.600	\$3.250
<b>II. Gastos</b>						
Materiales directos	20	30	25	30	500	900
Mano de obra directa	50	60	15	20	750	1.200
Gastos Indirectos	10	20	8	12	80	240
Gastos Financieros	18	22	0.25	0.40	4.5	8.8
Depreciación	25	35	0.30	0.40	7.5	14
T o t a l :					-----	-----
					\$1.342	\$2.562.80
<b>III. Resultado años A-1 y A-2 respectivamente</b>						
(Ingresos menos Gastos)					\$ 258	\$ 687.20

Cuadro 1.2

\*Fuente modificada:

Cahuzac, Hugo, "Los Superavits de Productividad"

Revista Contaduría y Administración, Facultad de Contaduría y Administración de la U.N.A.M.,

México: Septiembre-Octubre 1982. N°-120 P.40.

**Cálculo de la Productividad diferencial del Año 2°**  
(miles de Pesos)

Descripción	Diferencia en cantidad (A-2 - A-1)	Precio A-1	Total
<b>I. Ingresos</b>			
Ventas (lo producido)	100	\$ 4	\$ 400
<b>II. Gastos</b>			
Materiales directos	10	25	250
Mano de obra directa	10	15	150
Gastos indirectos	10	8	80
Gastos Financieros	4	0.25	1
Depreciación	10	0.30	3
<b>T o t a l :</b>			<b>484</b>

**III. Productividad (Ingresos menos gastos diferenciales  
a precios constantes (\$400.00 - \$ 484) = \$84**

Cuadro 1.3

° Fuente Modificada: Ibid, pág. 41

Cálculo del efecto del aumento en los precios del Año 2\*

(miles de pesos)

Descripción	Cantidad (A-2)	Aumento Precio (A-2 - A-1)	Total
<b>I. Ingresos</b>			
Ventas (año 2)	500	\$ 2.5	\$ 1.250
<b>II. Gastos</b>			
Materiales directos	30	5	150
Mano de obra directa	60	5	300
Gastos indirectos	20	4	80
Gastos financieros	22	0.15	3.3
Depreciación	35	0.10	<u>3.5</u>
T o t a l :			\$ 536.80
<b>III. Diferencia por efecto en los precios (ingresos - gastos)</b>			
\$ 1.250 - \$ 536.80 = \$ 713.20			

Cuadro 1.4

\* Fuente Modificada: Ibid, pág. 41

### 1.3.2. FACTORES PARA MEJORAR LA PRODUCTIVIDAD

De la relación de igualdad expresada en el concepto de productividad, puede concluirse que para mejorar los índices de productividad, es menester:

1. Aumentar el producto total (numerador)
2. Disminuir los insumos o el costo de los mismos (denominador).

Si la empresa recibe de los proveedores un descuento en el precio de adquisición, estaría disminuyendo el costo de los insumos, pero no podríamos hablar de que por esta razón es más -- productiva. Contrariamente si la disminución de los costos, se produce como consecuencia de una gestión directa del departamento de compras, logrando de los proveedores mejores precios, manteniendo todas las demás condiciones constantes, entonces si -- puede hablarse de una acción productiva que reduce el costo de los insumos y por ende redonda en un incremento de la productividad.

La relación de igualdad con la que se denota el índice de productividad, puede generar algunas interpretaciones erróneas --- puesto que algún responsable de un centro productivo podría, con el ánimo de mejorar su evaluación, reducir gastos que en el periodo no van a tener repercusión, pero que posteriormente pueden generar graves complicaciones a la empresa, es el caso del mantenimiento de los equipos, seguros, reducción de la calidad en los insumos utilizados con el fin de allegarse mejores precios u otras ventajas competitivas. Estas circunstancias útiles a los fines de la planeación y el control administrativo, deben ser analizadas antes de abocarse a definir parámetros de evaluación de los centros de responsabilidad, pues lejos de beneficiar a la empresa podría traerle en el mediano plazo consecuencias nocivas. Parte del problema se puede obviar, acudiendo a -- una adecuada clasificación de los costos controlables imputables específicamente al centro de responsabilidad, separando aquellos

que se pueden prestar a manipulaciones engañosas, o en su defecto, enfatizando el análisis en la razonable ejecución de ciertos rubros previamente definidos.

Algunos de los factores a considerar en el logro de una mayor productividad son:

1. Actualizar o mejorar el equipo de producción, distribución o servicio.
2. Capacitar y propiciar en el personal de todos los niveles un mejor empleo de sus habilidades.
3. Reestructurar las funciones administrativas, evitando funciones innecesarias y papeleo excesivo.
4. Evitar mantener recursos ociosos.
5. Investigación permanente sobre el binomio Producto-Mercado.
6. Flujo de información oportuna y por excepción.
7. Obtener de los proveedores compromisos y realidades sobre: calidad, cantidad, oportunidad y costos de los insumos.
8. Caminar con el ritmo del avance tecnológico, es decir, adoptar las innovaciones técnicas que competen a su actividad.
9. Fomentar en el personal y en la sociedad en general valores como: disciplina, responsabilidad, calidad en el trabajo, moralidad y otros.
10. Impulsar programas de mejoramiento y control de calidad.
11. Impulsar nuevos y mejores métodos de trabajo.
12. En general, mejorar los sistemas de producción, comercialización, distribución o servicio y su auxiliar necesario: el sistema de información administrativo.

### 1.3.3 LA PRODUCTIVIDAD COMO MEDIDA DE BIENESTAR SOCIAL

Hemos visto como a través de las décadas se han incrementado y mejorado los bienes y servicios que disfruta una colectividad.

No es menos cierto que el hombre actual de escasos recursos, - disfruta de mucho más bienes y servicios que los que disfrutó su similar hace varias décadas.

¿ A qué se debe que los postulados de Malthus, en relación a la población y los alimentos, aún no se hayan visto patéticamente realizados ? Puesto que parece razonable que mientras los alimentos crecen aritméticamente, la población crece en progresión geométrica.

La Revolución Industrial, auténtica revolución de productividad, vino a dejar sin efecto, por ahora, los nubladros que se - cernían sobre la alimentación de la población.

Es innegable que producir más bienes y servicios con iguales o menores recursos es de beneficio a la colectividad.

El trabajador actual disfruta de beneficios como seguridad social, salud, vacaciones, primas por antigüedad, jubilación, - educación para su familia, capacitación, participación en las utilidades (en México por disposición legal), jornadas de ocho horas diarias, aguinaldo, subsidio por incapacidad y otros beneficios que no disfrutó en el pasado y que dieron sustento a la teoría enunciada por Carlos Marx, en relación con la explotación del obrero considerado como único factor de productividad.

La firma en su afán de obtener utilidades, propicia la acumulación de riqueza. La productividad redundará en mayores utilidades, las que deberán repartirse equitativamente entre el capital aportado, personal directivo y de menor nivel, recursos - de operación y reservas especiales. Aparte, desde luego, de que es el mecanismo de reinversión de capital que fomenta el crecimiento y desarrollo de la organización.

En la medida en que la firma logre niveles considerables de productividad, en esa medida deberá verse beneficiado el trabajador. El progreso económico de la firma, debe reflejarse en el progreso económico para el trabajador y para la colectividad - en general. Si una firma, mediante una mejor organización de sus sistemas de trabajo, aumenta el rendimiento de sus equipos, elimina desperdicios, agiliza las funciones administrativas -- evitando el papeleo innecesario, al cabo de un periodo disponibilidad de un incremento en su productividad que bien podría ser -- canalizado en aumentar el salario de sus empleados, mantener - precios de venta bajos y con ellos distribuir entre la sociedad el producto de su más eficiente accionar.

Si las firmas del presente buscasen con voracidad el crecimiento de sus utilidades, en detrimento de los grupos humanos que le rodean, estarían gestando su propia destrucción. No se puede soslayar las complejas y enérgicas reacciones de los grupos - humanos que componen la organización actual.

La actitud de justicia distributiva es para la firma un imperativo de subsistencia.

Lo que la firma realiza para mejorar el estado actual del hombre, sea material o espiritual, es aporte social. La firma mediante el incremento de la productividad, abate costos y precios, crea nuevos mercados y con ello nuevos empleos que vienen a beneficiar a la colectividad.

#### 1.3.4 PRODUCTIVIDAD DEL SISTEMA DE INFORMACION

La productividad no es patrimonio solamente del departamento - de producción, es una filosofía presente en todos y cada uno - de los departamentos de la organización.

Una firma puede lograr altos niveles de eficacia y eficiencia en sus operaciones productivas, no obstante esa productividad - podría no realizarse si no cuenta con un sistema de informa- - ción flexible y oportuno. Por ejemplo, el no atender debidamen

te pedidos de clientes, no conocer con exactitud los inventarios retenidos en el almacén, tener sistemas deficientes de registro de órdenes, lentitud en la cobranza, así como cualesquier otra información que a pesar de ser ajena a la elaboración del producto, son actividades que incumben a la esfera administrativa, que de no tomarse en cuenta adecuadamente, afectarán el rendimiento final de ciclo productivo.

De ahí la importancia del sistema de información administrativo para canalizar la información pertinente al nivel jerárquico correspondiente y con la oportunidad deseada.

" En la era industrial la importancia estaba en la productividad del trabajador, ahora está en la productividad del administrador. Esta se apoya en su manejo de información para mejorar los resultados individuales y de la organización. " (Namakforosh, p. 12)

El valor de la información está en función directa del provecho que la firma espere obtener con dicha información. Es decir - que los límites de valor, los dará la propia empresa, en forma unilateral, tal y como estime los probables resultados a obtener.

Precisamente en este contexto es que toma sentido la Contabilidad de Productividad, como mecanismo generador de información productiva y necesario auxiliar de las actividades primarias de la organización.

#### 1.4 DIVISIONES DE LA CONTABILIDAD GENERAL

La contabilidad no es un ente absoluto, aislado, que existe para sí, cumple una importante misión informativa dentro de la organización, más no únicamente de información histórica, como ha sido su tendencia, sino de anticipación de los fenómenos y hechos económicos que conforman el medio ambiente específico de la firma.

La contabilidad debe ser flexible, adaptable y cambiante con las necesidades del usuario, de ahí que hayan surgido diversas ramificaciones y sub-ramificaciones en la teoría contable, precisamente tratando de responder a las distintas necesidades informativas de la organización.

Así las cosas, podemos enunciar diversos enfoques contables tales como: Contabilidad Financiera, Administrativa, Social y de Productividad.

Se han utilizado cantidad de términos similares para denominar uno u otro enfoque contable, por ejemplo, a la Contabilidad Financiera se le ha llamado: de Custodia, Tradicional, Histórica. A la Contabilidad Administrativa se le ha nombrado como: Gerencial, de Decisiones, de Costos. Cualquiera que sea la denominación que se emplee, lo que nos permite identificarla y asociarla a una de las ramificaciones es la función que vaya a cumplir dentro de la organización y el tipo de usuario al que va dirigida.

##### 1.4.1. CONTABILIDAD FINANCIERA

La Contabilidad Financiera ha sido ligada al aspecto operativo y cuantitativo de las actividades empresariales. A saber, al registro cronológico y ordenado de las operaciones, a la formulación de hojas de trabajo, conciliaciones bancarias, requerimientos tributarios y otros.

a. *Definición:*

El Instituto de Contadores Públicos, A. C., ha conceptualado la - Contabilidad Financiera como: "... una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información - cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transaccio - nes que realiza una entidad económica y de ciertos eventos --- económicos identificables y cuantificables que la afectan, con - el objeto de facilitar a los diversos interesados al tomar deci - siones en relación con dicha entidad económica. (I.M.C.P., Bole - tln A.1, p.1)

Es claro que el objetivo enunciado tiene serias restricciones - en su aplicación práctica, la oportunidad y disposición con que la Contabilidad Financiera presenta sus datos, difícilmente fa - cilita tomar decisiones en aspectos internos relevantes, en re - lación a la entidad económica.

Atendiendo al papel actual de la Contabilidad Financiera dentro de las organizaciones, podemos conceptualarla como:

Un subsistema del sistema de información contable orientado a -- la obtención sistemática de información histórica-cuantitativa, válida principalmente a los fines de agentes externos a la fir - ma.

De esta forma, el determinar la utilidad del periodo y emitir - los Estados Financieros respectivos con fines de auxiliar deci - siones externas, pareciera ser el objetivo más inmediato.

b. *Características:*

1. Sirve de manera especial a agentes externos a la empresa, a - saber: Proveedores, instituciones de crédito, auditores ex - ternos, Gobierno, acreedores y otros.
2. La naturaleza de su información es histórica, es decir los -

- hechos contenidos en los informes no pueden ser modificados.
3. Registra las operaciones y hechos al costo de adquisición, - omite la consideración de valores reales.
  4. Está regulada por los Principios Contables, Reglas Particulares y criterio prudencial de la aplicación de las Reglas Particulares, ello con el fin de darle uniformidad y comparabilidad.
  5. La implantación del sistema Contable-Financiero es, por disposición legal obligatoria, salvo en el caso de firmas con opción de acogerse a reglamentos especiales de tributación.
  6. Tiende a la precisión y exactitud.

Se destaca que, algunos autores ubican a la Contabilidad Fiscal como una rama principal de la Contabilidad.

" La Contabilidad se subdivide por lo general en las siguientes clases: contabilidad de impuestos, contabilidad financiera, -- auditoría y contabilidad administrativa..." (Copeland, p.13).

No obstante lo anterior, se considera a la Contabilidad Fiscal, en atención a la función que desempeñan en la organización y a sus características, como una división especial de la Contabilidad Financiera.

#### 1.4.2 CONTABILIDAD ADMINISTRATIVA

##### a. Definición

Al desarrollo de la Contabilidad Financiera, siguió la preparación de gran cantidad de información extralibros que venían a llenar las necesidades informativas a los fines internos de toma de decisiones.

El advenimiento y auge del Procesamiento Electrónico de Datos, redujo la necesidad de mantener sistemas separados de Contabilidad, dando paso al tratamiento de información para diversos fines.

La contabilidad Administrativa es un subsistema de sistema de información contable, que permite tratar la información con fines de planeación y control, válidos a los efectos de la administración interna.

b. Características:

Al igual que las otras divisiones contables, esta posee algunas particularidades que precisan y definen su entorno de actuación, veamos algunas de ellas:

1. Se muestra como un auxiliar eficaz en la toma de decisiones.
2. Está orientada a producir información para usos internos de la administración.
3. Es futurista, toda vez que sirve a los fines de planeación y control.
4. No está enmarcada en normas o lineamientos, que limiten la extensión, el detalle, la presentación o la estructura de la información contable.
5. Se apoya en la técnica presupuestal.
6. Es selectiva pues los informes contables van dirigidos al nivel jerárquico pertinente.
7. El sistema de Contabilidad Administrativa, legalmente es opcional, sin embargo, dada su importancia se ha tornado en indispensable.
8. Tiende a lo fundamental y a la aproximación, es decir da más énfasis en las consideraciones cualitativas y a la relación costo beneficio de la información.
9. Permite efectuar análisis de segmentos funcionales de la firma, a saber, sobre productos, líneas de productos, departamentos y otros centros de responsabilidad.
10. Se apoya en disciplinas afines tales como finanzas, estadística, economía, con el objeto de apoyar planteamientos y propiciar mejores cursos de acción en la solución de problemas.

La Contabilidad Administrativa ha dado origen a la Contabilidad por Centros de Responsabilidad, misma que ha posibilitado a la primera, una área más amplia de aplicación.

### 1.4.3 CONTABILIDAD SOCIAL

Hemos hablado de algunos factores que hacen de las organizaciones un sistema interrelacionado y complejo, no obstante, esta complejidad, no es patrimonio de las organizaciones sino de todos los elementos que interactúan en la sociedad.

De esta forma, una sociedad creciente en complejidad y dinamismo, exige de las organizaciones respuestas concretas para los problemas que le agobian, problemas que de alguna forma incumben a la esfera empresarial.

El estudio de la Contabilidad Social puede efectuarse en dos amplios sectores de la actividad económica:

a. A nivel macroeconómico, desde una perspectiva nacional, se consideran los grandes agregados macroeconómicos plasmados en las Cuentas Nacionales, que concentran las principales transacciones realizadas por agentes de la actividad económica.

b. A nivel microeconómico, es decir, desde la perspectiva de un agente económico: la organización.

Este segundo enfoque es el que será objeto de análisis.

#### 1. Concepto:

La Contabilidad Social, surge como una necesidad de intentar cuantificar o por lo menos destacar los efectos y gestiones sociales colaterales a la actividad empresarial, utilitaria por excelencia.

Busca suministrar información sobre la gestión social de la firma con el fin de facilitar la evaluación de su actuación en este

campo, así como servir de base para la planeación de las actividades sociales que deberá llevar a cabo. Es en consecuencia -- una medida de la actuación social de la organización.

## 2. La Contabilidad y la gestión social de la firma.

La Contabilidad Social, se muestra como un subsistema del sistema de información contable, que a través del registro sistemático de los egresos sociales, brinda información con fines de medición, planeación y evaluación de la gestión social de la firma.

### a. Características:

Es de hacer notar que la Contabilidad Social, extrae del registro de las operaciones diarias, los ítems previamente definidos como elementos de medición de la actuación social de la firma, en consecuencia, no constituye un sistema de información separado. Sus características generales son las propias de la Contabilidad General.

" Las características fundamentales que debe tener la información contable son utilidad y confidencialidad. " (I.M.C.P., --- Boletín A-1, p.4)

En el cuadro 1.5, " Cuadro comparativo de las divisiones contables ", se muestran algunas características distintivas de la Contabilidad Social, mismas que contribuyen a personificarla.

### b. Estados de información social.

Los estados de información social, deben reflejar la participación de la empresa en las tareas sociales. Desempeñan una importante función de información hacia los distintos grupos sociales relacionados con la empresa, por medio de aquellos, esta puede concientizar a accionistas, trabajadores, sindicatos, proveedores, Gobierno y público en general de la labor social que realiza, justificando con ello su presencia dentro del esquema --- económico.

Para que se pueda producir Estados de Información Social es fundamental definir previamente el conjunto de actividades representativas de la gestión social de la firma en beneficio de los diversos sectores.

Una vez que se ha definido claramente las actividades, es menester recurrir al cuadro de cuentas, a efecto de detectar qué información de la que se necesita, puede ser obtenida, directa o indirectamente de las cuentas en vigencia. Muy probablemente será necesario la creación de cuentas nuevas cuyo contenido se refiera en forma particular a lo social.

Si tomamos como ejemplo la adquisición de equipos de higiene y seguridad, observamos que el mismo es parte de la Contabilidad Financiera y será ubicada en el grupo de cuentas de Propiedad - Planta y Equipo, no obstante, también es parte de los activos sociales de la firma, toda vez que su función fundamental es servir a uno de los sectores de responsabilidad social de la firma, como lo es el personal. En estos casos puede dotarse a la cuenta de un dígito adicional que la identifique con su doble papel contable.

Finalmente, " La información social que debe divulgarse es solamente la cuantificable y conocida normalmente por el Contador -- Público. Hasta la fecha no se ha definido cuál es la información que debe reunir estas características por lo que es necesario una profunda investigación. " (Argil, p.20)

Al respecto se concluye, que todo egreso cuya función principal - este destinado a servir a los sectores de responsabilidad social de la firma, (empleados, consumidores, sociedad en general) puede considerarse dentro de las cuentas sociales.

### 3. Mediciones de la gestión social de la firma.

Es claro que la medición de los costos y beneficios sociales resultan altamente difíciles de precisar. Siempre existirán diversos parámetros que tratan de medir los efectos sociales, sin embargo di-

chas mediciones involucren alto grado de estimación subjetiva pues se brega con variables poco controlables o difícilmente-reducibles a términos objetivos y precisos.

Conviene recordar algunas propiedades que debe incorporar toda medición:

- a. Objetividad
- b. Reducibles a alguna expresión numérica
- c. Confiables
- d. Util a los fines de los gerentes, funcionarios, consumidores y público en general.
- e. Simplicidad.

Las mediciones usadas para las actividades sociales de la firma, pueden ser índices comparativos de un período a otro, datos no monetarios e información cuantitativa monetaria.

A guisa de ejemplo veamos, entre otras, algunas actividades sociales medibles:

- % o número de casas de habitación cedidas a sus trabajadores en el período (también el dato puede ser expresado monetariamente).
- % o número de empleos concedidos en el período.
- Monto de las donaciones cedidas para:
  - a. Combatir la contaminación ambiental en todas sus formas.
  - b. Impulsar programas de reducción de la delincuencia.
  - c. Propiciar programas que combatan vicios o deficientes costumbres de la población.
  - d. Llevar a cabo programas culturales accesibles a las mayores.
- Monto de la inversión en programas de educación, capacitación y adiestramiento.

Es de hacer notar que los egresos incurridos en todas o algunas de las actividades sociales, corresponden a la esfera de la Contabilidad Financiera, no obstante esta misma información es la base de los Informes de actuación social de la firma.

#### 1.4.4 CONTABILIDAD DE PRODUCTIVIDAD

Hemos hablado de las funciones vitales del sistema de información contable asociándolas a las divisiones contables, no obstante, cada división enfatiza su actuación en alguna función fundamental, en detrimento de la visión sistémica, propia de un buen sistema de información.

En este contexto es donde surge la Contabilidad de Productividad, como un sistema de información contable integrativo, que a través de sus flexibles articulaciones estructurales, genera información útil a los diversos fines de la organización, tanto internos como externos.

De esta forma la Contabilidad de Productividad se convierte en el eje del sistema de información administrativo, puesto que intenta articular en un sólo sistema las diversas funciones cumplidas hasta ahora por la Contabilidad, vía sus divisiones contables, integrando, además, los más recientes instrumentos de planeación y control propios de la disciplina.

En los capítulos siguientes, trataremos con detalle y profundidad, lo relativo a este aparte.

#### UBICACION DE LA CONTABILIDAD DE PRODUCTIVIDAD DENTRO DE LA CONTABILIDAD GENERAL

La figura 1.2 muestra un esquema de las divisiones de la Contabilidad General. Se observa, que se ubica a la Contabilidad de Productividad como el eje central de la misma, en atención a su noción sistémica y a los objetivos que pretende alcanzar.

