

# I. Disposiciones generales

## MINISTERIO DE HACIENDA

**24230** *ORDEN de 1 de agosto de 1978 por la que se aprueba el texto que desarrolla el Grupo 9 del Plan General de Contabilidad, o Contabilidad Analítica.*

Ilustrísimos señores:

El apartado 11 de la Introducción del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Decreto 530/1973, de 22 de febrero, prevé la realización de una serie de trabajos como desarrollo de dicho texto, entre los cuales se encuentran los relativos a la contabilidad interna o analítica (Grupo 9).

Con la colaboración de un grupo de expertos formados por Catedráticos, profesionales y funcionarios de la Administración, el Instituto de Planificación Contable ha formulado un modelo de contabilidad interna o analítica, el cual ha sido objeto de informe favorable por la Comisión Permanente del Consejo Nacional de Contabilidad.

Consciente este Ministerio de la importancia que tiene, tanto para la gestión de las Empresas como para el perfeccionamiento de la información económica a nivel nacional, el disponer de un modelo como el citado, considera conveniente la aprobación del mismo, aunque su aplicación por las Empresas será, en principio, voluntaria, salvo en los casos en que concretamente y por razones de interés general pueda establecerse lo contrario.

Por todo ello, este Ministerio se ha servido disponer:

Primero.—Se aprueba el texto que figura a continuación de esta Orden, como desarrollo del Grupo 9 del Plan General de Contabilidad, aprobado por Decreto 530/1973, de 22 de febrero.

Segundo.—La aplicación de este texto será voluntaria para las Empresas, salvo en los casos en que concretamente y por razones de interés general se disponga otra cosa.

Lo que comunico a VV. II. para su conocimiento y efectos. Dios guarde a VV. II. muchos años.  
Madrid, 1 de agosto de 1978.

FERNANDEZ ORDONEZ

Ilmos. Sres. Subsecretario de Hacienda y Director del Instituto de Planificación Contable.

### PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD

#### GRUPO 9

#### Contabilidad interna (analítica)

##### I

#### *La Contabilidad Analítica: Delimitación y objetivos*

La Contabilidad empresarial tiene como principal misión, según resulta suficientemente conocido, la de proporcionar una información adecuada y sistemática del acontecer económico y financiero de las unidades económicas conocidas bajo el nombre de Empresas. Dicha información es elaborada y presentada de acuerdo con un método específico y con unos criterios emanados de la práctica o de las disposiciones legales al efecto; quiere ello decir que se trata de un tipo de información muy precisa y concreta que responde a un «modus operandi» altamente tecnificado y perfectamente diferenciado de otro género de informaciones que pudieran ser elaboradas dentro del seno de las Empresas.

La información emanada de la contabilidad presenta pues, como primer factor distintivo, que es elaborada siguiendo un proceso perfectamente diferenciado, proceso que permite pasar fácilmente del análisis minucioso a síntesis altamente

expresivas. Por esta razón caen dentro de su campo de tratamiento el conocimiento del patrimonio de la Empresa y sus variaciones, el de los gastos e ingresos periódicos, el de los resultados, el de los costes y rendimientos, etc.

Ahora bien, todas estas magnitudes económicas, aún cuando pueden ser elaboradas siguiendo un mismo proceso formal, responden a distintos objetivos y por lo tanto, los criterios que han de servir de base para el cálculo de las mismas han de ser forzosamente diferentes.

Tradicionalmente, la contabilidad ha venido contemplando a la Empresa como una unidad financiera, gestora de un capital propio, que trataba de conocer cual era su excedente económico tras remunerar a todo género de suministradores, ya fueran estos de trabajo o de capital. Dicho excedente no era otra cosa, entonces, que una base de reparto en la que tenían que participar quienes hasta ese momento no lo habían hecho, fundamentalmente el capital propio y el Fisco. Por lo tanto, todo el proceso iba enfocado a conocer esa magnitud excedentaria que permitiera asignar las últimas participaciones en su ingreso global. Ahora bien, estos objetivos, importantes desde cualquier punto de vista, no son ni mucho menos todos los posibles, porque junto a esa visión eminentemente financiera de estas unidades, existe otra que podríamos calificar de «estrictamente económica» que se fija en la eficiencia alcanzada por las mismas, en los costes y rendimientos de sus divisiones, secciones y centros de trabajo, en los márgenes proporcionados por sus diversos productos, etc.