UBICACION DE LA CONTABILIDAD DE PRODUCTIVIDAD DENTRO DE LA CONTABILIDAD

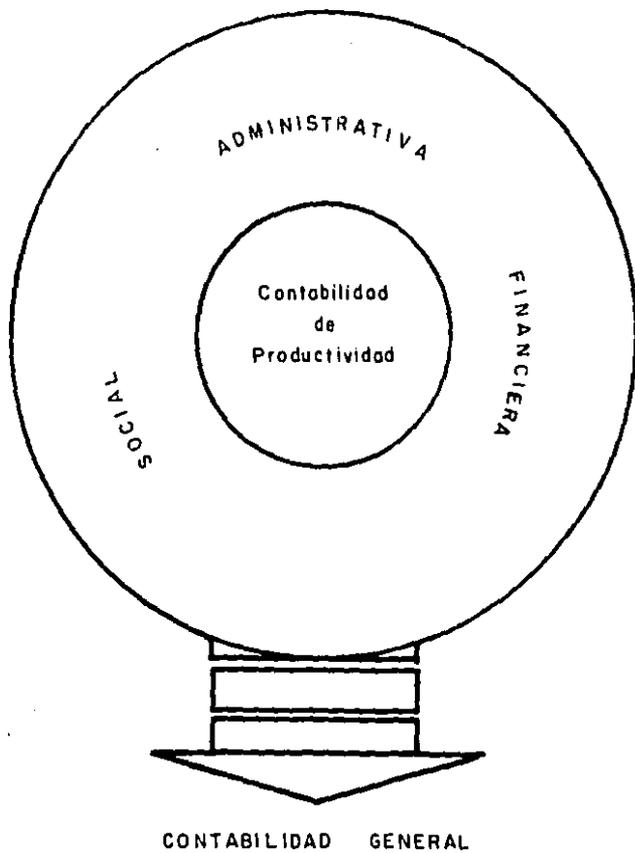


FIG 1.2

#### 1.4.5 CUADRO COMPARATIVO DE LAS CARACTERISTICAS DE LOS SUBSISTEMAS CONTABLES

Finalmente, y a manera de corolario, se muestra el cuadro 1.5 que ofrece en resumen y comparativamente, algunas características de las divisiones fundamentales de la Contabilidad, tratadas en este capítulo.

CUADRO COMPARATIVO DE LAS DIVISIONES CONTABLES

DESCRIPCION	CONTABILIDAD FINANCIERA	CONTABILIDAD ADMINISTRATIVA	CONTABILIDAD SOCIAL
1. Objetivo	Determinación de las utilidades y emisión de Estados Financieros.	Facilitar la plantación, el control y la toma de decisiones.	Verificar los efectos y gestiones sociales correspondientes a actividad empresarial.
2. Usuarios de la Información	Accionistas, Gerencia, bancos, acreedores, proveedores, público en general.	Gerencia, distintos niveles jerárquicos dentro de la firma.	Accionistas, Gerencia, Gobierno, sindicatos, grupos políticos, público en general.
3. Naturaleza de la Información	Histórica	Principalmente referida al futuro	Histórica
4. Enfoque	Facilidad cuantitativa	Datos cualitativos	Datos cualitativos -- y cuantitativos.
5. Disposiciones reguladoras	Principios Contables, Reglas particulares y existentes pueden existir de aplicación de las reglas particulares.	Ninguna	Ninguna
6. Periodicidad de los Informes	Anual, Semanal, Trimestral.	Variable	Anual, Semanal, Trimestral.
7. Formatos	Estados Posición Financiera, Resultados, Cambios en la Posición Financiera.	Toda clase de formularios sobre costos presupuestos, por zonas, materiales, análisis especiales y otros.	No definidos aún
8. Disciplina a la que se apoya.	Estadísticas	Investigación de operaciones, Administración, Economía.	Estadística.
9. Fuente de Datos	Operaciones diarias de la firma	Contabilidad Financiera y análisis especiales sobre operaciones	Contabilidad Financiera.
10. Enfoque Analítico	Considera la organización como un todo, evalúa a nivel de toda la empresa, da resultados por funciones	Fixa la atención en áreas o secciones de análisis y evaluación de su actuación	Considera los sectores para los cuales la empresa tiene responsabilidad social.

CUADRO 1.3

## CAPITULO II

### CONCEPTO Y CARACTERISTICAS DE LA CONTABILIDAD DE PRODUCTIVIDAD

#### 2.1 CONCEPTO DE CONTABILIDAD DE PRODUCTIVIDAD

Hemos visto en el capítulo anterior, como las diversas necesidades de información cuantitativa son satisfechas en forma segmentaria e independiente por los subsistemas contables existentes, los que palpan en forma unilateral, una parte de los requerimientos informativos de la firma. No obstante, la organización es una entidad interrelacionada, en donde una decisión afecta diversos elementos o actividades. Así por ejemplo, decidir la adquisición de un nuevo material podría afectar el producto final resultante, su distribución, almacenamiento, programación de pagos y otros.

El inestable medio económico exige la presencia y revitalización de un sistema de información integrado, coincidente con los objetivos de la organización, que pueda armonizar con las diversas tecnologías existentes en la firma.

El sistema de Contabilidad de Productividad, precisamente nace como respuesta a la necesidad de integrar bajo un sólo sistema de información, los diversos propósitos cumplidos hasta ahora por los subsistemas contables existentes. Sus componentes elásticos y sus estructura modular de información, permiten una útil asociación de datos para diversos propósitos, en consecuencia, tiene la virtud de generar información a la medida de las distintas necesidades y niveles jerárquicos prevalescentes en la empresa. Sostiene la tesis de que mediante un enfoque sistémico de las necesidades y una estructura contable amplia y flexible, la firma puede allegarse información suficiente y competente que le ayudará a estar al tanto del acontecer diario de la organización y coadyugará a tomar decisiones acertadas.

" El sistema permite la integración de toda la contabilidad - dentro de un sólo sistema de información a la gerencia. Coloca al Contador en posición de obtener un mejor aprovechamiento - del Procesamiento Electrónico de Datos y desempeñar un papel - constructivo dentro del continuo desarrollo de sistemas de negocios cada vez más avanzados. " (Galaz, p. 7)

Es útil conocer la forma en que otros autores conceptúan el - sistema de Contabilidad de Productividad, a efecto de precisar sus virtudes en forma atinada.

" Una nueva concepción de contabilidad, que condujo al establecimiento de un sistema unificado capaz de satisfacer los requerimientos de la contabilidad de custodia, junto con los de la contabilidad para el control de la eficiencia, y de la contabilidad para tomar decisiones. Sistema éste que está dirigido a unificar los diversos sistemas auxiliares de contabilidad, tales como los costos estándar y de presupuestos, con el sistema tradicional de contabilidad financiera, incorporando las técnicas modernas del planeamiento de la utilidad, de la contabilidad por áreas de responsabilidad, de la información por excepción, y de la contabilidad de la contribución marginal. " - (Beyer, p. 37)

En forma de esquema la figura 2.1 resume el concepto expresado:

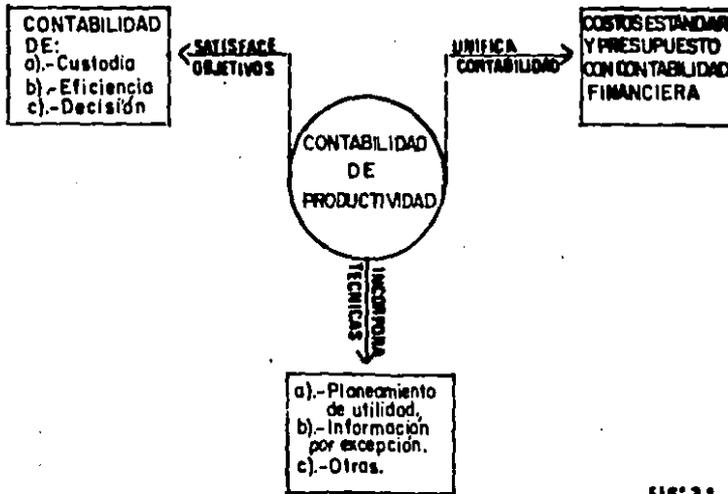


FIG: 2.1

Al enunciar las características y técnicas de la Contabilidad Administrativa, el C.P. Francisco Perea comenta en relación a la Contabilidad de Productividad:

"Ha desarrollado un modernísimo sistema práctico de trabajo - que permite la integración de las más progresistas técnicas de contabilidad en un conjunto unificado: Contabilidad de Productividad. Esta " unificación contable " está orientada hacia la producción de utilidades, en un sólo sistema de información a la Gerencia, y consiste en amalgamar: un catálogo de cuentas - departamental, presupuestos, costos estándar, algunas características del costeo directo y de la Contabilidad por Areas de Responsabilidad, y un flujo informativo a base de bloques o - módulos " aprovechando las ventajas del PED (Procesamiento Electrónico de Datos). " (Perea, p.10)

La figura 2.2 muestra en resumen el concepto anterior:

### UN SOLO SISTEMA DE INFORMACION A LA GERENCIA

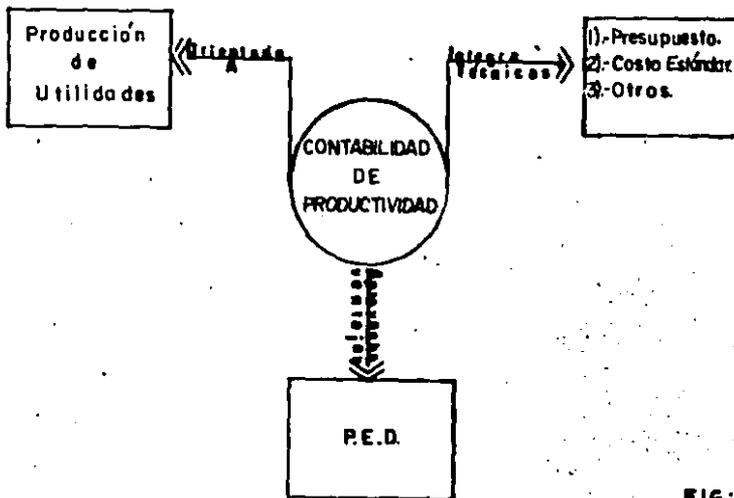


FIG. 2.2

" El modelo ideal de un sistema de información administrativo es el de contabilidad por productividad (Accountability) que consiste en utilizar todas las herramientas de Contabilidad - Administrativa, integradas en un solo suprasistema de información cuantitativo." (Ramírez, P.9)

Esquemáticamente podemos apreciarlo en la figura 2.3, de la siguiente manera:

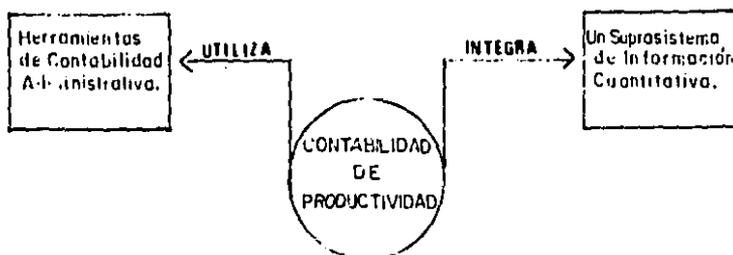


fig. 2.3

De los conceptos expresados podemos extraer algunos elementos que contribuyen a definir el entorno de la Contabilidad de Productividad, sean:

- a. Pretende unificar los sistemas auxiliares de contabilidad.
- b. Integra las técnicas más recientes de contabilidad.
- c. Busca satisfacer simultáneamente los objetivos perseguidos por las divisiones de la Contabilidad General.
- d. Introduce la noción sistémica a la contabilidad.
- e. Pretende constituirse en un único sistema de información contable, válido principalmente a los fines de la Gerencia.

No obstante lo anterior, se hace necesario destacar que una de sus virtudes, descansa en servir de vehículo a la planeación y el control empresarial con fines de coadyugar a una más eficaz toma de decisiones.

De este modo, intentaremos una definición que destaque su conformación esencial:

Es un subsistema del sistema de información administrativo, -

que a través de la integración de recientes técnicas de contabilidad y disciplinas afines, bajo una visión sistémica y buscando congruencia con los objetivos de la firma, intenta satisfacer simultáneamente los fines básicos de los subsistemas con tables existentes, a efecto de servir principalmente al proceso de planeación, control y toma de decisiones.

La figura 2.4 resume el concepto expresado.

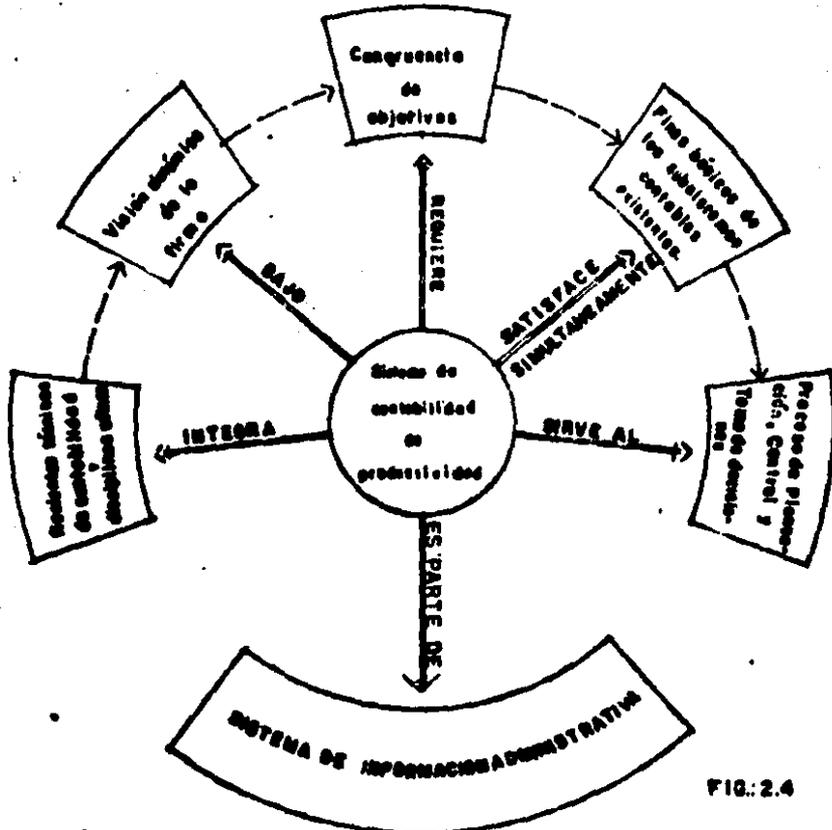


FIG. 2.4

### 2.1.1 IMPORTANCIA DE LA CONTABILIDAD DE PRODUCTIVIDAD

La técnica contable en discusión, finca su importancia desde la misma concepción sistémica del enfoque, sus componentes -- flexibles, posibilitan el cumplimiento de diversos objetivos -- de información.

La contabilidad ha tenido que transformar sus conceptos en aras de constituirse en un mecanismo informativo congruente con el acento dindmico del medio empresarial en el que se desenvuelve. Dentro de este contexto, la Información Gerencial, la Planeación y el Control, son actividades que han ido tomando dimensiones -- considerables. Es en estos aspectos en donde se le atribuye una participación relevante a la Contabilidad de Productividad, -- pues con ellos desborda los límites contables, en otrara enmarcados en lo narrativo y preciso.

Aunque prioritariamente el sistema es concebido para las organizaciones con fines de lucro, puede ser utilizado y adecuado a las necesidades de información de cualquier organización.

### 2.1.2. CICLO DE LA CONTABILIDAD DE PRODUCTIVIDAD

Para cumplir su cometido, la Contabilidad de Productividad, de manera general, lleva a cabo las siguientes actividades:

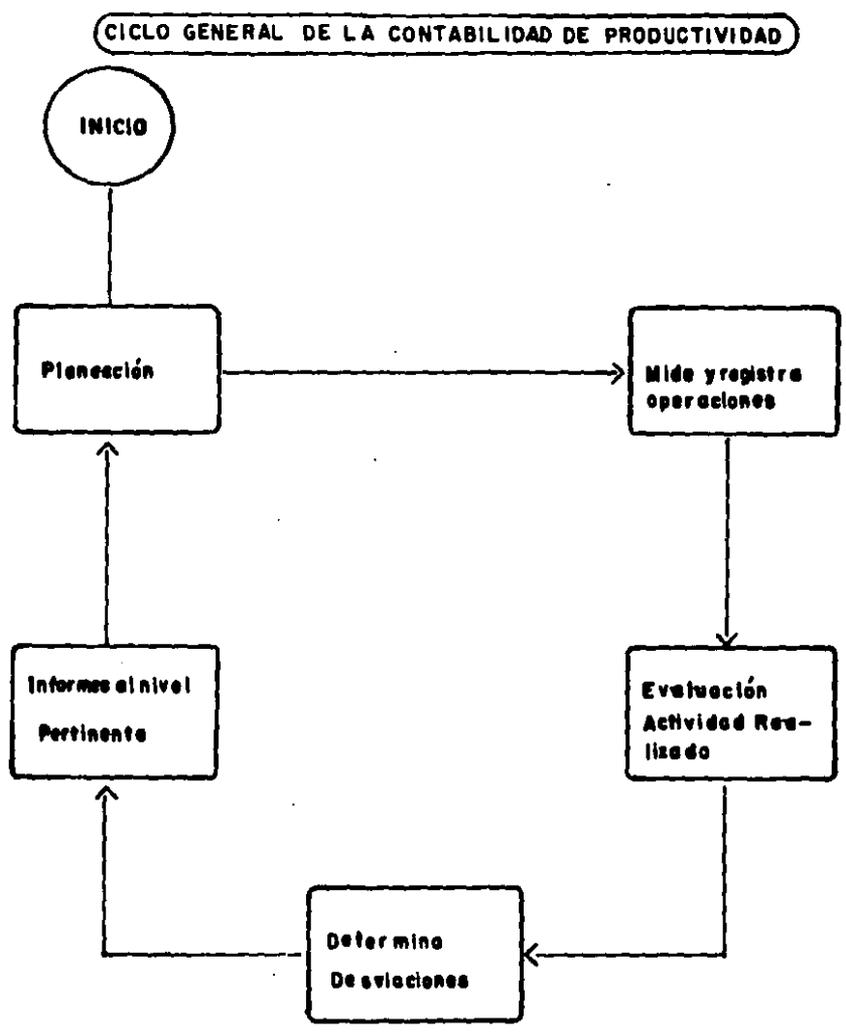
- a.- De acuerdo a los objetivos que la firma se ha propuesto, -- se planean los niveles de actividad, estándares de eficiencia, costos predeterminados, ingresos y presupuestos --- correspondientes.
- b.- Mide y registra las operaciones diarias.
- c.- Evalúa la actividad realizada en relación a lo planeado.
- d.- Determina desviaciones de los resultados con respecto a lo planeado.

e.- Emite informes al nivel pertinente, se comparan y se toman las decisiones pertinentes.

f.- Con base en la decisión se retroalimenta la fase a.

En la figura 2.5 puede apreciarse el ciclo general de la Contabilidad de Productividad.

Dada la importancia y el tratamiento diferente de los renglones de costos e ingresos, se presenta por separado, en forma de esquema, el ciclo contable de los ingresos (figura 2.6) y el de egresos (figura 2.7) con el objeto de favorecer la comprensión del tema. Puede observarse que ambos ciclos conservan los pasos principales descritos para el ciclo general - (figura 2.5)



**FIG:2.5**

**CICLO CONTABLE DE INGRESOS**

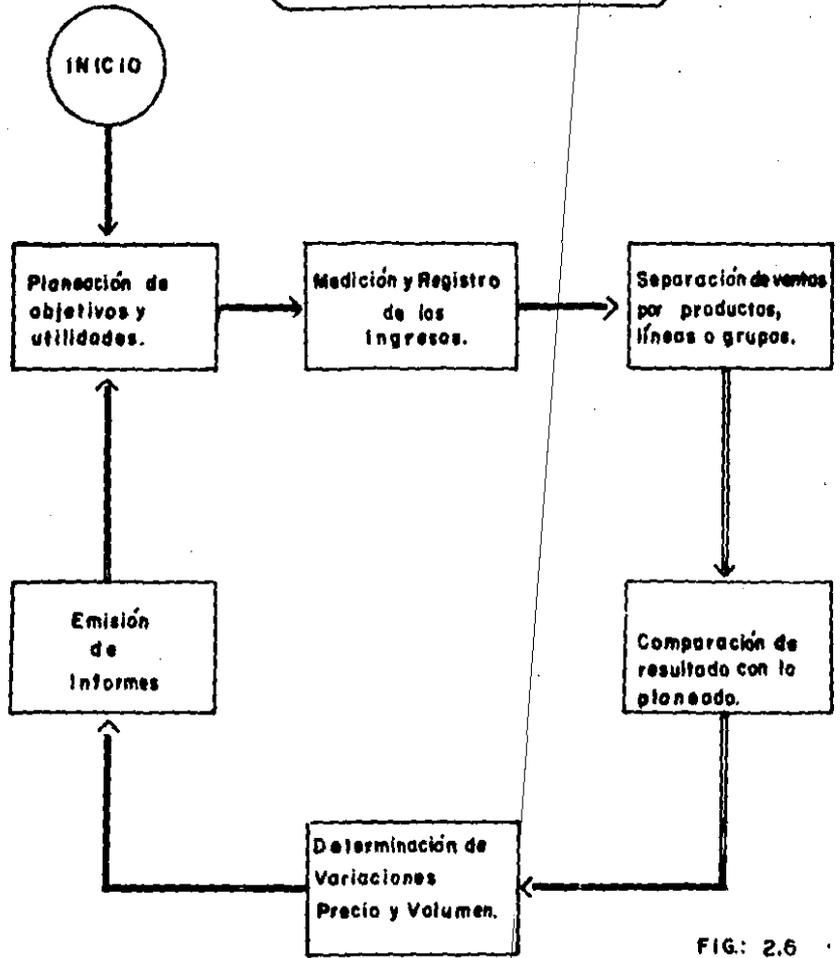


FIG: 2.6

**CICLO CONTABLE DE EGRESOS**

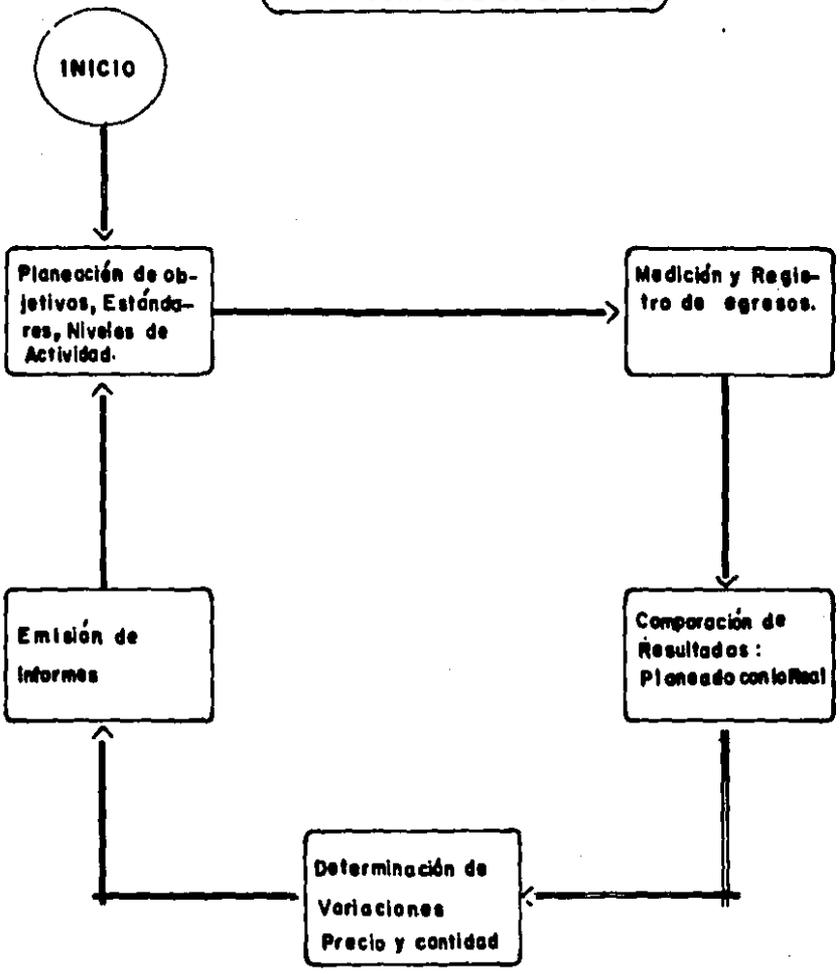


FIG.: 2.7

### 2.1.3 FASES A SEGUIR EN LA IMPLANTACION DE UN SISTEMA DE CONTABILIDAD DE PRODUCTIVIDAD.

Al igual que en otras actividades, en esta se requiere seguir ciertos pasos cronológicos y ordenados para propiciar el desarrollo y establecimiento de un sistema contable como el que aquí se menciona. Es evidente que en la medida en que estas fases sean llevadas a cabo con apego al potencial real de la firma y a la filosofía que ostenta esta técnica, en esa medida pueden esperarse resultados alagadores.

Los pasos o fases a seguir constituyen en realidad la definición y desarrollo de los elementos estructurales soportes del sistema, en consecuencia, el diseño de la base estructural deberá responder a las características reales de la organización, al medio ambiente en que se desenvuelve y a sus más fundamentales necesidades informativas. Se requiere, desde luego, un conocimiento a fondo de la operación de la firma y del tipo de decisiones que se deben tomar. Si se deja de anticipar, o se omite algún requerimiento informativo, podrían generarse inconvenientes que accionarían sobre la eficiencia operativa.

Cada fase por llevar a cabo está asociada al desarrollo o actualización de un elemento estructural tales fases son:

#### Fase I Actualización del Manual de Organización:

Que delimite las funciones de autoridad y responsabilidad tal y como se suceden en la organización, mostrando criterios de la misma, objetivos, funciones, actividades, organigrama y una lista de procedimientos en vigor.

#### Fase II Un Sistema de Información:

Que permita efectivos análisis gerenciales y muestre:

- a. la responsabilidad del personal por las variaciones incurridas.

- b. La contribución marginal a la utilidad por líneas - de productos, sobre bases estándar.
- c. Los costos fijos de operación que estén específicamente relacionados con cada producto o línea de pro ductos.
- d. Los gastos programados por producto o línea de pro- ductos.
- e. Todo tipo de operaciones informativas que coadyuguen a la toma de decisiones.

#### Fase III Elaboración de un Catálogo de Cuentas:

Que describa el conjunto de cuentas a utilizar en la empresa -- así como su codificación y la descripción apropiada de cada una. En el diseño debe estar presente o implícito el principio modular de información.

#### Fase IV Diseño de un sistema de costos predeterminados:

Que permita el control y evaluación de las operaciones fabriles.

#### Fase V Elaboración de un Sistema Presupuestario:

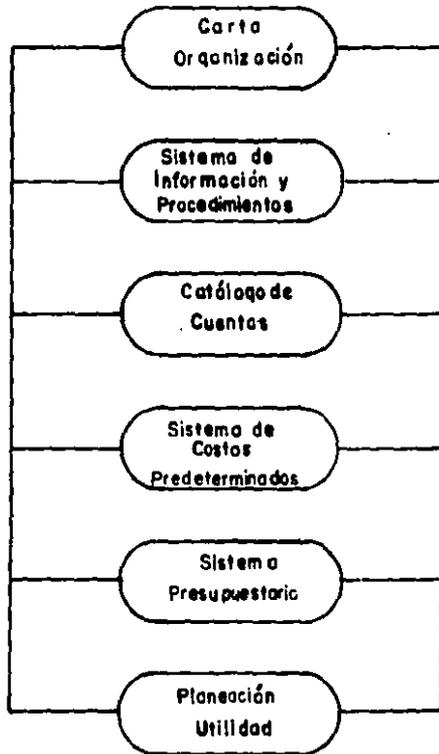
Que permita detectar las variaciones y haga evidente los efectos de los cambios en el volumen.

#### Fase VI Planeación de la Utilidad:

Que anticipe por productos o líneas de productos los probables- beneficios, basándose en los costos predeterminados y el presu- puesto. Constituye el plan maestro que resulta de la coordina- ción de los otros planes.

Puede observarse en la figura 2.8 la secuencia e interrelación- de las fases propuestas para la implantación del sistema en -- estudio.

**FASES EN LA IMPLANTACION DE UN SISTEMA DE  
CONTABILIDAD DE PRODUCTIVIDAD**



**FIG: 2.0**

Por la relevancia de los elementos mencionados en cada fase, los mismos serán tratados en detalle y con ejemplos en los siguientes capítulos.

## 2.2 CARACTERISTICAS DE LA CONTABILIDAD DE PRODUCTIVIDAD

Todo sistema cuenta con un conjunto de propiedades que contribuyen a identificarlo y distinguirlo de otros sistemas.

La Contabilidad de Productividad, como sistema de información, dispone de un conjunto de características que la identifican y particularizan. Veamos las más relevantes:

### 2.2.1 ORGANIZACION DE LA INFORMACION POR MODULOS

En algunas ocasiones, las organizaciones requieren de un mismo tipo de información para fines muy distintos, en otras los datos son válidos para un propósito pero desdeñados para otro. - Por ejemplo, los costos fijos son importantes en la valuación de los inventarios, pero algunas empresas podrían no considerarlos al valorar su producto final (costeo marginal) con fines de cotización de precios, aceptación de alguna propuesta de producción, u otra alternativa. De ahí la importancia de separar ambas informaciones dejando la opción de unir las para los efectos que la empresa estime pertinentes.

Dado que las necesidades informativas de la firma son variadas, se requiere que la información sea captada en su más simple expresión significativa, o por lo menos, sea susceptible de ser segmentada con facilidad para satisfacer propósitos específicos de la firma.

" Pero ninguna información, preparada con determinado criterio, es apropiada para satisfacer todas las necesidades de administración. Esa es la causa por la cual la contabilidad tradicional no ha sido capaz de constituirse en el sistema general de información gerencial de las empresas. " (Beyer, p. 70)

La Contabilidad de Productividad, reconoce la necesidad que tiene la firma de captar información y organizarla (segmentar la o amalgamarla) para diversos fines, entre los cuales está, por

ejemplo, la determinación de la productividad de cada unidad o centro de responsabilidad existente en la empresa. De ahí que utilice el concepto de módulos de información, a través de los cuales, los datos son captados y registrados en su expresión más simple, de tal manera que un módulo de información vendría a constituir algo semejante a una letra del alfabeto. Con un conjunto de letras, podemos formar una palabra que adquiere significado a nuestros sentidos, análogamente, al unir varios módulos de información podemos construir un conjunto de datos capaces de generar significado válido al tomador de decisiones.

El módulo de información se materializa a través de las cuentas o subcuentas del Cuadro de Cuentas, entre más detalle se requiere, más subcuentas auxiliares es necesario utilizar, cada una de las cuales debe referirse a un sólo tipo de actividad perfectamente delimitada e identificada con los centros de responsabilidad.

Módulo, en consecuencia, significa la más pequeña unidad de información posible con significado propio. Su utilidad reside en que permite la utilización de los mismos datos para diferentes propósitos sin perder la unidad de información originalmente registrada. El grado de detalle requerido, a saber, la cantidad de módulo de información, va en relación directa a la utilidad de la información contenida en el módulo y a su correspondiente costo. Por ejemplo, puede darse la circunstancia de que el registrar por separado los descuentos por pago, los recargos por atraso en el pago de impuestos, desperdicios y otros, no fuesen de utilidad a los fines subjetivos del tomador de decisiones, - en cuyo caso, estos módulos informativos podrían no existir - explícitamente en el Cuadro de Cuentas, confundiendo con las cuentas principales o siendo destinadas a una cuenta común. - Contrariamente, podría suceder que el Vicepresidente del departamento de Mercadotecnia le interese el registro de las ventas por producto, zona geográfica y centros de venta - - - -

al consumidor de modo que cuando así lo requiera, pueda detectar con facilidad cualquier movimiento brusco de su venta, buscar las explicaciones del caso y de ser factible, tomar las acciones apropiadas para virar el rumbo de los acontecimientos. En estos casos el desglose de la información de ventas por módulo y la aparición de las respectivas subcuentas, es necesaria a los fines del nivel decisorio.

No debe olvidarse que la Contabilidad debe ajustarse a las necesidades de la organización, desde luego, dentro de un marco de legalidad y resguardo de sus Principios Contables (Contabilidad -- Financiera).

A manera de ejemplo, una firma podría contar, entre otros, con los siguientes módulos de información:

1. Módulo principal de adquisiciones compuesto por los siguientes módulos:
  - a. Registro de pedidos
  - b. Resumen de adquisiciones
  - c. Informes de compra
  - d. Registro de compras menores
  - e. Relación mensual de gastos de compra
  - f. Relación de facturas recibidas
  - g. Relación de proveedores
  - h. Otros
2. Módulo de ventas formado por:
  - a. Catálogo de clientes
  - b. Estadística de ventas (con tantos módulos como detalle se requiera)
  - c. Relación de facturación
  - d. Otros
3. Módulo de producción formado por:
  - a. Programa de producción
  - b. Avance de programa
  - c. Catálogo de productos
  - d. Otros.

4. Módulo de almacén compuesto por:
  - a. Catálogo de almacén
  - b. Control de existencias
  - c. Movimiento de mercancías
  - d. Otros.

## 2.2.2 FORMA DE CLASIFICACION DE COSTOS E INGRESOS

### A. COSTOS:

*Si se identifican los costos en atención a su clasificación funcional y posteriormente bajo su patrón de comportamiento frente al nivel de actividad, seguro que se contará con mejores elementos de juicio para el control de los mismos, la medición y evaluación de la utilidad.*

*Normalmente los textos contables se refieren a los costos variables y fijos para identificar el comportamiento de las erogaciones frente al volumen, otros incluyen los costos mixtos como la tercera categoría, digna de considerarse en algunos casos y para ciertas decisiones.*

*Existe una gama de clasificaciones o tipos de costos que responden a diversos análisis, así por ejemplo, se habla de costos agrupados en atención a la época de valuación y al grado de control ejercido sobre los egresos, sean:*

- a. Históricos
- b. Parcialmente predeterminados
- c. Integramente predeterminados

*En todo caso, el costo no debe considerarse como un concepto absoluto, sino adaptable a la necesidad del usuario. De este modo, el costo empleado para valuar inventarios podría diferir del costo utilizado para una cotización, o el empleado para aceptar o desdeñar una determinada orden de producción, venta o servicio.*

Anteriormente se hablaba de costos principalmente para valorización de inventarios y determinación de la utilidad, recientemente se han agregado otras consideraciones y ha ido tomando mayor relevancia el determinar costos para decisiones tales como:

- a. Discriminación entre bienes o servicios a producir o vender
- b. Fijación de precios
- c. Cambios en la adquisición de materias primas
- d. Cambios en la conformación del producto
- e. Producir o comprar
- f. Evaluar los resultados obtenidos por centro de responsabilidad
- g. Controlar los recursos utilizados
- h. Otros.

A los fines de la Contabilidad de Productividad y en atención a su comportamiento frente a los cambios en el nivel de actividad, se han definido cuatro tipos de costos, ellos son: Variables, Fijos, Programados y Mixtos.

Esta clasificación, entre otras ventajas, facilita: planear y controlar actividades, definir responsabilidades, mejorar la calidad de una decisión en relación a niveles de actividad, elaborar presupuestos y plan de utilidades.

Al intentar desarrollar clasificaciones de costos, debe tenerse en cuenta que el comportamiento de los mismos frente al volumen puede ser diferente dependiendo del tipo de empresa y de los métodos y procedimientos que en su operación utilice.

**VARIABLES:**

Son los que fluctúan en relación con el volumen de producción, no obstante, sus cambios no necesariamente tienen un comportamiento lineal. Casi nunca el comportamiento de los costos es pronosticable en forma precisa, la técnica de análisis de regresión, que describe el grado y magnitud de la relación de las variables costo y volumen, provee un indicador aproximado que debe considerarse, con las reservas de caso, aún así, es de más relevancia lo que se concluye de un procedimiento técnico que de una sugerencia empírica.

Normalmente se incluyen dentro de esta categoría los siguientes egresos: Gastos directos de venta (fletes, comisiones), Mano de obra directa, Materiales directos, otros.

Los costos variables se pueden identificar por dos razones fundamentales:

1. Su monto total varía proporcionalmente a la variación en el nivel de actividad.
2. El costo variable por unidad, permanece aproximadamente en el mismo monto, independientemente de los cambios en el nivel de actividad.

**FIJOS:**

Son aquellos incurridos por la firma que le permiten estar en condiciones de operar (producir, distribuir o servir). Su extinción está relacionada con el transcurrir del tiempo. Pueden ser clasificados en:

- a. Propios: cuando están ligados a un producto, línea de producto, departamento, división o unidad productiva.
- b. Generales: constituido por todos los gastos no vinculados con algún producto en particular, más bien relacionados con la totalidad de la actividad de

la empresa.

Entre los gastos más comunes asignados a esta clasificación se encuentran: depreciación (dependiendo del método usado), supervisión, energía eléctrica (dependiendo de la tarifa utilizada), impuestos territoriales, alquileres, seguros y otros.

Son identificados por dos características fundamentales inversas a las de los costos variables:

1. El monto total de los costos fijos dentro de cierto rango de aplicabilidad (margen entre el límite inferior y superior de un nivel dado de actividad) permanece constante, no obstante que se observen variaciones en el volumen.
2. El costo fijo por unidad variará inversamente a los cambios en el volumen de producción.

#### PROGRAMADOS:

Aunque constituye una variante de los gastos fijos, los gastos programados tienen por objeto distinguir entre ciertos gastos generados en un término menor al ciclo operativo y los otros que permanecen prácticamente fijos por un período de operación o más. Aparte de que constituye un renglón de gasto cuya responsabilidad y decisión es imputable a los niveles decisionales superiores. Podríamos afirmar que son consecuencia de decisiones estratégicas o políticas, puesto que precisamente deben su existencia a decisiones tomadas por los altos mandos de la firma. Es incuestionable que el monto global de los gastos programados tiene influencia indirecta en el nivel de actividad de la firma, más no es su factor determinante.

Entre los costos que figuran en este renglón están: publicidad, investigación y desarrollo, estudios especiales de mercado, -- ciertas erogaciones especiales como lo puede ser un programa de experimentación, de entrenamiento al personal y otros.

### COSTOS MIXTOS:

Son los que incluyen características fijas y variables, de tal manera que tanto el costo unitario como el costo total, varían en relación al nivel de actividad.

Dada la naturaleza de estos costos, se observa que la parte fija de estos costos va a permanecer inalterable a diversos niveles de actividad, no así la parte variable cuyo costo aumentará o disminuirá en relación directa al nivel de actividad.

Algunas firmas en consideración a la importancia relativa del costo-beneficio resultante, no intentan esfuerzo alguno por separar estos costos en sus elementos fijos y variables, sin embargo, otras en atención a la importancia de los mismos, podrían decidir efectuar dicha separación, en este caso nuestro problema base para la separación de costo, estaría en determinar la variación que sucede en el monto total de los costos mixtos, como consecuencia de una variación en el nivel de actividad, dicho cambio es conocido como la pendiente, que representa la variación que ocurre en la variable dependiente como consecuencia de un cambio en la variable independiente. Es claro que en este caso, la variable independiente es el nivel de actividad, mientras que la dependiente es el total de gastos mixtos.

El comportamiento normal de los costos mixtos es lineal dentro del rango de aplicabilidad. El supuesto de lineamiento ha sido duramente criticado en virtud de que en la realidad el comportamiento de los costos es alineal. No obstante, " Los gerentes y los contadores son conscientes de las simplificaciones introducidas por los supuestos de linealidad, pero en general, han decidido que el beneficio a derivarse por contar con una información adicional que pudiera ser obtenido de datos más exactos, no excede los costos adicionales necesarios para obtenerlos..." (Horngreen, p.51)

La separación de los costos mixtos puede llevarse a cabo con el apoyo de algunas técnicas cuantitativas, mencionaremos por ejemplo los métodos de:

- a. Ecuación
- b. Gráfico
- c. Promedios
- d. Máximos y Mínimos

Para los costos mixtos cuya tendencia muestra ser alineal, el contador puede recurrir, a efecto de lograr la separación de costos, a las técnicas de regresión y correlación.

## 8. INGRESOS

Congruente con los objetivos de la Contabilidad de Productividad, los ingresos son clasificados por productos o líneas de productos, lo que contribuye a : distinguir la importancia de cada uno en relación a los demás, fijar responsabilidades por la tendencia de los mismos, medir la productividad, planear -- las utilidades y efectuar análisis especiales que conyuguen a una mejor toma de decisiones.

Esta clasificación, indirectamente favorecerá el rendimiento y la producción de utilidades, puesto que permite la medición por segmento, sector o producto, con lo cual facilita las acciones y decisiones sobre este particular.

### 2.2.3 ENFOQUE SISTEMICO

Una característica que brilla con luz propia es el enfoque integral de las necesidades de la organización que pretende impulsar el sistema de Contabilidad de Productividad.

" Una de las mayores debilidades de la información administrativa que se produce en muchas compañías, consiste en que es formulada por diversos sistemas más o menos independientes entre sí, los cuales se han desarrollado en diferentes épocas con el objeto de satisfacer necesidades específicas de información. De tal

modo, un sistema que proporcione datos referentes al mercado - con el fin de pronosticar ventas, puede no estar conectado a - un sistema de producción y control de inventarios y, por otra parte, puede ser que ninguno de los dos esté ligado al sistema de contabilidad. " (Galaz, p.13)

La organización es un conjunto interrelacionado de unidades y actividades, no se puede soslayar el efecto que una acción aislada puede tener en los demás elementos del sistema. La parte no es más que un elemento del todo, existe por y para éste, no hay interés de la parte sino está subordinada al interés global.

Una división, un departamento, o un centro de responsabilidad, no tiene más objetivo que el determinado en armonía con las -- más fundamentales expectativas de la entidad.

Como ya lo hemos visto a través de las funciones esenciales que cumplen los subsistemas contables, son diversas las necesidades informativas de la organización, mismas que son asumidas desde una perspectiva unilateral y segmentaria por estos subsistemas contables.

La contabilidad de Productividad, pretende adoptar y armonizar diversas técnicas contables y de disciplinas administrativas - afines en un sólo sistema de información contable capaz de suplir las necesidades más prioritarias de información a los fines de la planeación, el control y la toma de decisiones.

Al integrar las técnicas en un único sistema de información, se diluye la posibilidad de presentar a los niveles decisivos, - información de distintas fuentes, que pueda resultar heterogénea, defectuosa, incongruente y tan sólo útil para un único fin.

Para que el enfoque sistémico adquiera su verdadera dimensión - requiere la congruencia de objetivos entre los diversos secto-

res que forman la organización, circunstancia que debe originarse desde la misma fase de planeación. En otras palabras, se requiere que todos tiren de la misma cuerda y en la misma dirección.

#### 2.2.4 FUNDAMENTADA EN LA PLANEACION

La mayor parte de las necesidades de la firma se generan internamente, es decir, producto de su diario acontecer. Para que la Contabilidad pueda servir como auxiliar eficaz en las decisiones diarias, es preciso elaborar patrones de medida, es decir, anticipar el curso probable de los acontecimientos. La planeación es una característica vital a los fines de la evaluación y el control puesto que permite ir midiendo los resultados generados en las operaciones cotidianas a la luz de los resultados esperados producto del proceso de planeación.

La Contabilidad de Productividad, parte del pronóstico de las necesidades informativas, las cuales son canalizadas a través del cuadro de cuentas. Especial interés es atribuido a la -- formulación del Plan de utilidades que viene a ser la expresión final en términos de resultados de los planes propuestos para los diversos centros de responsabilidad. Cabe la observación - del capítulo 1, en lo referente a considerar, con la discreción del caso, el monto de las utilidades como medida de productividad.

#### 2.2.5 INFORMACION POR EXCEPCION

Toda la filosofía que ostenta el sistema de Contabilidad de Productividad, está basada en evitar incurrir en acciones innecesarias que no contribuyen al logro de los objetivos de la organización.

La productividad del elemento información va en estricta relación con su adecuada utilización. No se justifica que a los -

escritorios de los niveles decisorios llegue cantidad de información que escasamente va a orientar las decisiones, esto en la práctica es un fenómeno real, casi imperceptiblemente, muchas veces sin darse cuenta, abrumado por los problemas cotidianos, - el hombre de negocios recibe creciente información de toda clase y en todas las extensiones, confundiendo en la maraña de papeles. Algunas veces tienen el buen juicio de ordenarse, sistematizando el proceso de recepción de información. No obstante, esto último no soluciona el problema, la información además de ordenarla, hay que seleccionarla.

A esto, ¿Quién debe seleccionar la información que debe recibir la persona responsable de una determinada decisión? Es claro - que el usuario de la información es el que debe definir claramente el tipo, la extensión y la oportunidad con que la información debe serle presentada. El Contador debe colaborar en esta selección, más no es su función esencial, debe captar en su verdadera magnitud el requerimiento informativo y sistematizarlo, - es decir, debe proveerse, en caso de que no los tenga, de los elementos estructurales necesarios para recibir la información y diseñar, en caso necesario, los formularios que le permitirán una más expedita salida de la misma.

El concepto de información por excepción es en esencia, información selectiva para el nivel decisorio pertinente. Es información dispuesta a la medida de las necesidades del tomador de decisiones.

#### 2.2.6 PLURALIDAD DE OBJETIVOS

Concatenado a la condición sistémica del tema en referencia, se da paralelamente la característica de tratar de satisfacer los diversos objetivos de los subsistemas contables. De esta forma, a la vez que conserva la estructura y objetivos de la Contabilidad Financiera, incorpora mediante una estructura flexible y --

amplia, los elementos necesarios para satisfacer, tanto como sea posible, los objetivos de los otros subsistemas contables, como lo son la Contabilidad Administrativa y la Contabilidad Social.