Desde este punto de vista, el problema ha cambiado totalmente; no se trata ahora de un cómputo de gastos o de ingresos para conocer cuál es la diferencia entre ambos, sino de evaluar los costes y beneficios derivados de las distintas líneas de producción de las distintas secciones o, en otras palabras, de los distintos centros o agentes del proceso productivo y de los diferentes productos resultantes de éste. De esta forma pueden proporcionarse informaciones objetivas sobre la eficiencia de las distintas alternativas que, en cada momento, se le ofrecen a la Empresa, del rendimiento de sus secciones y de los márgenes obtenidos con sus productos.

Pues bien, tomando como base esos objetivos de naturaleza financiera en un caso, y dirigidos al cálculo de los costes en otro, la contabilidad ha estructurado su peculiar proceso de formas un tanto diversas, razón por la cual suele hablarse de Contabilidad Financiera y de Contabilidad de Costes. La primera trataría en esencia del cálculo del Resultado, entendido éste en el sentido de excedente, puesto de manifiesto con anterioridad, y de la elaboración del Balance de Situación como expresión del patrimonio de la Empresa. La segunda centraría su atención en el cálculo de los costes y rendimientos de los diferentes centros o agentes del proceso productivo de los distintos productos y de la Empresa en su conjunto.

#### Delimitación entre la Contabilidad Analítica y la Contabilidad General

Una forma clara de presentar el deslinde entre estas dos grandes parcelas de la Contabilidad consiste sin duda, en hacer referencia a la evolución de la unidad económica de producción. Cuando los procesos tecnológicos cobran tal relevancia que su ejecución tiene lugar en plantas industriales alejadas de los centros comerciales y financieros, la Empresa, sin dejar de presentar un carácter unitario en cuanto a su esfera decisoria, tiene forzosamente que dar respuesta al entorno adoptando una diversificación locacional: el ámbito de la producción por un lado y el comercial y financiero por otro. La información en uno y otro contexto presenta distintos problemas e, inclusive, debe perseguir diferentes objetivos. El hecho de que un equipo haya sido financiado de una u otra forma no es algo que, bajo el estricto punto de vista del ámbito productivo, deba tener repercusión alguna, porque si no, se daría la paradoja de que las condiciones financieras repercutirían a la hora de juzgar sobre su rendimiento técnico. Este, naturalmente, debe ser analizado con absoluta independencia.

Se podría decir, por referencia a este planteamiento loca- cional del problema, que un tema es la contabilidad de los centros fabriles y otr. muy distinto la de los centros comer- ciales y financieros. En el primer caso interesa conocer el rendimiento de la industria, tomando como norma de compara- ción unos determinados patrones y en el segundo la eficacia alcanzada en los ámbitos comercial y financiero. En otras pa- labras, una Empresa puede producir a costes industriales acep- tables, comercializar a bajos costes y financiarse a tipos muy altos; esto debe quedar claramente explicitado en la Conta- bilidad Analítica.

No se trata, por lo tanto, de una mera reclasificación de los gastos e ingresos por naturaleza, que se muestran en la Conta- bilidad General, porque esos gastos e ingresos han sido conta- bilizados siguiendo unos criterios financieros para establecer la base de reparto antes citada.

El problema es más profundo: se trata tanto de proceder a una reclasificación de algunos de los anteriores como de eva- luar estas partidas y otras no registradas en la Contabilidad General de acuerdo con unos criterios tendentes a resaltar la economicidad de las distintas alternativas productivas de la Empresa.

Para lograr una mayor claridad en la delimitación concep- tual que se estudia, se representa en el gráfico 1.1. el ciclo económico de una Empresa, desde la inicial captación de los recursos financieros hasta la posterior recuperación de los mismos, pasando por todas las etapas intermedias. Pues bien, en dicho gráfico se enmarca el trazo grueso la parte del ciclo económico de la Empresa que no es objeto de un tratamiento concreto por la Contabilidad General, toda vez que las informa- ciones que ésta refleja no van dirigidas a la captación de cuanto ocurre en el proceso productivo, y por lo que se refiere al almacenamiento de productos y factores recurre al método de inventariar las existencias, pues no se plantea registro alguno de la variación de las mismas.

Así pues, la Contabilidad General elabora la información co- rrespondiente a la captación de todo género de recursos finan- ciosos y a su materialización en factores productivos de una parte, y por otro lado, la relativa a la comercialización de los productos y al posterior cobro de los mismos. En otras pala- bras, la información correspondiente a aquellas operaciones que ponen en conexión la Empresa con el exterior. Sin embargo, las operaciones conocidas como internas, aquéllas que transfor- man los factores en productos, quedan al margen de sus plan- teamientos. Estas son precisamente las que constituyen el á- mbito específico de la Contabilidad Analítica.