Lo mismo determina la utilidad y emite los estados financieros, válidos principalmente a los fines de agentes externos a la firma, que prepara información selectiva de distinta naturaleza, - válida a los fines de planeación, control y toma de decisiones - por parte del personal pertinente. Así como también, de requerirse, permite la preparación de información sobre tópicos sui -- géneris, no enmarcados en los ámbitos de acción de los subsistemas contable conocidos, tal es el caso de la tendencia -- creciente a precisar y cuantificar la gestión social de la firma.

Como complemento al contenido del cuadro 1.5 "cuadro comparativo de las divisiones contables " mostrado en el capítulo 1, se agrega en el Cuadro complementario 2.1 referencia a la Contabilidad de Productividad, enmarcada en los mismos elementos que - sirvieron de base comparativa a las otras divisiones contables.

Este cuadro bien puede ser adherido al 1.5, con el objeto de lograr una visión global y distintiva de las particularidades de las divisiones contables.

NUMERO .....	DESCRIPCION .....	CONTABILIDAD DE PRODUCTIVIDAD .....
1	Objetivo	Facilitar la planeación, el control y la toma de decisiones, a la vez que determina las utilidades y emite los Estados Financieros.
2	Usuarios de la información.	Gerencia, distintos niveles jerárquicos dentro de la firma, bancos, acreedores, proveedores, público en general.
3	Naturaleza de la información	Principalmente referible al futuro con retroalimentación respecto a lo sucedido.
4	Énfasis	Datos cuantitativos y cualitativos.
5	Disposiciones - reguladoras	En lo referente a información externa: Principios contables, Reglas particulares y Criterio prudencial de aplicación de las Reglas Particulares.
6	Periodicidad de los informes.	Variable.
7	Formatos	Estados Financieros básicos y toda clase de formularios que permiten la circulación de información útil.
8	Disciplinas afines en que se apoya	Investigación de Operaciones Administrativa, Economía, Estadística.
9	Fuente de Datos	Contabilidad Financiera y análisis especiales: medio ambiente, producto-mercado, posición de la firma y otros.
10	Enfoque analítico	Fija la atención en áreas o módulos de información susceptibles de integrarse para diversos propósitos.

A manera de corolario, se muestra la figura 2.9 contenido en forma de esquema las características descritas para el sistema de Contabilidad de Productividad.

### CARACTERISTICAS SISTEMA CONTABILIDAD DE PRODUCTIVIDAD

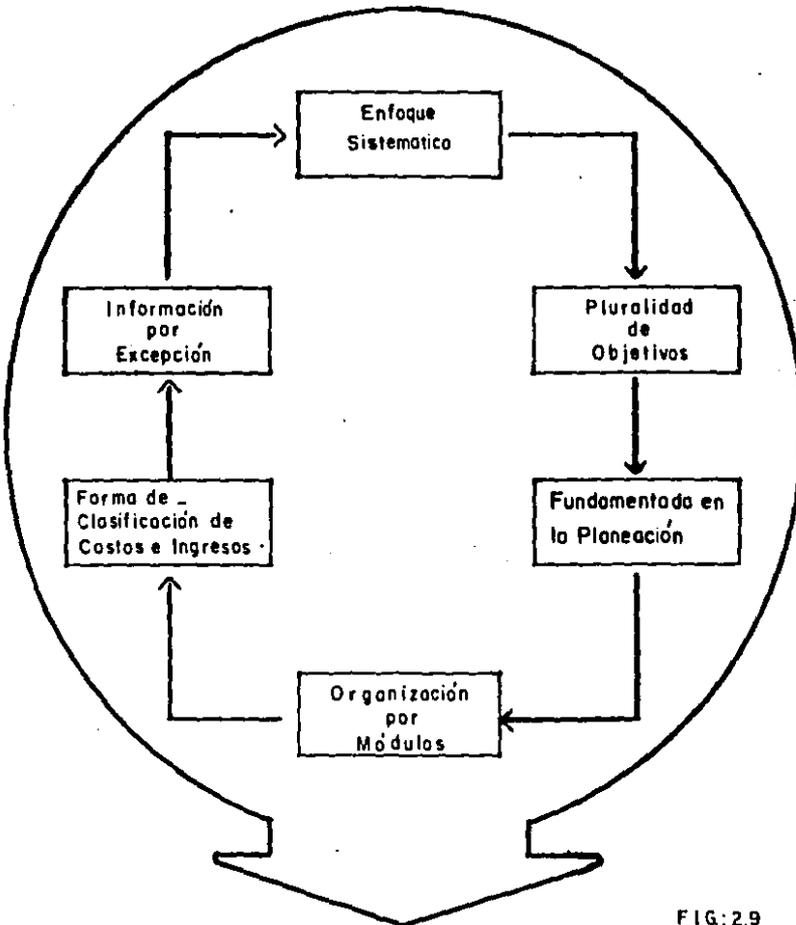


FIG:2.9

## CAPITULO III

### PRINCIPALES ELEMENTOS INCORPORADOS AL SISTEMA DE CONTABILIDAD DE PRODUCTIVIDAD

Este capítulo está dedicado a describir algunas técnicas contables-administrativas que por sus características favorecen los objetivos perseguidos por la Contabilidad de Productividad.

Las técnicas en referencia han sido tratadas en relación al tema principal, buscando destacar las ideas y características afines a las de la Contabilidad de Productividad. De esta forma se ha intentado considerar cada elemento no desde una perspectiva individual sino en armonía con un sistema integrado de contabilidad.

En algunos casos, se hace referencia a la forma en que estos elementos son entendidos y acogidos por el sistema contable tradicional, casi siempre en oposición al tratamiento dado por la Contabilidad de Productividad.

Es de destacar que los elementos descritos, tienen en común la característica de ofrecer buenas perspectivas a los fines de la planeación, control y toma de decisiones, propósitos que son la médula del Sistema de Contabilidad de Productividad.

Por un lado los Costos Estándar y la Contabilidad por Areas de Responsabilidad permiten medir e informar de la eficiencia en el control de costos, en tanto que el Costeo Directo, suministra información válida a los fines de la planeación de la utilidad y la toma de decisiones.

Puede afirmarse que la presencia de estas técnicas en la firma, es requisito indispensable para la puesta en marcha del sistema de Contabilidad de Productividad, pues constituyen elementos soportes del sistema en referencia y parámetros necesarios para evaluar y comparar, con algún grado de acierto la gestión administrativa.

Se han incluido como parte de este capítulo algunas observaciones en torno al Procesamiento Electrónico de Datos, por considerarse una técnica auxiliar necesaria, con posibilidades reales de aplicación en el presente y cuyo apoyo a los sistemas de información no es objeto de discusión.

### 3.1 EL SISTEMA PRESUPUESTAL

Es evidente que el sistema de Contabilidad de Productividad, - orientado básicamente a la planeación y el control de actividades, requiere contar con patrones de eficiencia que ayuden a - juzgar el accionar operativo.

Cuando una persona coincide el llevar a cabo determinada actividad, mentalmente y quizá, en ocasiones, sin precisar el verdadero sentido de su acción, realiza actividades de planeación subjetiva y objetiva. La planeación objetiva toma forma cuando se llevan al plano numérico las expectativas, surgiendo, en consecuencia, el presupuesto que viene a ser el auxiliar necesario - que da contenido real a la idea. Muchas buenas ideas no trascienden más allá de su concepción cuando son sometidas a estimaciones cuantitativas. En este sentido el proceso presupuestal se convierte en un discriminante y selectivo elemento de expectativas.

Es claro, que los presupuestos han llegado a convertirse en un elemento indispensable de la planeación, evaluación y control de la actividad diaria de la firma.

La Contabilidad de Productividad, considera la técnica presupuestal como parte de su estructura, pues mediante ella, aproxima - medidas comparativas de eficiencia y control de operaciones.

Además de que, a través del presupuesto, valida su condición - de técnica fundamentalmente dirigida a la planeación y el control de actividades, pues sin efectivos parámetros de comparación y medición de la labor, difícilmente la Contabilidad de Productividad puede dar vigencia a su función de apoyo a la - actividad gerencial.

En muchas ocasiones se ha deformado sutilmente la función presupuestal tornándose en una rutina cuyas proyecciones obedecen a mecanismos automáticos. En este sentido la Contabilidad de

Productividad, activa el mecanismo de los presupuestos refiriéndolo no como un simple pronóstico sino como " ... un proceso altamente creador, en el que se espera que los ejecutivos de todos los niveles aquilaten y comparen los caminos por seguir que se abren, y que elijan los que parecen ser los más indicados para realizar los fines que persigue la compañía. " (Gordon y Shillinglaw, p. 821)

Por otra parte la Contabilidad de Productividad, por constituirse en un suprasistema de información, busca el apoyo del presupuesto para coordinar e integrar la información resultante de las diversas áreas funcionales. Además al referirse a las propiedades del presupuesto, subraya su función de auxiliar de la Gerencia al permitir desviar la atención de los problemas cotidianos hacia pensamientos y acciones más productivas, referidas al futuro de la firma.

A la luz de lo expuesto, podemos conceptuar el presupuesto como una técnica de planeación de acontecimientos expresados en términos cuantitativos, que sirve de fundamento para la realización, medición y evaluación de las actividades de una entidad.

De esta forma vemos algunos aspectos del presupuesto, propios a los fines de la Contabilidad de Productividad.

### 3.1.1 VENTAJAS

Al proveer de estándares y criterios de comparación y evaluación, el presupuesto se torna básico para cualquier sistema de información administrativo y deriva de su operación ventajas como las siguientes:

- a.- Propicia la armonización de los objetivos de los departamentos o divisiones y es expresión del objetivo general de la firma.

- b.- Regula la utilización e indica el uso más económico de los recursos por parte del personal responsable, evitando desperdicios incontrolados y contribuyendo con ello a la productividad.
- c.- Permite comparaciones significativas de la gestión operativa y administrativa, posibilitando acciones continuas sobre el avance de las operaciones o el cumplimiento de objetivos, favoreciendo el proceso de toma de decisiones.
- d.- Da paso a la administración por excepción
- e.- Contribuye a la planeación y vigilancia de las operaciones de una entidad.
- f.- Propicia la existencia de procedimientos formales en la firma, dando uniformidad en el ámbito y consistencia en el tiempo. Esto es, los funcionarios responsables de la ejecución presupuestaria, siguen patrones comunes entre sí, los cuales se mantienen y mejoran de un período a otro. Los procedimientos por lo general son producto de la experiencia y conocimiento de varias personas, lo cual da margen a suponer que sean los más prácticos y económicos, -- evitando el desperdicio de recursos que implica el que el responsable del algún centro experimente conforme a su propia iniciativa.
- g.- Favorece la delimitación y fijación de responsabilidades
- h.- Sirve como instrumento de motivación, cuando el personal responsable ha participado en su elaboración y está ente rado de los resultados que se esperan de su actuación.

### 3.1.2 CARACTERISTICAS

El presupuesto al igual que otras técnicas administrativas es sustentado en un conjunto de propiedades que precisan su -

alcance y validez. A los fines de la Contabilidad de Productividad, se destacan las siguientes:

a.- Flexibilidad:

Puesto que el presupuesto tiene su origen en expectativas de probable acontecer, la flexibilidad implica el análisis de diversas alternativas a la luz de las cambiantes circunstancias en aras de que pueda adaptarse a diferentes ritmos de operación o cambio de actividad. Deberá ser estructurado contemplando el traslado o reacomodo de partidas.

b.- Unidad:

El presupuesto absorbe con carácter global el total de actividades que intenta llevar a cabo la organización, eliminando la posibilidad de que surjan presupuestos independientes y sin coherencia, más bien cada uno es parte de un único engranaje, cuyo giro es coincidente con los objetivos de la organización.

c.- Claridad:

La nitidez, amplitud y coordinación, es un imperativo para una adecuada comprensión de su accionar y por consiguiente para la administración productiva de los recursos disponibles.

d.- Estructura Modular:

Debe permitir hasta donde sea económicamente factible segmentar la información, de conformidad con los centros de responsabilidad que integran la firma, a fin de preparar información con el detalle necesario, de tal forma que no produzca dilución de la misma ni se perjudique la visión global y representativa de los planes de acción y de los pronósticos.

e.- NoCIÓN Participativa

La elaboración del presupuesto debe ser el resultado de un proceso de comunicación interpersonal con dirección de la base a -

la cúspide de la organización y viceversa. Esta noción piramidal favorece la integración y motivación al propiciar la participación activa del personal en el establecimiento de sus propias bases de evaluación y control.

### 3.2 SISTEMA DE COSTOS PREDETERMINADOS

Para nadie es un secreto, que el conocimiento y dominio de los costos industriales es un factor que contribuye positivamente en favor de la productividad de la firma.

Los cambios en los equipos, tecnología, mercadotecnia y en general en el medio ambiente económico, limitan la validez de las comprobaciones históricas, debiendo recurrirse a elementos más actuales y de mayor relevancia para el control, evaluación y la toma de decisiones.

De esta forma, la Contabilidad de Productividad, consciente de su función predominante en la producción de información para planeación, control y evaluación de las operaciones, asume la predeterminación del costo como una técnica auxiliar que propicia el cumplimiento de sus funciones.

Tradicionalmente la valuación del inventario ha requerido de movimientos en los tarjeteros cada vez que se produce una operación y de complicados sistemas de costeo, aparte de que cada artículo de las requisiciones de materiales debe ser costado por separado, circunstancia que se complica cuando se manejan grandes volúmenes de artículos.

La Contabilidad de Productividad en cambio, utiliza la técnica auxiliar del costeo estándar para valorar el inventario y separar los elementos del costo para la entrada de materiales, producción en proceso y productos terminados, con lo cual propicia la eficiencia administrativa.

En estas circunstancias una empresa industrial que disponga de la filosofía de la Contabilidad de Productividad, deberá asumir algún sistema de predeterminación de cifras a fin de allegarse medidas de comparación y control de operaciones puesto que en la Contabilidad de Productividad todos los costos son considerados como planeados o predeterminados.

A los fines de la Contabilidad de Productividad interesa destacar algunos aspectos relacionados con la predeterminación de cifras y en especial con la técnica de costos estándar.

Los costos predeterminados surgen como una herramienta para evaluar y mejorar los rendimientos a través del control de los costos y el planeamiento de las utilidades, siendo definidos como " Costos determinados por anticipado de la operación en la cual se incurre. " (Köhler, p. 151).

Al hablar de costos predeterminados por lo general nos estamos refiriendo a sus dos formas más comúnmente aplicadas, a saber: los costos estimados y los estándar. Ambas formas tienen gran similitud, no obstante, muestran en su elaboración diferencias que contribuyen a definir su entorno. Algunas de ellas son:

Los costos predeterminados estimados obedecen a una noción menos técnica o científica que los estándares, en esta circunstancia tiene ventajas como las siguientes:

- 1.- Permite razonables proyecciones de los costos sin gran inversión de recursos materiales, humanos y de tiempo.
- 2.- Es prácticamente de aplicación al universo de empresas industriales.

Su principal desventaja es que es menos preciso y sujeto a considerables desviaciones respecto a los resultados reales.

### 3.2.1 COSTOS ESTANDAR

Los costos estándar dirigidos explícitamente al área de producción, vienen a ser la resultante de investigaciones minuciosas realizadas por profesionales expertos que se apoyan en rigurosas técnicas administrativas y de ingeniería industrial, con tendencia a lo exacto y científico.

El costo estándar se conceptúa como la cantidad de material, mano de obra y gastos indirectos de fabricación, que calculados

con apoyo de métodos y procedimientos científicos, es la necesaria y suficiente para producir un artículo en particular. En síntesis, es el costo que debería resultar y el que debe constituirse en una medida razonable de operación, con la que se pueda juzgar la actuación del personal responsable.

Los costos estándar son parte muy importante en el control presupuestal y al igual que los presupuestos, su elaboración debe responder a las condiciones actuales en que la firma se desenvuelve, puesto que se va a utilizar como medida de eficiencia e instrumento de control.

No es pertinente a los fines de la razón y el buen juicio, efectuar comparaciones con estándares de eficiencia que no hayan sido debidamente desarrollados, pues de alguna manera lesiona las decisiones que se tomen y las responsabilidades que se fijen por las variaciones resultantes.

Los costos estándar son de especial ayuda para el control de los materiales directos y la mano de obra directa, en tanto que los gastos indirectos son controlados especialmente a través de los presupuestos flexibles o de presupuestos departamentales, por ello se dice que el estándar es un concepto unitario, por referirse a unidades y que el presupuesto es un concepto englobante y total.

La puesta en marcha de un sistema de costo estándar requiere de:

- a.- Análisis exhaustivo de la organización y operación de la firma.
- b.- Definición clara y precisa de los métodos y procedimientos de producción.
- c.- Existencia de presupuestos, toda vez que el estándar viene a ser un presupuesto minucioso del costo de un artículo.
- d.- Nombramiento de un comité de costo estándar, el cual puede estar formado por técnicos en la función de producción,

ingenieros industriales, Contador, Jefes de los Centros-de Responsabilidad, Gerentes y otros.

El sistema de costo estándar conlleva ventajas como las siguientes:

- a.- Una vez calculados simplifican el trabajo y hacen que el sistema de costos resulte más económico, vedmos: El costo del producto fabricado se obtiene casi de inmediato - multiplicando el número de productos por un costo unitario estándar, en cambio, con los costos reales y siendo muy probable que los lotes de los artículos tengan costos unitarios diferentes, por lo general es necesario llevar - cuentas de materiales y de productos fabricados en los mayores auxiliares, teniendo que recurrirse a la liquidación del costo unitario real.
- b.- El monto del inventario se puede determinar obteniendo los datos de unidades del tarjetero y aplicándoles a cada grupo de productos o materiales su respectivo costo estándar.
- c.- Los informes se pueden preparar en forma más expedita, pues reduce el trabajo oficinesco al mantener los registros de almacén solo con cantidades.
- d.- De conformidad con los objetivos de la Contabilidad de Productividad, produce información útil para los fines de control y toma de decisiones.
- e.- Facilita fijación de precios
- f.- Permite el pronóstico de utilidades, dado un nivel de actividad.
- g.- Facilita la elaboración de presupuestos.
- h.- En vista de que el costo estándar se calcula para diversos rangos de aplicabilidad de las operaciones, se dispone de información para cualquier nivel de producción elegido por

lo cual el costo puede ser cargado directamente al centro de responsabilidad.

Se han señalado algunas deficiencias o limitaciones en la aplicación de los costos estándares:

a.- En muchos casos los obreros y supervisores lo consideran - factor de presión por lo que generan actitudes negativas - que deterioran las buenas relaciones.

"... Los estándares tienen una cualidad autodestructora: a la larga, sirven para desalentar precisamente aquello - que están destinados a alentar, a saber, la alta productividad del trabajador. " (Sirota, p.3 )

b.- Por lo general, el estándar es impuesto por especialistas en la materia, lo cual supone que se ha llegado al mejor método de producción, no sujeto a discusión por parte del trabajador. A este únicamente le corresponde entonces realizar el esfuerzo físico que en definitiva será el único factor de medición y recompensa. De esta forma, no se le da la oportunidad de introducir mejoras en las formas de llevar a cabo la labor. Lo anterior desde luego, deteriora el aspecto motivacional del trabajador.

Es evidente que la dinámica actual impone serias limitaciones cuando se trata de pronosticar en términos monetarios y por - un lapso de tiempo dado, en esta circunstancias, el estándar físico, cobra vigencia por sobre los ciclos oscilatorios de la economía, Es probable que en el presente la empresa acentúe su interés en el estándar físico, en detrimento del monetario, - cuyo cambio vertiginoso en los países de América Latina, lo - tornan poco confiable a los fines del control, evaluación y - toma de decisiones.

### 3.3 PLAN DE UTILIDAD

El Plan de Utilidad es un elemento de planeación y control que bien puede ser utilizado por una organización con un sistema contable tradicional, no obstante, a los fines de la Contabilidad de Productividad, debe mostrar en su estructura dos características particulares: la técnica de costeo marginal y un diseño del plan de acuerdo a como la firma haya organizado sus ventas o ingresos.

Efectivamente una característica que propicia el plan de utilidad es que sea elaborado atendiendo al sistema de costeo directo que permite evidenciar la agilización del sistema y su apoyo a las funciones gerenciales. puesto que con esta técnica los costos fijos de producción, distribución y administración, por corresponder a períodos de tiempo relativamente extensos son cargados a los productos o líneas de productos en forma global, es decir, por volumen.

Por otra parte, la Contabilidad de Productividad, propicia que el Plan de Utilidades se elabore atendiendo a la organización de ventas, a saber, por productos, líneas de productos, zonas de ventas, divisiones, centros de responsabilidad y otros, a efecto de precisar la contribución a la utilidad de cada unidad. De esta forma, se pueden detectar las áreas en donde una buena gestión puede estimular las utilidades, o en su defecto en donde es necesario rectificar la política seguida respecto a productos o líneas de productos cuyo rendimiento es deficiente.

La Contabilidad de Productividad, a través del plan de utilidades favorece su objetivo de integración puesto que el Plan de Utilidad es el resultado final de los diversos planes individuales que relacionan las actividades de toda la organización, a saber, constituye el elemento resumen en donde culmina todo el proceso presupuestario.

Otro aspecto que cabe destacar propio del Sistema de Contabilidad de Productividad es que el Plan de Utilidades debe elaborarse destacando las áreas de responsabilidad de la firma a efecto de que sirva como auténtico mecanismo de evaluación y motivación al personal designado como responsable.

A los fines de la Contabilidad de Productividad es conveniente destacar algunos aspectos propios del Plan de Utilidades.

Planear las utilidades es anticipar en términos cuantitativos las realizaciones y esfuerzos respecto a un periodo de tiempo dado, ello significa elaborar planes detallados por producto, línea de productos y por el total de actividad. No obstante no debe olvidarse que las utilidades solo constituyen uno de los objetivos fundamentales de la firma. Una actitud persistente y voraz hacia la búsqueda de altas utilidades, en detrimento de la satisfacción del consumidor del bien o del servicio, representa una actitud contrario de las razones fundamentales de la existencia de la firma.

" Es común en el medio empresarial que toda la atención se fije en el renglón que muestra las utilidades o pérdidas del ejercicio y así, una vez deducidos de las ventas los costos y gastos correspondientes, creemos que en el grado en que se obtengan mayores utilidades financieras e habrá llegado a un mayor éxito económico. La gran miopía financiera consiste en pensar que esta es la forma de medir la productividad de un negocio." ( Cornejo, p.5)

No obstante que, la Contabilidad de Productividad considera como parte de su estructura el Plan de utilidades, dado su efecto benéfico sobre la planeación, el control y la integración de actividades, en el Interin de este trabajo se ha evidenciado las serias limitaciones que tiene la utilidad monetaria como medida de productividad, esto no quiere decir que se deje de planear la utilidad, sino que las proyecciones y más concretamente los resultados, deben ser tratados como buenos elementos de análisis y no como verdades absolutas en sí misma.

Por otra parte, el planeamiento de las utilidades enfrenta - algunos problemas de valuación contable, para nadie es un - secreto, la poca o ninguna credibilidad que ofrece el costo - histórico como factor de medición. En muchas ocasiones, la base y el método de valuación empleados para rubros como los inventarios y la depreciación pueden acarrear severas diferencias que deforman los verdaderos resultados e inducen a - decisiones erróneas, tan solo manifiestas al transcurrir algún tiempo de operación. Un caso típico se da cuando en razón de haber obtenido utilidades, estas son consideradas para ser distribuidas, con lo cual se hace presente el peligro de la descapitalización.

Es evidente que la noción contable tradicional se ha basado en las utilidades como indicativo de éxito y riqueza en la empresa. La Contabilidad de Productividad complementa este aspecto y afirma que, actualmente un objetivo empresarial más cercano a las circunstancias propias del medio económico en que se desenvuelve la firma, es el referido a la maximización de riqueza, que relaciona simultáneamente las utilidades, el acrecentamiento del patrimonio y el aspecto social, circunstancias que al fin y al cabo son garantes de su permanencia en el mercado en el largo plazo.

En el presente, mantener o acrecentar el patrimonio contra los efectos nocivos inflacionarios viene a ser una necesidad imperiosa, que debe ser propiciada, en gran parte, invirtiendo en activos no monetarios y evitando incurrir en pasivos en moneda extranjera. En consecuencia, las utilidades solo vienen a constituir un elemento distinguido y una modalidad de la maximización de la riqueza en una organización.

El Plan de Utilidad debe ser flexible, producto del esfuerzo y del análisis del personal responsable de cada área, aunque su aprobación final corresponda al funcionario de mayor jerarquía en la firma. Puede ser expresado en Planes de Acción (largo plazo),

pronóstico (mediano plazo) y en presupuestos (corto plazo, cuyas diferencias básicas descansan en el grado de detalle y en el tiempo de vigencia, Una vez que el Plan global de utilidad ha sido integrado, en virtud de haberse aprobado los planes sectoriales o departamentales, los mismos se convierten en instrumento de medición y evaluación del rendimiento. Es algo así como un estándar especialmente diseñado para la evaluación de la utilidad resultante.

Por otra parte, en virtud de que uno de los objetivos del plan de utilidades es mostrar un satisfactorio retorno del capital por cada producto o línea de productos de que disponga la firma, es necesario un cuidadoso análisis financiero a fin de establecer mediciones razonables y efectivas.

" Mediante una cuidadosa selección de grupos de productos, el plan de utilidad puede resultar fácil de preparar y no obstante, ser útil para indicar si cada producto tiene su lógica participación en los gastos. Pero de mayor valor aún es que esta forma del plan de utilidad indicará a los ejecutivos administrativos si cada producto origina una adecuada recuperación del capital empleado.

Por ende, la selección de grupos lógicos de productos debe tener en cuenta el problema de distribución del capital invertido. (Wright, p.137)

En estas circunstancias, el plan de utilidades también facilita la pronosticación de las corrientes de fondos, puesto que suministra la mayor parte de la información requerida.

Cuando una empresa tiene varias divisiones y productos, es posible organizarse por centros de utilidades, resultando el plan global de utilidades como el elemento coordinador y unificador de las diversas propuestas de utilidades.

A manera de ejemplo, se presenta el cuadro 3.1 referente a un supuesto Plan de utilidades mostrando en su diseño requerimien-

tos propios del Sistema de Contabilidad de Productividad tales como:

- a.- *Noción de costeo directo*
- b.- *Atiende a una organización dada de ventas.*
- c.- *Considera la división de ventas como áreas de responsabilidad.*
- d.- *Separa e identifica los costos fijos en específicos y generales, además de que considera por separado los costos programados. Lo anterior con fines de control de costos y fijación de responsabilidades.*

PLAN DE UTILIDADES  
(miles de pesos)

Descripción	p r o d u c t o s			totales
	A	B	C	
Ventas	1.500	2.000	5.000	8.500
Costos Variables				
Descuentos comerciales	-	50	400	450
Fletes	-	10	-	10
Comisiones	10	15	500	525
Material Directo	400	500	1.100	2.000
Mano de Obra Directa	200	300	700	1.200
Gastos variables de Fabricación	80	150	600	830
Gastos variables de Venta	30	75	150	255
Gastos de Administración	<u>50</u>	<u>70</u>	<u>150</u>	<u>270</u>
Total de Costos Variables	770	1.170	3.600	5.540
Contribución a la utili- dad	730	830	1.400	2.960
% de utilidad sobre ven- tas	49	42	28	35
Gastos fijos				
Específicos	100	180	300	580
Generales	<u>80</u>	<u>100</u>	<u>200</u>	<u>380</u>
T o t a l:	180	280	500	960
Gastos Programados	50	50	100	200
Utilidades Proyectadas	500	500	800	1.800

Cuadro 3.1

### 3.4 COSTEO DIRECTO-ABSORBENTE

Debido a los efectos disímiles que produce la aplicación indistinta de una u otra técnica tanto en los estados financieros - como en su aporte al proceso decisorio, se hace indispensable - a los propósitos de la Contabilidad de Productividad algunas reflexiones en torno a ambas.

Tradicionalmente la contabilidad ha utilizado el costeo absorbente para valorar los productos, dado que esta técnica favorece la inclusión de todos los costos de fabricación en los mismos y por ende en la valorización de inventarios, determinación del costo de ventas y de la utilidad del período.

Contrariamente la técnica de costeo directo, surgida recientemente, se basa en el diferente comportamiento de los costos frente al nivel de actividad y considera únicamente los costos variables y la parte variable del costo mixto en el cómputo de las utilidades por producto terminado y por ende en la valorización del inventario. Sostiene que los costos de estructura sean separados y llevados directamente a resultados.

Evidentemente el costeo directo, es una técnica válida a los fines de la planeación de utilidades, fijación de precios, control de costos y otros propósitos propios de las labores internas o gerenciales. De ahí que la Contabilidad de Productividad, por su aporte al proceso gerencial, considera la técnica de costeo directo como un soporte importante en el cumplimiento de sus objetivos.

Una debilidad manifiesta de la Contabilidad Tradicional, se da en que, a través del costeo absorbente, agrupa los costos indirectos y frecuentemente los prorratea en forma aproximada entre los productos o líneas de productos elaborados, ocultándose, en consecuencia, los rendimientos reales de cada área específica de la firma y deteriorando el proceso de toma de decisiones. - Este procedimiento resulta adecuado para determinar la utilidad

global pero no para mostrar la productividad de una línea de productos o centro de responsabilidad.

Contrariamente la Contabilidad de Productividad a través del costeo directo, identifica los costos primero por funciones y luego de acuerdo a su comportamiento frente al volumen a efecto de incorporar en el producto y en los inventarios solo los costos variables con lo cual se allega un recurso de gran sensibilidad para medir y evaluar la productividad por segmentos de la empresa.

Pese a la cantidad de controversias que se han suscitado en derredor de la técnica de costeo directo, tiene claras ventajas de orden práctico y para uso interno que armonizan con el sistema de Contabilidad de Productividad sean:

- a.- Permite conocer los márgenes de contribución de cada producto o línea de productos.
- b.- Las utilidades mostradas en los estados financieros no son afectadas por las oscilaciones en el nivel de inventarios.
- c.- Permite conocer el monto total de los costos fijos de producción, venta y administración, con lo cual se puede medir su influencia sobre las utilidades.
- d.- Permite pronosticar los efectos que en los resultados produce un cambio en las ventas.
- e.- Se muestra útil principalmente para pronosticar e informar resultados a los propósitos de la administración interna.

Desde luego que en contraposición a los aspectos positivos, encontramos algunos inconvenientes, entre otros, se citan los siguientes:

- a.- Debe efectuarse distinción precisa entre los rubros incluidos en los elementos del costo.
- b.- No se determina el costo total unitario de fabricación de un producto.

c.- En general, no constituye un procedimiento aceptado por las legislaciones fiscales para el cálculo de la utilidad gravable.

En virtud de que el monto de la utilidad varía según el procedimiento de costeo utilizado, se observa lo siguiente:

a.- Si el volumen de producción excede al de ventas, el costeo absorbente, muestra mayores utilidades que el costeo directo.

b.- Si por el contrario, el volumen de ventas excede a la producción, es el costeo directo el que muestra mayores utilidades.

c.- Si es coincidente lo producido y lo vendido, las utilidades son las mismas por ambos métodos.

Se concluye en consecuencia, que la Contabilidad de Productividad, dado su objetivo, favorece la utilización del costeo directo como técnica afín al proceso de planeación de la utilidad y toma de decisiones. No obstante, reconoce la utilidad del costeo absorbente para valorar inventarios, determinar utilidades y en consecuencia, preparar estados financieros de conformidad con el enfoque contable tradicional y con la práctica comúnmente aceptada.

### 3.5 PROCESAMIENTO ELECTRONICO DE DATOS

En este apartado, se intenta subrayar el potencial que muestra el Procesamiento Electrónico de Datos como elemento auxiliar - del Sistema de Contabilidad de Productividad para el tratamiento de la información contable con fines de control y toma de - decisiones.

El crecimiento y desarrollo de las organizaciones, así como -- otros factores a los que ya nos hemos referido en el capítulo uno, han propiciado la existencia de un medio ambiente empresarial complejo en el que la pugna por la subsistencia y desarrollo de la firma está dependiendo, en gran parte, de la habilidad para manejar grandes cantidades de datos.

En ocasiones la información que llega a la Gerencia es imprecisa, inoportuna, en demasía y quizá no pertinente. El procesamiento Electrónico de Datos, como técnica eficaz en el tratamiento, selección y organización de la información, se ha elegido en - la herramienta capaz de controlar la explosión en la información, es decir, capaz de manejar con orden y eficiencia los -- cada vez más grandes volúmenes de datos.

La Contabilidad de Productividad propicia la utilización por - parte de la firma de procesamiento electrónico de datos, puesto que la sistematización facilita la implantación de eficientes - y oportunos controles y por lo tanto refuerza la posibilidad - de que los recursos se utilicen racionalmente.

Es posible que mucha de la moderna información que necesite el tomador de decisiones sea de difícil acceso en tiempo y costo. si no cuenta con un sistema de registro diferente al manual, - puesto que, parece razonable, a la luz de las circunstancias - actuales, que la información en línea o a tiempo real, sea el objetivo del presente y la normalidad en el futuro.

Es evidente que la utilización de sistemas mecanizados y elec-

trónicos de información ha liberado al contador tradicional de labores un tanto rutinarias y operativas, dándole la opción -- de orientar sus funciones hacia el análisis, planeación y control de las principales necesidades informativas de la firma.

La Contabilidad tradicional se ha apoyado en el computador, - principalmente para efectuar labores altamente operativas tal como el proceso de nóminas, archivo de cuenta, registro de - inventarios y otros de similar naturaleza, No obstante, que la información procesada en un computador solo se relaciona tangencialmente con la labor de planeación, la Contabilidad de - Productividad respalda la idea de que, en el presente las empresas que utilicen el Procesamiento Electrónico de Datos, deben acentuar cada vez más su función en el control de procesos, programación, control mecanizado de los inventarios, ejecución presupuestaria y otros usos que permitan un mejor empleo de - este recurso tecnológico.

Por otra parte uno de los objetivos de la Contabilidad de Productividad ha sido la integración de los datos en un sólo sistema de información a la Gerencia, en este sentido de Procesamiento Electrónico de Datos por su gran capacidad de manejo de información resulta un valioso apoyo para dar coherencia y efectividad al propósito.

No escapa a nuestra consideración que el objetivo básico de - adoptar un sistema electrónico de procesar información es precisamente para que la misma resulte ser suficiente, oportuna - y pertinente para los fines de la Gerencia, en consecuencia, - parece lógico que cuando el proceso de información resulta - eficiente, la productividad de la firma debe aumentar puesto - que las decisiones administrativas están mejor fundamentadas.

De la puesta en marcha de un sistema mecanizado, de información derivan ventajas afines a los propósitos buscados por la Contabilidad de Productividad, como los siguientes:

- a.- Maneja con eficiencia grandes volúmenes de datos
- b.- Genera información oportuna
- c.- Discrimina y selecciona información de conformidad con las necesidades del usuario.

Ahora bien, el Procesamiento Electrónico de Datos no es más que un eficiente sistema para el tratamiento de la información, no se puede soslayar la valiosa función que en materia de controles automáticos desempeña, lo que redundará en una mayor eficiencia - de operación, no obstante, no es una panacea cuya fórmula genere soluciones automáticas a los muchos y variados problemas que agobian a la organización.

### 3.6 CONTABILIDAD POR AREAS DE RESPONSABILIDAD

A través de este trabajo se ha considerado la firma como organizada atendiendo a la noción de áreas de responsabilidad. Precisamente en atención a que el sistema de Contabilidad de Productividad asocia a su accionar los fundamentos básicos que - ostenta la Contabilidad por Areas de Responsabilidad. La técnica en referencia brinda una base confiable para medir y controlar la productividad de cada centro de responsabilidad y por ende de los funcionarios encargados. En consecuencia, a la vez que sirve como instrumento de control, sirve como mecanismo de - motivación puesto que se presupone que las medidas de eficiencia previamente fueron definidas con el concurso y la complacencia de los responsables de cada área.

La Contabilidad de Productividad, destaca que lo que da fundamento a la Contabilidad por Areas de Responsabilidad, no es su capacidad para reducir costos y gastos, sino su potencial para establecer mediante definición y codificación de áreas específicas, la responsabilidad de quienes participan en la autorización y ejecución de los ingresos y egresos controlables.

Por lo general el enfoque dado a la Contabilidad por Areas de Responsabilidad aunque exhaustivo, ha respondido a una visión segmentaria y particular de las necesidades informativas de la organización. No resulta del todo complicado determinar áreas de responsabilidad en la firma y codificarlas de conformidad - con la estructura formal reflejada en el organigrama, sin embargo, el punto medular de esta técnica está en fijar una posición de cómo debe incorporarse o engranarse con la contabilidad general.

La Contabilidad de Productividad, en su afán de coordinar e - integrar la información en un solo sistema, sostiene que la - técnica en referencia adquiere vigencia y sentido administrativo cuando la misma puede sistematizarse e incorporarse al -

cuadro general de cuentas, tal y como se ha propuesto en la descripción del ejemplo práctico al final de este trabajo.

De lo anterior se concluye que el aporte básico de la Contabilidad por Areas de Responsabilidad al sistema de Contabilidad de Productividad es su contribución a la planeación de la estructura organizativa y los efectos positivos que sobre el control de las operaciones y la motivación del personal puede acarrear.

A los fines de la Contabilidad de Productividad, interesa destacar algunos conceptos referentes al tema.

La Contabilidad por Areas de Responsabilidad, no implica cambio alguno en los postulados de la teoría contable, es una filosofía que muestra énfasis en el control de costos por áreas de responsabilidad y en la utilidad de la información para fines gerenciales, en vez de costear el producto para efectos de estados financieros.

" Cuando las empresas se hicieron más complejas, se desarrolló un concepto conocido como " Contabilidad por responsabilidad o " Contabilidad por áreas de responsabilidad ", para agregar una segunda dimensión importante a la clasificación de los gastos. Esta segunda dimensión debe ser considerada fundamentalmente como una medida de control. Fue necesario agregar este elemento como resultado de la necesidad de preparar presupuestos en términos que pudiera relacionarse con los gerentes responsables de los gastos. Esta dimensión por lo tanto, refleja ampliamente la estructura organizacional de una compañía.

La información de las transacciones en dos dimensiones, primero de acuerdo a la naturaleza del gasto y, segundo, por el elemento de la organización responsable de la acción, permite a la gerencia delimitar la responsabilidad de las consecuencias monetarias de la planeación, ejecución y control. " (Jones y Trentin, p. 15)

De esta forma podríamos afirmar que la Contabilidad por Áreas de Responsabilidad es un subsistema de la Contabilidad Administrativa, válida a los fines del control administrativo, y que, mediante la delimitación e identificación de las atribuciones y responsabilidades del personal que autoriza y ejecuta los ingresos y egresos controlables, busca evaluar su gestión en la utilización de los recursos puestos a su disposición.

### 3.6.1 CARACTERÍSTICAS:

Se destacan algunas propiedades del sistema en referencia, afines al sistema de Contabilidad de Productividad, sean:

- a.- Los costos e ingresos se planean y acumulan de conformidad con los centros de responsabilidad designados lo que permite asociarlos a las personas responsables de autorizarlos o ejecutarlos.
- b.- Permite evaluaciones y autoevaluaciones de las gestiones del personal a cargo de un centro de responsabilidad, vía los informes diseñados al efecto.
- c.- Muestra en los informes los planes y resultados por centro de responsabilidad.
- d.- Los informes con destino a los niveles inferiores se elaboran por funciones o trabajos específicos y solamente incluyen los gastos controlables.
- e.- Estructura de los informes en forma piramidal de los niveles inferiores y operativos a los superiores y de mayor a menor detalle, aplicando el concepto de administración por excepción.
- f.- Identifica y separa los gastos controlables de los no controlables.
- g.- " Motiva a utilizar la administración por objetivos o por

resultados ya que separa el objetivo principal de la empresa en sus objetivos destinados a cada área, señalando a cada ejecutivo las pautas para lograrlo. Por ejemplo, indica al centro de costos, los estándares por cumplir, la producción a alcanzar, el centro de ingresos, su cuota a lograr y composición de áreas de venta, etcétera. " (Padilla, p.258)

La fijación de responsabilidades es un factor de innegable apoyo a la Gerencia, no obstante, para poderlo llevar a cabo, los costos y gastos deben ser clasificados atendiendo al grado de control que sobre ellos tenga el encargado de una determinada área de la organización. De esta forma surgen los gastos controlables y los no controlables, los primeros son aquellos que pueden ser del dominio o manipulación del supervisor o encargado, de tal manera que se pueda establecer una correspondencia biunívoca entre la autoridad para egresar y la responsabilidad en la autorización del recurso. Por el contrario, los gastos no controlables son los que aunque sean utilizados directa o indirectamente por el responsable de un área productiva, éste no tiene autoridad para modificar su uso o empleo, por ende, la responsabilidad en su ejecución está fuera de su control.

Resulta un tanto desacertado emitir un diagnóstico normativo sobre cuales costos ubicar en una o en otra clasificación, puesto que ello va a depender de factores como: organización de la firma, interrelaciones del personal, sistema productivo, tiempo de vigencia y otros. No obstante, lo general es que la mayoría de los costos variables sean controlados y los fijos no controlables.

La Contabilidad por Áreas de Responsabilidad al igual que la Contabilidad de Productividad tienen su inicio en el diseño formal y funcional de una estructura organizativa, de ahí que nos sirvamos de Organigrama mostrado en la figura. 4.1 con el fin de destacar algunas propiedades que debe contener el mismo

y que son congruentes con ambas técnicas contables.

El organigrama en referencia muestra los distintos centros de responsabilidad existentes en la firma. Cada centro es identificado en atención a la función que realiza. Se ha omitido en forma deliberada, incluir en el organigrama los nombres de los responsables de cada área, debido a que la rotación del personal podría obligar a cambios constantes con el evidente riesgo de tornarlo en obsoleto.

El sistema de codificación empleado asigna dígitos por posición jerárquica de menos a más, es decir, conforme se descende en la escala jerárquica de la organización, el código que identifica el centro de responsabilidad va a tener mayor número de posiciones. De esta forma el nivel operativo ocupa tres posiciones, con lo cual la numeración en sí, da información acerca del nivel de responsabilidad. Por ejemplo, el código 521 refiere al Jefe de Publicidad y Promoción, ubicado en el III nivel dependiente directo del Jefe de Ventas código 52, e indirectamente del Vicepresidente de Mercadotecnia código 5.

Es evidente la amplitud y flexibilidad que el sistema de codificación numérica y por niveles da a toda la organización estructural, circunstancia que además de facilitar la incorporación del Procesamiento Electrónico de Datos, contempla el crecimiento y desarrollo de la firma, a través de la inclusión de nuevas áreas de responsabilidad, sin necesidad de modificar la estructura original del sistema.

## CAPITULO IV

### ESTRUCTURA BASICA DE LA CONTABILIDAD DE PRODUCTIVIDAD

Una vez que se han citado y analizado los principales elementos soportes del Sistema de Contabilidad de Productividad, to ca ahora referirnos a los elementos medulares del sistema en referencia.

En esta sección se tratará de dar finalmente forma a la idea a través del tratamiento de los elementos estructurales que son los que en definitiva proveen de contenido real y tangible al sistema en referencia.

Es bien sabido que un buen diseño estructural es garante de un buen aprovechamiento de las virtudes del sistema. No obstante, se debe tener presente que muchos buenos sistemas implantados en la organización, pueden ir perdiendo sus principales calidades debido a que la rutina, a través de su constante acción, los va erosionando y reduciendo a su más simple expresión.

Los elementos que en seguida se describen son básicos en cualquier tipo de contabilidad. No obstante, el enfoque dado a cada uno de ellos principalmente referido a las funciones de planeación control y evaluación, los apartan del pensamiento contable tradicional y los convierten en agentes básicos del sistema de Contabilidad de Productividad.

En cada tema referido en el capítulo se ha tratado de incluir ejemplos que favorezcan una mejor comprensión.

El capítulo concluye con un ejemplo práctico referido al diseño de un catálogo de cuentas para un sistema de Contabilidad de Productividad, en este ejemplo más que en el contenido de las cuentas en sí, se ha puesto interés en destacar vía la descripción y explicación de las cuentas, la gama de opciones de que puede disponer la firma a efecto de conformar su cuadro de cuentas, de manera que satisfaga tanto los requerimientos

de la Contabilidad Financiera como los de la Contabilidad para toma de decisiones administrativas, tal es el objetivo final - propiciado por la Contabilidad de Productividad.

#### 4.1 MANUAL DE ORGANIZACION

Es el instrumento cuyo contenido considera la totalidad o parte de la organización. Generalmente contiene los antecedentes de la firma, criterios de organización, políticas generales, -- metas, funciones, manual de puestos, manual de procedimientos, organigrama y otros. En definitiva busca normar la actuación del grupo humano que constituye la firma y coadyugar al logro de los objetivos de la organización.

A los fines de nuestro estudio, únicamente vamos a referirnos al organigrama por manifestarse como el instrumento visual que refleja la estructura orgánica, sus interrelaciones, jerarquías y responsabilidades conexas. Además de que constituye el punto inicial de referencia para la implantación y desarrollo del - Sistema de Contabilidad de Productividad.