Conviene ahora señalar dos cuestiones: una, que la separa- ción antes indicada entre centros fabriles y centros comerciales o financieros no supone ningún requisito, sino que se ha acudido a ella simplemente para tratar de exponer con mayor claridad las diferencias existentes entre uno y otro ámbito contable, y la otra cuestión que debe destacarse es que, aun cuando se ha hablado de proceso de producción en sentido estricto, conviene en este momento relajar algo este concepto, extendiendo el mismo a cualquier clase de operaciones, transformadoras o no,

que constituyan la actividad típica de una Empresa. Por lo tanto, una Empresa de servicios también tiene un ámbito inter- no, y ejecuta operaciones de esta índole. Si bien, naturalmen- te, no obtiene unos productos terminados susceptibles de al- macenamiento como una Empresa industrial.

Sin embargo, con las lógicas diferencias, se puede afirmar que, en un plano formal en toda Empresa se da un proceso que convierte los factores en productos, aunque esa conversión no de lugar a una transformación física, si bien, si existe en todo caso una transformación de valores.

La Contabilidad Analítica no supone, por tanto, una peculiar aplicación dirigida hacia un determinado tipo de Empresas, sino que es susceptible de ser aplicada tanto a las de naturaleza industrial como a las comerciales y financieras, porque en defi- nitiva, ámbito interno existe en todas ellas aunque, natural- mente, pueda tener mayor importancia en unas Empresas que en otras.

Organización del proceso contable

Bajo el punto de vista de la técnica contable se plantea el problema de cómo abordar el anterior ciclo económico de la Empresa, bien como una única secuencia de operaciones, bien como dos ámbitos diferenciados, las operaciones externas por una parte y las internas por otra. El primer planteamiento co- nocido con la denominación de «Monismo», ha de ser forzosa- mente abandonado en favor del segundo, llamado «Dualismo», porque el Plan General de Contabilidad ha tomado los supuestos inherentes a éste último como punto de partida. Los grupos números 1 a 8, ambos inclusive, constituyen la Contabilidad General, la cual supone un sistema que deja al margen los planteamientos internos que se vienen comentando; por lo tanto las operaciones de esta naturaleza no están incardinadas, por lo que a su tratamiento contable se refiere, con las opera- ciones externas.

Las operaciones internas han de ser contempladas como un todo independiente, creando un sistema contable dentro de cuyo marco reciban adecuado tratamiento. Esta es la finalidad re- servada al Grupo 9 del Plan General de Contabilidad. Lógica- mente esta independencia contable es de naturaleza formal, porque en el plano de la realidad las operaciones internas se entrelazan con las externas, las unas suceden a las otras o se implican mutuamente; sin embargo, como se ha señalado con anterioridad, dado que sus respectivos ámbitos deben guiarse según distintos objetivos, resulta preferible aislar su tratamien- to contable para que así la diversidad de criterios no dé lugar a posibles confusionismos.

No obstante, interesa destacar que ambos campos no son compartimentos estancos, que la Contabilidad Analítica nece- sita determinados datos registrados en la Contabilidad General, y que ésta, a su vez, precisa de ciertas informaciones que deben ser elaboradas en el seno de la primera. Ahora bien, una cosa es que ambas se transmitan mutuamente sendas informa- ciones, y otra que su proceso se organice de manera indepen- diente. Lo uno no implica lo otro. Así, pues, el proceso conta-