##### 4.1.1 ORGANIGRAMA

Es común encontrar en la literatura contable administrativa, - suficientes referencias a la organización de la firma y específicamente al organigrama. No es menos cierto que la mayoría de ellos evidencian una noción tradicional en el sentido de que el organigrama expuesto se limita a describir la estructura - formal de la organización.

A la Contabilidad de Productividad no sólo le interesa referir las relaciones formales en la organización, sino que además, - busca destacar en el organigrama elementos adicionales como - lo son:

- 1.- Destaca las áreas de responsabilidad, con miras a la asignación de autoridad y responsabilidad.
- 2.- Muestra la organización de la firma por niveles a fin de destacar la parte ejecutiva y operativa de la misma, así como el número de personas que integran cada área y nivel a efecto de detectar las principales cargas de trabajo.
- 3.- Codifica las distintas áreas de responsabilidad con el objeto de incorporarlas al sistema contable.
- 4.- Posibilita la existencia de un sistema contable más expedito, por cuanto el sistema de codificación, intencionalmente debe ser elegido para propiciar la utilización del procesamiento electrónico de datos o el empleo de un sistema mecanizado de Contabilidad, que pueda incorporar, sin muchas complicaciones, información para el control por áreas de responsabilidad.

En estas circunstancias, el organigrama abandona su tradicional papel exclusivamente informativo, para convertirse en un elemento de diagnóstico, pues a través del enfoque que le da la Contabilidad, permite detectar deficiencias originadas en la propia fase inicial de la organización de la firma.

De esta forma, tomando como patrón de referencia, la filosofía del Sistema de Contabilidad de Productividad, podemos referirnos al organigrama como el instrumento de la administración que plasma la estructura orgánica de la firma. Nuestra el principio de la organización estructural pues determina con claridad la autoridad y responsabilidad del personal decisorio, con lo cual se convierte en el punto de partida del sistema de control interno. Aparte de las ventajas manifiestas como elemento fundamental de la planeación y organización de la empresa, contribuye a la función de divulgación, pues permite que los nuevos funcionarios, así como agentes externos puedan formarse una clara idea de su organización formal.

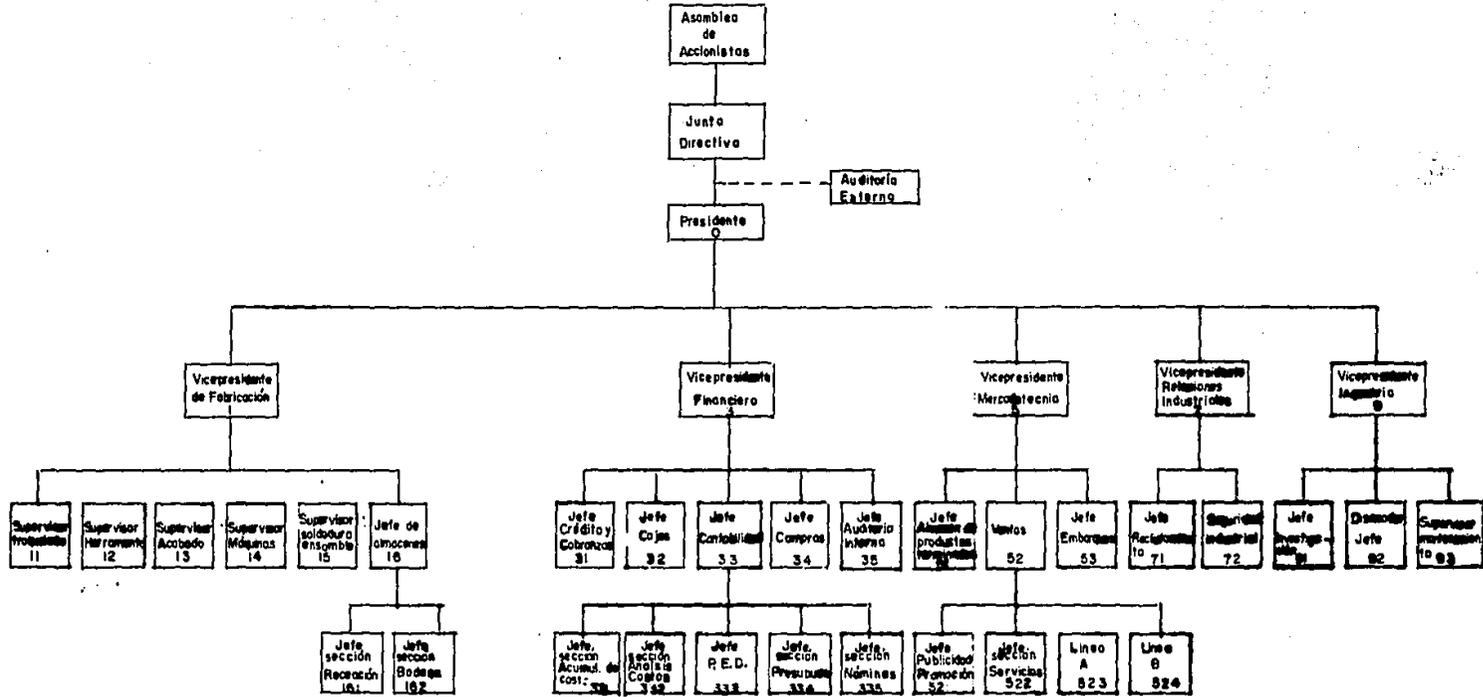
Es evidente la necesidad de que la conformación del organigrama sea congruente con la realidad que está viviendo la organización.

Por otra parte, debe cuidarse de que habiendo estado vigente en su momento, haya dejado de ser significativo para el presente, al no reflejar los cambios organizacionales que se han producido.

Es frecuente, encontrar firmas que carecen de un organigrama formal, más bien en el mejor de los casos, en el escritorio de un alto ejecutivo, trasapelado y en borrador, se ha de localizar algún indicio de un posible intento de reflejar la organización estructural, en otros casos, el administrador a solicitud expresa de un agente externo, toma su lápiz y en una hoja cualquiera, en términos de segundos, prepara la descripción estructural de su empresa. Lo anterior, no es precisamente una muestra de la existencia de una organización equilibrada.

En forma ilustrativa, en la figura 4.1, se presenta el organigrama de una supuesta compañía, cuyo giro en la industria es la fabricación de artículos de metal. Este ejemplo evidencia algunas de las cualidades, que en un organigrama, propugna el sistema de Contabilidad de Productividad y que en párrafos precedentes han sido mencionadas.

ORGANIGRAMA  
 COMPANIA MODELO S. A.



I. NIVEL DIRECTIVO

II. NIVEL CORPORATIVO

III. NIVEL OPERATIVO

FIG. 4.1

#### 4.2 DISEÑO DE UN SISTEMA DE INFORMACION

En un medio ambiente de cambios constantes, de tasas de interés volátiles, de flotación cambiaria y en general de una economía inflacionaria, se requiere disponer de un sistema informativo - que permita evaluar antes de decidir, anticipar antes que reaccionar.

Tradicionalmente el sistema de información contable, ha dado - énfasis en la preparación de información para fines externos, - particularmente para fines fiscales, en detrimento de las necesidades internas. Asimismo se ha basado en el costo histórico, como mecanismo objetivo de preparación de cifras dándose un - acento marcadamente narrativo. Por otra parte, no escapa a - nuestra perspectiva la circunstancia de que el modelo contable tradicional ha debido ser asumido por las organizaciones tal - y como ha sido originalmente diseñado.

El sistema de Contabilidad de Productividad, ha surgido tratando de superar el carácter pasivo, histórico, inelástico y exacto - de la información contable, en un afán por validar la función - primordial de apoyo al proceso decisorio. De esta forma ha dado énfasis en el área administrativa, buscando revertir la filosofía del sistema de información contable hacia la búsqueda de - una ideología contable que brinde un apoyo efectivo a la función gerencial.

En estas circunstancias, la Contabilidad de Productividad, favorece la puesta en marcha de un sistema informativo anticipativo por excelencia, activo y flexible, que al servir de la planeación, de paso al control y la evaluación de las actuaciones.

En síntesis, en la Contabilidad de Productividad, la información va a ser especialmente importante para:

- a.- Formular planes y establecer normas
- b.- Indicar el desempeño

c.- Controlar actividades

e.- Retroalimentar los procesos operativo y administrativo

Un aspecto fundamental de la Contabilidad de Productividad es que contrariamente a que la organización adopte los esquemas y el pensamiento contable para la captación de la información, - la corriente contable en referencia, se adapta a las necesidades informativas de la firma en aras de constituirse en un mecanismo informativo que permita identificar áreas problema - objeto de análisis gerencial.

La relevancia actual del sistema de información en las organizaciones de pie a afirmaciones como la siguientes:

" El Contador Público, en su función de auditor y para efectos del examen de estados financieros con el propósito de expresar una opinión, deberá descansar en la revisión ya no de lo que - se denomina control interno, sino en los sistemas de información de la empresa. " Gómez Morán, p. 148)

La Contabilidad de Productividad busca que el sistema de información acentúe su interés en lo que se está haciendo y en lo - que se puede hacer, en vez de relatar pasivamente lo sucedido.

Por lo tanto, su función es dar paso y efectividad a la planeación y el control, constituyéndose en un mecanismo apto para lograr mejorar la calidad de las decisiones.

" En este aspecto, la clave para crear un sistema de información administrativo dinámico y útil, estriba en traspasar los límites de la contabilidad convencional y concebir información que guarde relación con los dos elementos vitales del proceso administrativo: la planeación y el control. Es en esta área - en donde descansa el mayor valor de la Contabilidad. " (Wilson, p.60)

En la actualidad una debilidad manifiesta del sistema de información tradicional, reside en el aspecto inflacionario de las

economías de América Latina, en donde dada la inestabilidad de los precios y las concomitantes devaluaciones, generan climas de inestabilidad que hacen que la información obtenida pierda relevancia y significación para distintos propósitos.

" La información financiera al basarse en unidades monetarias y no considerar que éstas son inestables, pierde significación y proporciona valores que poco tiene que ver con la realidad de la empresa, haciendo entonces que ésta no sea confiable. La solución será modificar y/o diseñar nueva información que a pesar de la inflación sea significativa. " (Hartasánchez, p.16)

Con base en lo expuesto, conviene conceptuar el sistema de información como: Un conjunto de métodos dispuestos en forma -- coordinada e interrelacionada para el tratamiento, selección -- y canalización de la información válida a los fines de la -- organización.

#### 4.2.1 Características de la Información

La información generada por el sistema de Contabilidad de Productividad, posee algunas propiedades que armonizan con su filosofía y que en lo substancial difieren de las exigidas por la información tradicional, veamos algunas de ellas:

##### a.- Relevancia:

Es la cualidad que propicia presentar sólo la información que se muestra útil para determinar propósitos.

" El contador que desarrolle una clara comprensión del concepto de relevancia habrá dado un gran paso para obtener la capacidad de analizar adecuadamente los aspectos cuantitativos del cualquier decisión. " (Dutilly y Fiol, p.37)

b.- Selectividad:

Un exceso de información deteriora la efectividad de la organización, puesto que existe una tendencia manifiesta a no eliminar sino a buscar posibles efectos en las decisiones a tomar. - La información excesiva es a la administración como la interferencia es a la comunicación, en ambos casos se inhibe la efectividad del sistema.

" Un exceso de información en estos centros tiende a aumentar el trabajo de elaboración de esa información y a incrementar - los ruidos de los canales. Esta sobrecarga en los canales conduce a omisión, error, dilatación, filtración, aproximación y escape. Todos ellos son formas de entropía, es decir, tienden a crear el desorden o la desorganización. " (Johansen, p. 109)

c.- Coordinación:

El sistema de información que sirve de conducto al accionar de la Contabilidad de Productividad es el que busca manejar la - información como un todo, integrada y eslabonada, de tal manera que se pueda determinar su origen y composición.

En ocasiones, como consecuencia del crecimiento natural de las organizaciones, se van desarrollando sistemas de información independientes, la Contabilidad de Productividad busca que los mismos sean fusionados en un sistema total que coordine y canglice todos los flujos de información evitando con ello duplicaciones y otros defectos propios de la segmentación de la información.

d.- Oportunidad:

La oportunidad de la información reside en que la misma llegue a tiempo al usuario, de tal manera que este pueda lograr su objetivo.

Tal es el ritmo de avance de los acontecimientos y cambios sucesivos, que la información a tiempo real parece ser la mejor opción del presente.

#### Productividad:

La filosofía del sistema de Contabilidad de Productividad sostiene que los datos generados por la actividad de la firma, só lo se convierten en información productiva, si los mismos pueden ser usados en alguna fase del proceso administrativo.

La productividad de la información también radica en los conceptos de eficiencia y eficacia. De que nos sirve preparar información aprovechando una óptima combinación de recursos (eficiencia) si la misma no va a llegar a los niveles jerárquicos pertinentes y por lo tanto no va a cumplir una función útil en el proceso administrativo (eficacia).

#### 4.2.2. CICLO DEL SISTEMA DE INFORMACION

La puesta en marcha del sistema de información, requiere de una sucesión ordenada de actividades. En oposición al enfoque tradicional, la Contabilidad de Productividad destaca las fases de -planeación de las necesidades informativas y la de retroalimentación, generada a la luz de la ejecución de actividades.

Así las cosas, la existencia de un sistema de información es -producto de:

- 1.- Definición y planeación de todas las necesidades de información.
- 2.- Diseño y definición de formularios y procedimientos para canalizar la información.
- 3.- Captación de la información a través del sistema contable.
- 4.- Preparación y distribución de informes contables.

### 5.- Retroalimentación.

Fundamentalmente al desarrollar estas actividades se debe tener presente que el sistema debe servir para:

- a.- Revelar áreas potenciales de problemas
- b.- Determinar la contribución a las utilidades de los diversos productos o grupos de productos
- c.- Servir de instrumento de motivación y evaluación de la actuación de los responsables de un determinado centro de actividad.
- d.- Brindar elementos para el control de las actividades en general.
- e.- Suministrar información válida a los fines de agentes externos a la firma.
- f.- Suministrar información por excepción.

### 1.- DEFINICION Y PLANEACION DE LAS NECESIDADES INFORMATIVAS:

La Contabilidad de Productividad, parte del exámen de los requerimientos informativos de los niveles ejecutivos para propiciar a través de sus elementos estructurales la información pertinente. Constituye una de las actividades de mayor relevancia que va a contribuir a moldear los otros elementos estructurales. El aspecto de planeación del sistema incluye:

- a.- Determinar la naturaleza y extensión de las decisiones a efectuar.
- b.- Paralelamente destacar las necesidades de información que permiten llevar a cabo el punto a.
- c.- Determinar las fuentes de donde se va a extraer la información.

## 2.- DISEÑO Y DEFINICIÓN DE FORMULARIOS Y PROCEDIMIENTOS PARA CANALIZAR LA INFORMACION:

Una vez que se ha definido el tipo, la extensión y la oportunidad de las necesidades informativas, es menester abocarse al diseño de los formularios necesarios para captarla y distribuirla, en otras palabras, deberá intentarse el proceso de sistematización de la información puesto que es evidente su contribución a la productividad, otorgando consistencia y homogeneidad al sistema.

Sistematizar es buscar el orden y armonía, es el establecimiento de una sucesión de pasos lógicos y precisos a los que debe reducirse una operación o actividad de la firma.

Los formularios serán diseñados de conformidad con las necesidades de sistematización y circulación de la información, valiéndose del apoyo de personal capacitado en el diseño de los mismos a efecto de evitar confusiones, tamaños inapropiados y otros defectos técnicos inherentes al diseño de los mismos. Los formularios deben hasta donde sea posible ser estandarizados e identificados con un número o una clave generalmente puesta en la parte superior derecha del mismo, a efecto de facilitar las referencias cruzadas y el control de los mismos.

Preliminarmente deben analizarse los actuales flujos informativos apoyándose en técnicas administrativas que muestren en diagramas, el recorrido de los documentos, la naturaleza de las operaciones y los tiempos requeridos en cada actividad. En consecuencia, es menester efectuar una revisión total de los procedimientos empleados en la captación y disposición de la información. Ninguna empresa eficiente debe permitir que funcionario alguno, disponga de información, de tal manera que se convierta en indispensable para realizar algún proceso u operación propio de la actividad de la firma.

" Hay múltiples indicaciones de que la concentración en la revisión, análisis y perfeccionamiento de los procedimientos de oficina es una empresa productiva en términos de ahorro monetario, del estímulo de los empleados y satisfacción para la clientela " (Lazzaro, p.24)

### 3. CAPTACION DE LA INFORMACION A TRAVES DEL SISTEMA CONTABLE:

Esta fase es propiamente de ejecución, a través de ella se refleja la información tal y como se produjo, resultado de la actividad diaria.

### 4. PREPARACION Y DISTRIBUCION DE INFORMES CONTABLES:

La información captada en la fase 3, debe ser dispuesta, reordenada u organizada en informes. Un informe esencialmente debe permitir detectar fuerzas y debilidades en diferentes segmentos de la empresa, asociándolas al nivel responsable y propiciado - las acciones que contribuyan a mejorar o mantener la posición actual.

El informe por centros de responsabilidad facilita la auto- - evaluación del funcionario responsable ya que la informes de - actuación deben llegar al nivel pertinente para que cada responsable de autorizar o ejecutar partidas controlables pueda explicar para si y para otros las variaciones habidas en su - actuación.

A medida que las organizaciones crecen y las operaciones se - incrementan, el requerimiento informativo crece y se multipli- can los informes, muchos de ellos duplicados en contenido y - con información heterogénea.

Existen algunos lineamientos en torno a la preparación de informes, veamos:

- " a.- Deben ser elaborados aplicando el principio de áreas de responsabilidad.
- b.- Hasta donde sea posible debe ser aplicado el principio de las excepciones.
- c.- En general los informes deben ser comparativos
- d.- La información proporcionada debe estar de acuerdo a las necesidades de detalle del nivel al que se dirige.
- e.- Deben incluir siempre que sea posible, comentarios respecto a los datos presentados, o bien deben ser explicativos por sí mismos.
- f.- Deben ser preparados con oportunidad.
- g.- Deben ser breves, concisos y concretos.
- h.- Deben ser presentados en una secuencia lógica.
- j.- Debe considerarse en la preparación de los reportes el costo que ello implica. " (González, p. 122 y 123)

De los lineamientos anteriores es conveniente destacar el Principio de Información por Excepción que caracteriza la Contabilidad de Productividad, mismo que propicia preparar el o los - informes únicamente cuando las condiciones difieren de la normalidad, con lo cual el informe en sí, constituye una verdadera llamada de atención.

El tipo, la extensión y la oportunidad con que el informe debe elaborarse va a depender de cantidad de factores, entre ellos: tipo de empresa, magnitud de la firma, forma de organización, capacidad del personal de mando, requerimientos informativos, tipo de usuario y otros. No obstante lo anterior, si se observan los lineamientos enunciados en su preparación habrá una mejor opción de que los mismos sean de utilidad para quienes son formulados.

## 5 RETROALIMENTACION

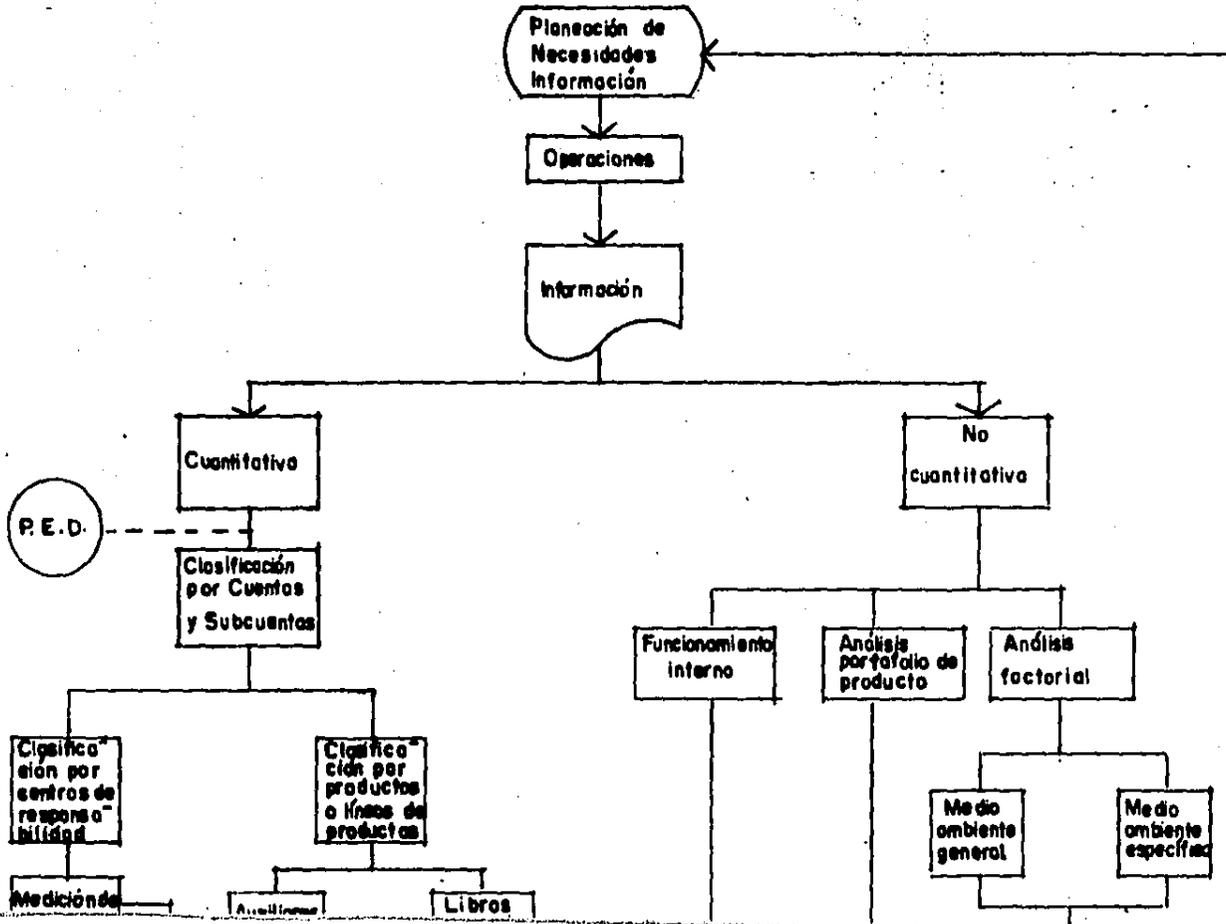
Es evidente que el propósito de la información gerencial es dotar a los niveles decisorios de información que permita detectar con oportunidad y relevancia las fuerzas y debilidades que se suceden en el diario acontecer de la organización, en estas circunstancias, la información gerencial viene a constituirse en el instrumento por medio del cual se observa el comportamiento de las actividades en relación a lo planeado en aras de corregir o alentar el rumbo de los acontecimientos.

" El sistema de información administrativo debe producir informes de control de tal forma que permita a cada área de responsabilidad de la administración comparar la tendencia de los resultados actuales con los planes establecidos de manera que el sistema presupuestal pueda ser efectivo y viable para asegurar a la administración que sus objetivos generales serán alcanzados."

(Jones y Trentin, p. 341)

Finalmente para ilustrar el ciclo en detalle del sistema de información, se muestra la figura 4.2 en la cual se aprecia el énfasis puesto por la Contabilidad de Productividad en la producción de información para el control y toma de decisiones por parte de la Dirección. Puede observarse que los informes gerenciales emanan principalmente de los libros auxiliares y no de los que tradicionalmente se han conocido como principales, y que, acorde a los objetivos buscados por la Contabilidad de Productividad, se sugiere como parte del sistema de información, el Procesamiento Electrónico de Datos para el tratamiento de la información cuantitativa, en aras de buscar la eficiencia y oportunidad en el ciclo informativo.

# CICLO DETALLADO DE SISTEMA DE INFORMACION



CICLO DETALLADO DE SISTEMA DE INFORMACION

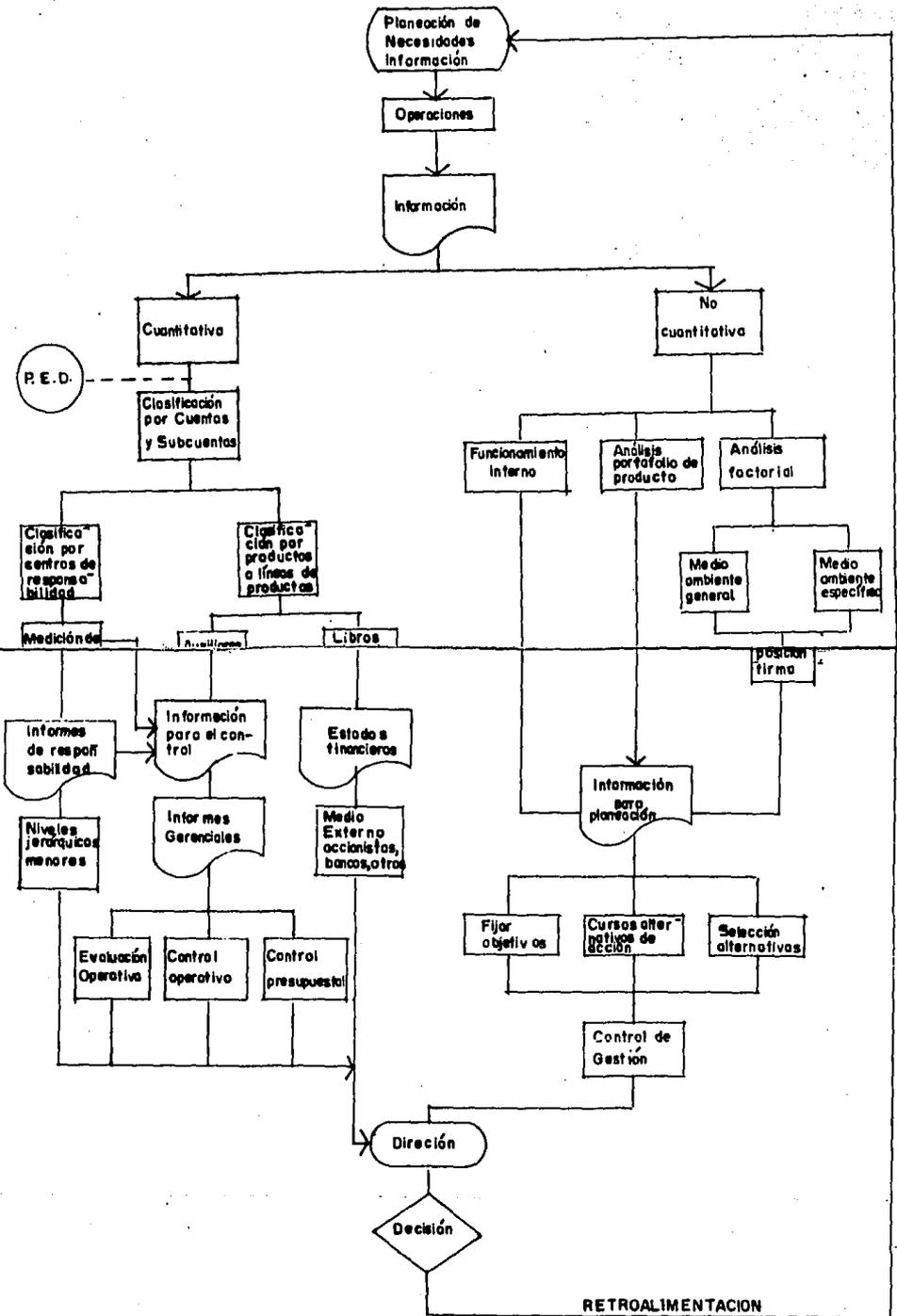


FIG. 42

### 4.3 CATALOGO DE CUENTAS

Una vez que se ha logrado construir el sistema de información, debe darse paso a la instrumentación, es decir, a la definición del conjunto de cuentas que van a recibir y transmitir la información generada.

El plan de Cuentas, tradicionalmente ha sido un elemento distinguido y fundamental de todo sistema contable, no obstante, regularmente ha observado limitaciones tanto en su estructura como en su aplicación, a saber:

- 1.- Ha sido limitativo en la inclusión de cuentas con fines informativos a la Gerencia. Por lo general es elaborado únicamente con el objetivo de cumplir con las exigencias de la Contabilidad Financiera, lo que ha generado la necesidad de arreglos extracontables de información para distintos propósitos.
- 2.- Es común encontrar planes de cuentas sin una adecuada descripción de los movimientos de cada cuenta, o si los hay, dichas descripciones omiten la mención de saludables normas que sobre el control interno deben observarse.
- 3.- Por lo general la elaboración del cuadro de cuentas responde a las condiciones presentes de la firma, omitiendo considerar factores como: Probable crecimiento y desarrollo de la firma, utilización del procesamiento electrónico de datos, descentralización de las funciones y otros aspectos inherentes a la planeación de mediano plazo.

Contrariamente a las debilidades manifiestas en renglones anteriores, la Contabilidad de Productividad asegura que el cuadro de cuentas sea asociado a un sistema de codificación flexible y amplio que posibilite la mecanización del sistema contable.

Otra particularidad de la Contabilidad de Productividad se da en la inclusión de suficientes renglones en el Cuadro de Cuentas para cumplir con los objetivos de la Contabilidad Financie

ra, Administrativa y eventualmente la Social. Una muestra de lo anterior se da en la existencia de cuentas separadas para los costos fijos y los variables con miras a favorecer la utilización indistinta del costeo absorbente o el directo para valuación de inventarios y fijación de precios. También favorece el aspecto de planeación al tomar en cuenta la inclusión de los costos predeterminados, cuya presencia se facilita utilizando cuentas separadas para cada elemento del costo.

Por otra parte, la Contabilidad de Productividad, da vigencia al concepto modular de información a través del cuadro de cuentas al propiciar la existencia de cuentas para el registro detallado de operaciones, formando bloques de cuentas o subcuentas relativas a un mismo concepto. Un caso típico es la división analítica de las ventas.

También es propio de la Contabilidad de Productividad la conformación de un cuadro de cuentas capaz de satisfacer distintas necesidades informativas para un mismo movimiento, a saber, en el ejemplo mostrado en el cuadro 3.1 puede observarse que un gasto puede ser clasificado atendiendo a su función, movilidad frente al volumen, centro de responsabilidad u otros motivos.

Nótese, también, que en lo que se refiere a clasificar los gastos por su movilidad frente al volumen, incorpora su clasificación característica, a saber, variables, fijos y programados.

De esta forma, de previo a introducirnos en el ejemplo práctico referente a un catálogo de cuentas propio de la Contabilidad de Productividad, es útil mencionar algunos aspectos en torno al mismo, cuyo enfoque y tratamiento es afín a la técnica en referencia.

El Plan de Cuentas, obedece a la noción de presentar el accionar de la empresa en orden y por agrupaciones significativas de tal modo que propicie la evaluación del discurrir de la misma, con el objeto de impulsar o modificar la ruta de los acon

tecimientos. Suministra la base mediante la cual se reúne, resume y coordina la información. Es un conjunto armónico formado por pequeños módulos que a manera de células van dando forma al cuerpo informativo de la organización.

El Plan de Cuentas debe distinguir las partes más sensibles del negocio facilitando con ello análisis exhaustivos que hagan innecesario el recurrir a arreglos de información extracontables para lograr el objetivo. Es desarrollado con referencia a la actividad muy particular de la firma, puesto que sus necesidades informativas son diferentes.

"... La estructuración y el contenido del catálogo de cuentas depende en gran parte de los tipos de información que la gerencia y otros interesados necesiten." (Gordon y Shillinglaw, p. 237)

Por lo tanto, dos empresas dedicadas al mismo giro pueden tener amplias diferencias en el contenido del catálogo de cuentas, puesto que la clasificación y el arreglo de los datos responderá a las particulares necesidades que juzque tener el responsable de las decisiones de cada empresa.

#### 4.3.1 ELEMENTOS QUE LO INTEGRAN:

El Cuadro de Cuentas está formado por los siguientes elementos:

- 1.- Cuentas y subcuentas a utilizar en la empresa.
- 2.- Codificación de las cuentas y subcuentas.
- 3.- Guía para el manejo de las cuentas.

##### A.- CUENTAS A UTILIZAR:

Los nombres utilizados para designar las cuentas y subcuentas, deben ser breves y responder a la función que la cuenta va a

desempeñar.

Debe utilizarse un método perfectamente definido de agrupación de cuentas con significado propio de manera que se deslice de las grandes cifras al pequeño detalle y viceversa. Es decir - se debe desdoblar la base principal en divisiones primarias y secundarias hasta llegar a la última manifestación, el módulo contable.

### B. CODIFICACIÓN DE LAS CUENTAS Y SUBCUENTAS:

Para favorecer la simplificación y una utilización más expedita de las cuentas, se le ha asociado al nombre de cada cuentas una literal que puede ser numérica, alfabéticamente o alfanumérica. De esta forma en múltiples formularios y documentos administrativos, se da paso a una acción típicamente productiva al utilizar en vez del nombre, el código de la cuenta que permite utilizar menos espacio y recursos.

Tal como se observó en el capítulo número uno, el apoyo tecnológico a través de la utilización del Procesamiento Electrónico de Datos (P.E.D.), es un camino inexorable que las firmas en crecimiento, tarde o temprano deberán abordar. El sistema de codificación es un primer paso que favorece su implantación y por ende del procesamiento de grandes volúmenes de información.

La codificación no es más que la respuesta a la creciente e ineludible mecanización de las organizaciones.

" Un código es un plan de números o letras (o la combinación de ambos) que se asigna a un catálogo previamente definido. Los códigos constituyen un medio adecuado para identificar y distinguir los elementos de un catálogo. En la época presente de mecanización, la codificación es casi inevitable y se requiere - que sea consistente para poder obtener algunos de los beneficios

derivados de esta situación, como puede ser la segregación - automática de datos sobre un concepto particular del total de información." (Gillespie, p.70)

Mediante la codificación se hace efectivo el concepto modular de información propio de la Contabilidad de Productividad que permite distinguir grupos, categorías o conceptos referentes al accionar de la firma. Cada posición del numeral tiene un - significado propio y conforme el numerador se lee de izquierda a derecha, así se va arribando al detalle.

Algunas de las ventajas del sistema de codificación son:

- a.- Facilita la localización de las cuentas.
- b.- Propicia una utilización más expedita de las cuentas.
- c.- Permite el ahorro de recursos tanto materiales o humanos.
- d.- Facilita el detalle de las operaciones como por ejemplo, - ventas por producto, por zona geográfica, por grupo de ven-dedores, por clientes y otros
- e.- Propicia la identificación de los ingresos y egresos en -- atención a distintos propósitos o funciones que cumplen - dentro de la organización, por ejemplo los egresos pueden ser clasificados por departamentos funcionales y a la vez por centros de responsabilidad.

Son varios los sistemas utilizados en la codificación de las - cuentas, no obstante, en el presente trabajo se utilizará el - sistema numérico por ser el que mejor se adapta a las caracte- rísticas del sistema de Contabilidad de Productividad y el que mejor responde a las exigencias del P. E. D., cuya operación - se torna más expedita utilizando números que cualquier otro li-teral. Bajo este método, tanto la posición del número como el o los números, tienen significado específico, en consecuencia, combina la posición del dígito con su contenido para dar sig- nificado a las distintas clases y subclases. El número de posi- ciones o dígitos a utilizar va en relación directa al grado de

detalle requerido o a los distintos propósitos buscados, no obstante, debe evitarse hasta donde sea posible el exceso. En todo caso es conveniente un intercambio de ideas del Contador con el Analista de Sistemas a fin de verificar la viabilidad en términos de costo-beneficio, del sistema de codificación a implantar.

### C. GUIA PARA EL MANEJO DE LAS CUENTAS:

Una guía como mínimo debe contener la descripción del contenido de cada cuenta, a saber, indicación de algunos movimientos que originen cargos, abonos, liquidación y otros, naturaleza del saldo de las cuentas y observaciones adicionales respecto a la operación de las mismas o al control interno asociado a cada cuenta.

Desde el punto de vista de control interno la descripción de las cuentas da uniformidad al registro de las operaciones de manera que las transacciones similares se ubican en una misma cuenta o grupo de cuentas.

En la actualidad es realmente un imperativo anexarle al Catálogo de Cuentas un instructivo que describa los conceptos propios de la operación de cada cuenta así como las normas que sobre el control interno deben observarse para cada actividad y cualquier otra información que se considere pertinente.

#### 4.3.2 EJEMPLO ILUSTRATIVO

Para facilitar la comprensión del tema tratado, se muestra en el cuadro 4.1 un ejemplo relativo a la formación del Cuadro - de Cuentas de la compañía Modelo, S.A.. A pesar de que las cuentas utilizadas son las propias de la Contabilidad General, pue de observarse que el tratamiento de las mismas está enfocado a proveer a la Gerencia de información útil a sus fines, mediante una filosofía flexible y dinámica que intenta satisfacer diversos objetivos conforme lo estila la Contabilidad de Productividad.

Para las cuentas de balance se han definido clasificaciones de la A a la E, misma que van de lo general a lo particular bus--cando el refinamiento o tendiendo a alcanzar tanto detalle como sea requerido por la Dirección de la empresa. De esta forma la clasificación A se ha definido como sigue:

Activo	=	1
Pasivo	=	2
Capital Contable	=	3
Cuentas de Resultados	=	4-5-6
Cuentas de Orden	=	7

Observese que la primera posición identifica a estos grupos como los principales y la distinción entre ellos viene dada por el contenido numérico. En esta clasificación se han dejado de asignar los números 0-8-9 con el propósito de darle elasticidad. A guisa de ejemplo el N° 7 al estar en la posición uno, identifica los grandes grupos de los Estados Financieros (Clasifica--ción A), simultáneamente su contenido numérico [7] identifica el grupo de cuentas de orden.

La clasificación B inicia la labor de refinamiento y ocupa la posición segunda, únicamente que para que adquiriera significado propio debe ir acompañada con el dígito anterior correspondiente

te a la Clasificación A, puesto que la clasificación B, refiere el detalle de esta, sea:

Activo Disponible	- 10-11
Propiedad Planta y Equipo	- 13-14
Cargos Diferidos	- 16-17
Otros Activos	- 19
Pasivo a Corto Plazo	- 20-21
Pasivo a Largo Plazo	- 23-24
Otros Pasivos	- 26
Capital Social	- 30-31
Otras cuentas Capital Contable	- 32 al 37

Entre una y otra agrupación se han dejado números sin asignación, lo cual facilita cualquier variación o adaptación. Así las cosas, si nos referimos al número 20 casi de inmediato podemos afirmar que se trata de un pasivo y específicamente de un pasivo a corto plazo.

La clasificación C está destinada a referir el grupo de cuentas. ocupa la tercera posición y como las otras, sólo utiliza una posición. Ejemplo:

Caja	- 100
Deudores Diversos	- 103
Edificios e Instalaciones	- 131
Proveedores	- 200-201
Anticipos de Clientes	- 206
Dividendos por Pagar	- 212

En caso de las cuentas patrimoniales, sólo las agrupadas ( que son las menos ) podrán hacer uso de esta clasificación.

De esta forma la codificación 100 indica que se trata de una cuenta ubicada en el grupo de Activo y además activo disponible.

La Clasificación D utiliza la cuarta posición y está destinada a describir el o las subcuentas definidas para cada cuenta inclu

da en la clasificación anterior. Algunas de ellas son:

Intereses	2070
Capacitación al personal	2094
Bonos	1020
Material Directo Inicial	1060

La codificación 1060 indica por ejemplo que se trata de una subcuenta "Material Directo Inicial" correspondiente a la cuenta de Inventarios (106-107) incluida en el activo disponible - [ 10-11 ].

Puede observarse que al utilizar sólo una posición habría espacio solamente para 10 subcuentas, no obstante, la flexibilidad dada a todo el Cuadro de Cuentas permite asignar números adicionales a las cuentas para que estas puedan tener el número de subcuentas necesarias, además de que puede recurrirse a libros auxiliares.

Un quinto dígito o una quinta clasificación E, puede quedar reservada para propósitos específicos de la gerencia.

El detalle que se requiera puede ser logrado a base de ampliar el sistema de codificación, así por ejemplo si se requiere saber los deudores comerciales por producto o línea de productos, el código 10300 puede utilizarse para tal fin. Cualquiera que sean los niveles de detalle empleados en esta cuenta, éstos deben coincidir con la organización de ventas que se tenga, es decir, es saludable una correspondencia biunívoca entre ambas, a efecto de relacionarlas por niveles decisivos o de responsabilidad.

Para la cuenta estimación por Incobrables así como para las diversas cuentas complementarias se ha definido la utilización de la misma codificación que para la cuenta principal, agregando una literal alfabética para identificar su naturaleza. Por ejemplo:

104 Documentos por Cobrar

104C Documentos por Cobrar Descontados

De la misma forma que se ha refinado o detallado la cuenta principal, así pueden ser tratadas las cuentas complementarias, sin embargo, en este ejemplo específico de la cuenta Estimación por Incobrables, lo que se estila en la práctica es determinar de conformidad con alguno de los métodos existentes un monto global, mismo que es registrado periódicamente en la cuenta.

En cuanto al inventario puede observarse que en los elementos del costo se distingue en cuentas separadas los gastos variables y fijos a efecto de favorecer la preparación de Estados Financieros de conformidad con la técnica tradicional de costo absorbente y a la vez propicia la utilización del costo directo para decisiones internas. De hecho se han incluido - cuentas en función de una empresa industrial, sin embargo, tratándose de una firma comercial las cuentas de inventario necesarias son sólo las que se refieren a bienes de cambio final - o producto terminado.

Para la Propiedad Planta y Equipo se ha definido para la segunda posición los números 3 y 4 para darle amplia facilidad de - incorporar cuentas nuevas, como lo puede ser una Obra o Proyecto en Proceso. Seguido de cada cuenta principal se ubica la - subcuenta para detalle, cuyo contenido puede referirse al nombre, número o cualquier otra identificación de los distintos componentes de la cuenta.

Los edificios e instalaciones pueden separarse en cuentas principales, de todos modos ambos costos deben distinguirse e informarse por separado así como sus correspondientes depreciaciones.

En consecuencia todo lo anteriormente anotado puede resumirse así:

Clasificación	Posición de los dígitos				
	1ra.	2da.	3ra.	4ta.	5ta.
A Grupo Primario	X				
B Grupo Secundario		X			
C Grupo de Cuentas			X		
D Grupo de Subcuentas				X	
E Propósitos Específicos					X

Con referencia a las cuentas de Resultados, los ingresos pueden ser agrupados en diversas formas, vedmos una alternativa:

Descripción	Código
Ingresos por Ventas o Servicios	40
Detalle por División de Ventas	400
Detalle por Línea de Productos	4000
Detalle por tipo de Cliente	40000

Adicionalmente por cada tipo de cliente puede llevarse un auxiliar si así lo justifica el nivel de actividad, o emplearse dígitos adicionales, no obstante, esta segunda opción puede reducir la efectividad del sistema.

En lo relativo a los egresos, cada elemento de gasto sea de administración, distribución o venta, puede ser separado y clasificado en variables, fijos, mixtos y programados. Ejemplo:

53	Gastos Administrativos
530-531	Variables
5300	Sueldos
532	Fijos
5320	Arrendamiento

- 533 Programados
  - 5330 Cursos de capacitación
- 534 Mixtos
  - 5340 Luz y Fuerza

También algunos gastos pueden ser desglosados atendiendo a otros considerandos como por ejemplo, el de mantenimiento que puede ser dividido por tipo de maquinaria, departamento, centro de responsabilidad u otro factor, todo en aras de favorecer la gestión gerencial.

Puede observarse al final que en los auxiliares de gastos, algunos renglones son comunes a diversas clasificaciones funcionales de gastos, tal es el caso de los sueldos, es recomendable utilizar el mismo número para identificar el rubro en cada clasificación, ejemplo:

- 53-53-55 Auxiliar de Gastos de Administración
  - 01 Sueldos
- 60-61 Auxiliar de Gastos de Distribución
  - 01 Sueldos
- 64-65-66 Auxiliar de Gastos de Venta
  - 01 Sueldos

Adicionalmente a la codificación puede utilizarse en cualquier cuenta un guión y seguidamente dos números o letras para identificar el centro de responsabilidad. Lo anterior requiere que de previo, los centros de responsabilidad existentes en la empresa sean asociados a un código para que puedan ser identificados e incorporados al Cuadro de Cuentas. Se recomienda usar un mínimo de dos dígitos que dan opción a definir 99 centros de responsabilidad, si hubiese más de 100 centros pero menos de 1.000 entonces deben usarse tres dígitos. La forma en que son codificados los centros de responsabilidad deberá ser congruente con los niveles jerárquicos existentes en la firma.

El siguiente ejemplo está referido al organigrama presentado en la figura 4.1

Descripción	Código
Vicepresidente de Fabricación	1
Vicepresidente de Finanzas	3
Vicepresidente de Mercadotecnia	5
Vicepresidente de Relaciones Industriales	7
Vicepresidente de Ingeniería	9

Las variaciones también pueden ser clasificadas o agrupadas en atención a los hechos que las generaron y si fuese necesario - por centros de responsabilidad. Ejemplo:

Descripción	Código
Variaciones de Rendimiento	59
Por Mano de Obra Directa	590
Ausencias	5901
Paros	5902
Interrupciones varias (energía eléctrica u otros fenómeno)	5903
Modificación de Procesos	5904
Defectos Mecánicos	5905
Otros	5906
Materiales	595
Defectos	5951
Modificaciones del Estándar	5952
Desperdicios	5903

Como ya lo hemos comentado, la Contabilidad de Productividad busca cumplir los fines básicos de la Contabilidad General, de esta forma el Cuadro de Cuentas coadyuga a cumplir tal objetivo a través de sus flexibles mecanismos de codificación, por ejemplo, si la firma además de los Estados Financieros prepara sus Estados de Información Social, bastará agregar una literal " S " al código de las cuentas para identificar que además de constituir una cuenta financiera, constituye una cuenta de carácter social. Tal es el caso de la adquisición de instalaciones para recreación de empleados, mismo que puede ser codificado así:

130	S	Terrenos
131	S	Edificio e instalaciones

La presentación del Cuadro de Cuentas que sigue a este párrafo, no pretende ser exhaustivo en cuanto al contenido de sus cuentas, sino mostrar la capacidad del mismo para permitir la inclusión, exclusión o ampliación de información en cualquier de las agrupaciones.

## COMPANIA MODELO, S.A.

## Catálogo de Cuentas

## I. Activo

10/11	Activo Disponible
100	Caja
1000	Fondo fijo # 1
10001	Responsable
101	Bancos
1010	Banco N.R.V.
10101	Cuenta corriente # 1
101011	Responsable
102	Inversiones Transitorias
1020	Bonos
10201	Tipo de Bono
1021	Otros Valores
10211	Especificación del Valor
103	Deudores Diversos
1030	Clientes
10300	Nombres
1031	Funcionarios
10310	Oficina
103100	Nombres
10311	Planta
103110	Nombres
10312	Sucursal A
103120	Nombres
103C	Estimación para Incobrables

- 104 Documentos por Cobrar
  - 1040 Clientes
    - 10400 Nombres
    - 1042 Otros
  - 104C Documentos por Cobrar Descontados

106/7 Inventarios

- 1060 Material Directo Inicial
- 1061 Mano de Obra Directa Inicial
- 1062 Accesorios e Indirectos Inicial
- 1063 Costo Fijo de Fabricación
- 1065 Materiales Empleados
- 1066 Mano de Obra Directa Utilizada
- 1067 Accesorios e Indirectos variables empleados
- 1068 Costos Fijos de Fabricación del periodo
- 1070 Material Directo Final
- 1071 Mano de Obra Directa Final
- 1072 Accesorios e Indirectos Variables Final
- 1073 Costos Fijos de Fabricación Final

106C Estimación para Inventarios

- 106C1 Faltantes
- 106C2 Obsolescencia
- 106C3 Otros
- 1074 Productos en Proceso
  - 10740 Material Directo
  - 10741 Mano de Obra Directa
  - 10742 Accesorios e Indirectos
- 1075 Artículos Terminados
- 1076 Materia Prima y Accesorios Almacenados
- 1077 Mercadería en Tránsito

- 108 Gastos Anticipados
  - 1080 Intereses
  - 1081 Seguros
  - 1083 Alquileres
- 109 Otros Activos Circulantes
  - 1090 Anticipos a Proveedores
  - 1091 Impuesto sobre las ventas acreditable

13/14 Propiedad Planta y Equipo

- 130 Terrenos
  - 1300 Detalle
- 131 Edificios e Instalaciones
  - 1310 Detalle
- 131C Depreciación Acumulada Edificios e Instalaciones
- 132 Maquinaria
  - 1320 Detalle
- 132C Depreciación Acumulada Maquinaria
- 133 Equipo (Higiene, Seguridad y otros)
  - 1330 Detalle
- 133C Depreciación Acumulada Equipos
- 134 Equipo de Transporte
  - 1340 Detalle
- 134C Depreciación Acumulada Equipo de Transporte
- 135 Mobiliario y Equipo de Oficina
  - 1350 Detalle
- 135C Depreciación Acumulada Equipos de Oficina
- 136 Herramientas
  - 1360 Detalle
- 136C Depreciación Acumulada Herramientas
- 137 Moldes y Modelos
  - 1370 Detalle
- 137C Depreciación Acumulada Moldes y Modelos

16/7

**Cargos Diferidos**

- 160 Gastos de Instalación
- 161 Gastos de Organización
- 162 Gastos de Investigación
  - 1620 Detalle de Proyectos
- 163 Otros

19

**Otros Activos**

- 190 Depósitos en Garantía
- 191 Crédito Mercantil
- 192 Inversión en Subsidiaria
- 193 Impuestos pagados por recuperar
  - 1930 Detalle por tipo de Impuestos
- 194 Deudores a Largo Plazo
- 195 Marcas y Patentes
  - 1950 Detalle
- 195C Amortización de Marcas y Patentes

**2. Pasivo**

20/21

**Pasivo a Corto Plazo**

- 200 Proveedores
  - 2000 Detalle
- 202 Acreedores Diversos
  - 2020 Bancos
  - 2021 Otros
- 203 Sueldos y Salarios por Pagar
- 204/5 Impuestos y Cuotas por Pagar
  - 2030 Detalle
- 206 Anticipos de Clientes
- 207 Gastos Acumulados por Pagar
  - 2070 Intereses

- 208 *Vencimientos de Deudas a Largo Plazo*
- 209 *Documentos por Pagar*
- 210 *Provisión para beneficios al personal*
  - 2100 *Gratificaciones*
  - 2101 *Participación en Utilidades*
  - 2102 *Vacaciones*
  - 2103 *Primas por Antigüedad e Indemnizaciones*
  - 2104 *Capacitación al personal*
- 211 *Sueldos no Cobrados*
- 212 *Dividendo por Pagar*

#### 23/4 *Pasivo a Largo Plazo*

- 230 *Documentos a Pagar a Largo Plazo*
  - 23000 *Detalle*
- 231 *Hipotecas por Pagar*
- 232 *Emisión de Obligaciones*

#### 26 *Otros Pasivos*

- 260 *Retención de Garantía por cumplimiento*

### 3. *Capital Contable*

- 30/2 *Capital Social*
  - 300 *Ordinario*
  - 301 *Preferente*
- 32 *Accionistas*
- 33 *Superavit por Revaluación de Activos*
- 34 *Superavit Donado*
- 35 *Resultado del Periodo*
- 36 *Resultado Acumulado de Ejercicios Anteriores*
- 37 *Reservas*
  - 370 *Legales*

- 371 Para Reversión
- 372 Por Prima de Emisión
- 373 Por amortización de Obligaciones
- 374 Por Reparación de Maquinaria
- 375 Otras

#### 4/5/6 Cuentas de Resultados

4

#### Ingresos

- 40 Por ventas o servicios
  - 400 Por División de ventas, Zona Geográfica, Departamento o Centro de Responsabilidad
    - 4000 Por Productos o línea de productos
    - 40000 Por tipo de Cliente
- 40A Devoluciones de Ventas
- 41 Descuentos en precio de venta
- 42 Variaciones en Precio de venta
- 45 Productos Financieros
  - 450 Intereses Recibidos
    - 4500 Detalle por tipo de inversión
  - 451 Descuentos por pronto pago
  - 452 Diferencias en Cambios
- 56 Otros Productos
  - 560 Recuperación de Incobrables

5/6

#### Egresos

- 50 Gastos variables de venta
  - 500 Comisiones sobre ventas
  - 501 Fletes sobre ventas
  - 502 Descuentos sobre ventas
- 51 Costo de Ventas
  - 510 Materiales Directos

	511	Mano de Obra Directa
	512	Accesorios e Indirectos variables de fabricación
	513	Costos Fijos de Fabricación
52		Gastos de Mantenimiento
	520	Subcuentas por Centros de Responsabilidad
53/4/5		Gastos Administrativos
	530	Subcuentas
56		Gastos Financieros
	560	Subcuentas
57		Gastos Programados
	570	Subcuentas
58		Variaciones de Precio
	580	Subcuentas
59		Variaciones de Rendimiento
	590	Subcuentas
60/1		Gastos de Distribución
	600	Subcuentas
62		Material defectuoso y obsoleto
63		Pérdida de Inventario
64/5/6		Gastos de Venta
	640	Subcuentas

#### 7. Cuentas de Orden

70	Productos en Comisión
75	Otros

53/4/5

*Auxiliar de Gastos de Administración*

- 01 Sueldos
- 02 Horas extra
- 03 Décimo Tercer mes
- 04 Donativos
- 05 Cuota de Vigilancia
- 06 Viáticos
- 07 Correo y telégrafo
- 08 Teléfono
- 09 Honorarios
- 10 Gastos Legales
- 11 Suscripciones
- 12 Útiles y Materiales de Oficina
- 13 Seguros
- 14 Transporte
- 15 Material de Limpieza
- 16 Impuestos
- 17 Capacitación
- 18 Previsión Social
  - 180 Cuotas Patronales
  - 181 Aportes a Instituciones del Estado
  - 182 Otros
- 19 Reparaciones Mobiliario y Equipo
- 20 Renta
- 21 Otros

60/1

*Auxiliar de Gastos de Distribución*

- 01 Sueldos
- 02 Lubricantes
- 03 Derechos de Peaje
- 04 Empaque
- 05 Multas

06	Gasolina
07	Impuesto de Circulación
08	Seguros
09	Depreciación
10	Mantenimiento y Reparación
11	Viajeros
12	Otros

64/5/6

## Auxiliar de Gastos de Venta

01	Sueldos
02	Comisiones
03	Publicidad
04	Propaganda
05	Investigación
06	Fletes y Acarreos
07	Gastos por Incobrables
08	Honorarios
09	Horas Extra
10	Gratificación
11	Viajeros
12	Capacitación
13	Otros

Cuadro 4.1

## CONCLUSIONES

Al tenor de lo expuesto en capítulos anteriores y como corolario de los conceptos emitidos en relación con el tema "Contabilidad de Productividad", se transcriben las siguientes conclusiones:

### A. EN RELACION AL MEDIO AMBIENTE:

- 1.- Las organizaciones del presente se encuentran inmersas en un medio ambiente cada vez más complejo y dinámico, en donde lo único que permanece es el cambio.
- 2.- El dinamismo del medio ambiente empresarial y el desarrollo de las organizaciones ha generado adicionales necesidades y la firma ha requerido de nuevos enfoques o por lo menos de una actitud inquisitiva, contraria al pensamiento tradicional, que mantenga, con posibilidad de éxito, su pap el dentro del medio ambiente empresarial.

### B. EN TORNO A LA PRODUCTIVIDAD

- 1.- Para que la firma pueda subsistir, y aún más, desarrollarse y crecer, debe estar competitivamente apta, es decir debe lograr niveles considerables de eficiencia y eficacia, en suma productividad.
- 2.- La productividad como fenómeno de libre competencia es una relación de insumo-producto a valores constantes, sobre bases homogéneas y dentro de un marco de eficacia y continuidad en las operaciones. No debe confundirse con el o los factores utilizados en su medición, ni asociarse a un exceso de trabajo por parte del personal de la firma. Es producto de una actitud de reflexión y talento constante.
- 3.- La productividad no es patrimonio de organizaciones en par-

ricular o de sus departamentos productivos, es una filosofía que debe estar presente en todas y cada una de las áreas funcionales. En consecuencia, no es un fenómeno exclusivo del sector productivo, es alentado y afectado por todas las actividades de la organización y en especial por el sistema de información administrativo sobre el que versa el presente estudio.

- 4.- Existe una gama de factores que inciden en el nivel productivo, el administrador deberá ejercer análisis constantes en relación a operaciones, procedimientos, personal y otros recursos de la organización, con miras al perfeccionamiento y agilización de los sistemas implantados.
- 5.- La medición de la productividad acarrea desventajas que limitan su confiabilidad, no obstante, técnicas como los presupuestos y las derivadas de comparaciones a valores constantes pueden convertirse en útiles instrumentos de medición.
- 6.- Comúnmente las utilidades han sido asociadas a la productividad, no obstante, existen factores que distorsionan su magnitud (depreciación, valuación de inventarios, costeo del producto, incrementos en los precios del producto final y otros), que por sí solos pueden justificar variaciones en la utilidad y aún más, disimular una disminución en la productividad.

#### C. CON REFERENCIA A LA CONTABILIDAD TRADICIONAL

- 1.- En el presente se ha agudizado la necesidad por parte de las organizaciones de contar con un sistema de información cuyas propiedades permitan mostrar con oportunidad y precisión, los rasgos más relevantes de la información generada interna y externamente.
- 2.- Los sistemas de información contable han fijado su atención en necesidades segmentarias de la organización, en detrimento de la visión global.

- 3.- La Contabilidad Financiera, en términos de observar sus principios normativos muestra limitaciones que acarrear lentitud en su evolución, lo que ha repercutido en la pérdida gradual de su función como sistema de información eficaz en el proceso de toma de decisiones.
- 4.- Es indispensable que la organización considere la Contabilidad como una técnica cuyos objetivos fundamentalmente van dirigidos a respaldar el proceso decisorio, evitando concederle mayor valor para propósitos específicos como lo es por ejemplo el fiscal.

#### D. EN TORNO A LA CONTABILIDAD DE PRODUCTIVIDAD

- 1.- La disciplina contable, como parte distinguida del sistema de información enfrenta la apremiante necesidad de retomar y convertirse en un sistema de información útil que permita a la Gerencia, anticipar con razonable acierto, las condiciones en que habrá de bregar la organización.
- 2.- La tecnología moderna, expresada principalmente a través de los sistemas electrónicos de procesamiento de información, facilita al profesional de la disciplina contable desligarse de sus tradicionales funciones operativas para abocarse hacia el cumplimiento de funciones relevantes en la organización tales como: planeación, control y toma de decisiones.
- 3.- El sistema de Contabilidad de Productividad se ha desarrollado tratando de desbordar los esquemas tradicionales, asociados con la producción de información contable, en aras de validar su papel fundamental de apoyo al proceso decisorio.
- 4.- El mérito del sistema en estudio, radica en el desarrollo de una filosofía contable, capaz de articular componentes

contables, financieros y administrativos, para dar a luz un nuevo enfoque sistémico, elástico y anticipativo que pueda ajustarse a las características de la firma y del entorno económico que le rodea.

5.- De esta forma el sistema de Contabilidad de Productividad es reflejo y expresión de:

- a.- Una disciplina tendiente a producir un sistema de información amplio y flexible, enfocado a suplir las necesidades más prioritarias a los fines de la planeación, control y toma de decisiones.
  - b.- Una técnica que se desliga de los conceptos normativos, en aras de constituirse en el mecanismo informativo congruente con el acento dinámico del medio empresarial en que se desenvuelve la firma.
  - c.- Una filosofía de información guiada a apoyar e impulsar la medición de los aspectos causantes de la productividad de la firma.
  - d.- Un armonioso enlace de los elementos de planeación y control, pilares insustituibles que evidencian las bondades del sistema.
  - e.- Una disciplina netamente de orientación administrativa cuyo objetivo es poderse constituir en un solo enfoque sistémico de información contable, capaz de satisfacer los propósitos esenciales de cada uno de los subsistemas contables existentes.
- 6.- La implantación del sistema de Contabilidad de Productividad, más que requerir de inversión en recursos adicionales, implica un proceso de reorganización y afinamiento de los elementos utilizados en la planeación, captación y disposición de la información. Del mismo modo requiere la identificación del personal involucrado con la filosofía propia del sistema en estudio.

E. EN RELACION CON LOS ELEMENTOS SOPORTES DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD DE PRODUCTIVIDAD:

- 1.- El Sistema Presupuestal es un elemento distinguido en el engranaje de la Contabilidad de Productividad que da paso y efectividad al proceso de planeación, además de suministrar pautas para juzgar la productividad de la firma.
- 2.- Los sistemas de predeterminación del costo, constituyen técnicas auxiliares que le permiten allegar medidas de comparación y control de operaciones a efecto de evaluar y mejorar los rendimientos esperados.
- 3.- Los costos estándar dotan a la Contabilidad de Productividad de un valioso instrumento de control y medida de eficiencia, además de que contribuyen a mejorar la productividad de la información agilizando los sistemas administrativos para actividades como: Cálculo del costo del producto, valuación de inventarios, preparación de informes y otros.
- 4.- El Plan de Utilidad, como factor de planeación, es un elemento distinguido en el esquema básico de la Contabilidad de Productividad, puesto que permite destacar la participación que cada producto o línea de producto tiene en la productividad de la firma, en consecuencia, incluye en su estructura el costeo marginal y el concepto de áreas de responsabilidad.
- 5.- La técnica de Costeo Directo, por su parte, provee de elementos válidos a los fines de la planeación de utilidades, fijación de precios, control de costos y otros aspectos relacionados con el quehacer gerencial.
- 6.- El aporte básico de la Contabilidad por Áreas de Responsabilidad al sistema de estudio, radica en su contribución a la planeación de la estructura organizativa y los efectos positivos que sobre el control de las operaciones y -

*La motivación del personal puede acarrear.*

- 7.- *El Cuadro de Cuentas afín al sistema de Contabilidad de Productividad, incluye ideas actuales que versan sobre: Utilización de sistemas modernos de procesamiento de información, expectativas de desarrollo y crecimiento de la firma, descentralización de funciones y otros aspectos que atañen al presente y futuro de la firma.*

## Referencias Bibliográficas

- 1.- Angil, Eduardo, et al, " Contabilidad Social " Ponencia presentada en la LVIII Convención Nacional del I.M.C.P., Revista Contaduría Pública. I.M.C.P., A.C., México: Septiembre 1982, Vol. XI, # 121 p.p. 6-20.
- 2.- Beyer, Robert, Contabilidad de Eficiencia para Planeación y Control. Buenos Aires: Ediciones Contabilidad - Moderna, 1968.
- 3.- Cahuzac, Hugo, " Los Superavits de Productividad " Revista Contaduría y Administración. Facultad de Contaduría y Administración de la U.N.A.M., México: septiembre-octubre 1982, # 120 p.p. 29-43.
- 4.- Copeland, Ronald y Dascher, Paul, Fundamentos de Contabilidad Administrativa. México: Limusa, 1979.
- 5.- Cornejo, Miguel Angel, " Productividad en épocas de crisis. Proyectando a la empresa hacia el futuro. " Revista Dirección y Control. Col. de C.P. de México., A.C. - México: Agosto de 1983, Vol. XX, año XXIII.
- 6.- Du-Tilly, Roberto y Fiol, Michel, Planeación y Control - de Costos. México: Trillas, 1980.
- 7.- Galaz Hoffman, Antonio, " Contabilidad de la Productividad " Revista Contaduría Pública I.M.C.P., A.C., México: Septiembre 1972. Vol. I, # 2 p.p. 7-15.
- 8.- Gillespie, Cecil, Sistemas de Contabilidad. Procedimientos y Métodos. México: ECASA, 1977 (3ra. ed.).

- 9.- Gómez Morfín, Joaquín, La Administración Moderna y los Sistemas de Información. México: Diana, 1981 (5ta. reimpr.).
- 10.- González A, Cesar, La Contraloría y sus Funciones. Estudios Monográficos. # 6. México: ECASA, 1980 (4ta. reimpr.).
- 11.- Gordon, Myron y Shillinglaw, Gordon, Contabilidad: Un Enfoque Administrativo. México: Diana, 1981 (7a. reimpr.).
- 12.- Grabinsky, Nathan y Klein Alfred, El análisis Factorial. Guía para Estudios de Economía Industrial. México: Banco de México, 1982 (8a. reimpr.).
- 13.- Grosse, Richard y Thierauf, Robert, Toma de Decisiones - por medio de Investigación de Operaciones. México: Limusa, 1982 (8a. reimpr.).
- 14.- Hartasánchez, José y Vivanco Alberto, " La Información Financiera en épocas de inflación ". Revista Ejecutivos de Finanzas. I.M.E.F., México: Mayo 1978, Año VII, # 5, p.p. 16-23.
- 15.- Hofer, Charles, Strategy Formulation: Analytical Concepts. Minnesota: West Publishing Company, 1982.
- 16.- Horngren, Charles, Contabilidad de Costos. Un Enfoque de Gerencia. Colombia: Prentice Hall, 1977 (4ta. ed.).
- 17.- Horngren, Charles, Contabilidad y Control Administrativo. México: Diana, 1981 (5ta. reimpr.).
- 18.- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. Comisión de Principios de Contabilidad. Boletín A.1. Esquema de la teoría básica de la Contabilidad Financiera. México: Octubre 1973.

- 19.- Jones, Reginald y Trentin George, Preparación de Presupuestos. Clave de la Planeación y del Control. México: CECSA, 1980 (2da. ed., 2da. reimpr.).
- 20.- Kast, Fremont, Administración en las organizaciones. Un Enfoque de Sistemas. México: Mc Graw-Hill, 1979.
- 21.- Koler, Eric, Diccionario para Contadores. México: UTEHA, 1974
- 22.- Lazzaro, Victor. (Recopilador), Sistemas y Procedimientos: Un manual para los negocios y la industria. México: Diana, 1982 (10a. reimpr.).
- 23.- Lopez Martínez, Prudencio, " La Productividad y la Política Fiscal ". Revista Ejecutivos de Finanzas. I.M.E.F., México: Agosto 1980, año IX, # 8, p.p. 26-33.
- 24.- Namakgoroosh, Mohammad, " Información y Productividad " Revista Biddora. Facultad de Contaduría y Administración de la U.N.A.M., México: Septiembre 1983, Año 2, # 25, p.p. 12-13.
- 25.- Perea, Francisco, La Contabilidad por Areas de Responsabilidad. Significación Contemporánea y Humanística. México: ECASA, 1982 (3ra. ed., 4ta. reimpr.).
- 26.- Ramirez, David N, Contabilidad Administrativa. México: Mc Graw-Hill, 1980.
- 27.- Rico Trujillo, Jorge, " Origen e Instrumentos de la Eficiencia ". Revista Dirección y Control. Col. de C.P. de Mex., A.C., México: Septiembre 1980, Vol. XX, # 217, p.p.5-10.

- 28.- **Sirota, David, " Administración de La Productividad ".**  
Artículo. Biblioteca Harvard de Administración de Empre  
sas. México: Publicaciones Ejecutivas de México, S.A.,  
Artículo especial, 1975.
- 29.- **Wilson, Dick, Control Financiero. Enfoque Sistemático**  
**México: Diana, 1979 (2da. reimpr.).**
- 30.- **Wright, Wilmer, Costos Directos Standard para la --**  
**Decisión y Control Empresarios. Buenos Aires: El Ateneo,**  
**1979 (4ta. reimpr.).**