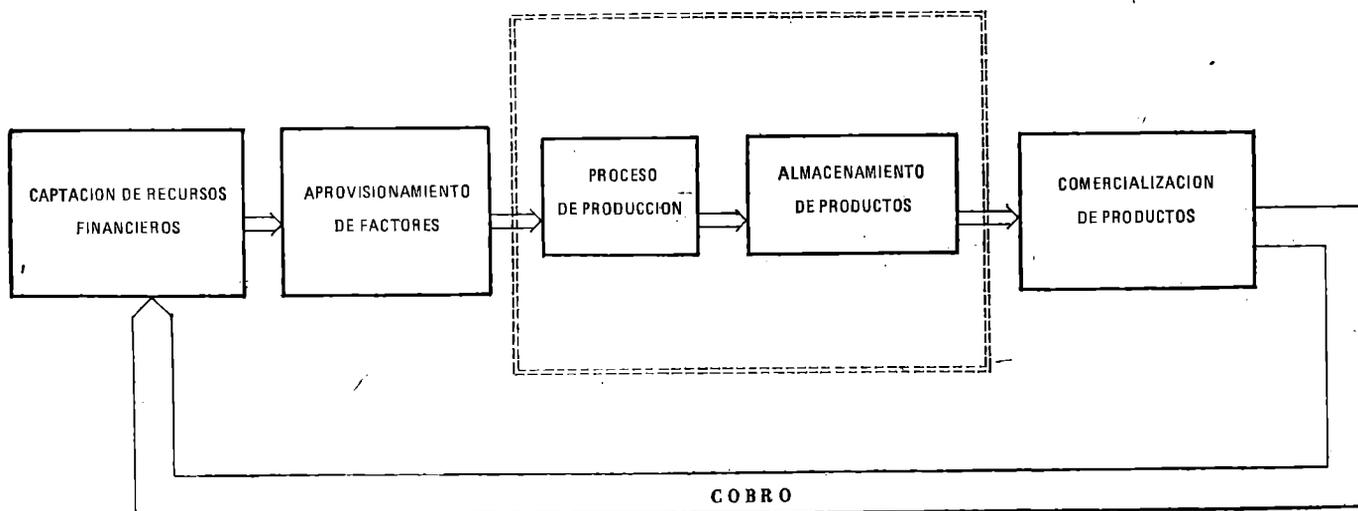


GRAFICO 1.1.

ble que trata de la captación y reflejo de la actividad interna de la Empresa se concibe como un sistema independiente, con límites precisos y definidos y respondiendo a unos objetivos que serán expuestos en el epígrafe siguiente.

Por lo tanto, la Contabilidad Analítica asume como función específica la de reflejar la actividad interna de la Empresa: de una parte, no deberá adoptar una estructura rígida, que no pueda acoplarse con precisión a las múltiples variaciones de que es capaz dicha actividad empresarial, y de otra, debe ceñirse con la mayor exactitud a la organización propia de cada Empresa. En consecuencia, los principios generales que han de tenerse presentes son:

1) La Contabilidad Analítica presupone la existencia en la Empresa de un sistema de costes. Dicho sistema constituye la expresión formal de la actividad empresarial.

2) Es fundamental la coordinación de la Contabilidad Analítica con el sistema de costes, ya que el desarrollo de este último mediatiza la validez de la primera. A su vez, el sistema de costes, para ser óptimo, debe tomar como parámetros fundamentales de su desarrollo la realidad física de la Empresa y el sistema de dirección de la misma; es obvio que los costes deben ser expresión de la realidad empresarial y que las informaciones que proporciona deben satisfacer las necesidades de la dirección en todos sus niveles.

3) El sistema de costes más eficaz es el que se basa en costes preestablecidos, ya que éstos permiten determinar dónde y cuándo se desvía la realidad de las previsiones efectuadas. Las desviaciones constituyen un excelente instrumento del control de gestión.

4) Del sistema de costes preestablecidos más válido para satisfacer las necesidades de la Empresa, y en concreto las del control de gestión, es el basado en costes estándares técnicamente calculados y ligados a los presupuestos; de esta manera se consigue someter a control todos los campos de actividad de la Empresa de acuerdo con los condicionantes técnicos propios de cada uno.

De lo antedicho se desprende que el grado de desarrollo de su sistema de costes no debe ser óbice para que una Empresa implante la Contabilidad Analítica; por embrionario que aquél sea, ésta siempre proporcionará conocimientos sobre la realidad interna de la vida empresarial, tanto más precisos y profundos cuanto más se acerque al sistema de costes estándares.

Por otra parte, cuando se habla de sistema de costes debe entenderse en sentido amplio como cualquier estructura capaz de evaluar económicamente las actividades de la Empresa de cualquier tipo que sean éstas, esto es, industriales, comerciales, de servicios, agrarias, etc.

#### Objetivos de la Contabilidad Analítica de Explotación

De acuerdo con las ideas anteriormente expuestas, se presentan a continuación, de manera sintética, los objetivos que ha de cubrir la Contabilidad Analítica. Son los siguientes:

I) Proporcionar la información base para la planificación y el control de la actividad interna de la Empresa, lo que supone:

1. Conocer los costes y rendimientos de los agentes del proceso de transformación, esto es, de las divisiones, secciones o centros de trabajo.
2. Calcular los costes de los productos elaborados por la Empresa.
3. Establecer los márgenes industriales y comerciales de los productos, y los analíticos de la Empresa.

II) Valorar los inventarios de la Empresa y los trabajos elaborados por sí misma.

En resumen, que la Contabilidad Analítica ha de proporcionar información relevante para una serie de decisiones, tales como: fijación de precios, alternativa de comprar o fabricar, cerrar o no una sección, aceptar o no un pedido, dejar de fabricar un producto, etc.

La Contabilidad Analítica, para poder cumplir con estos objetivos, deberá orientarse según la naturaleza de las decisiones más comunes o repetitivas que se den en la Empresa.

## II

### Conceptos básicos

Con los conceptos que se proponen se pretende dejar suficientemente clarificados los elementos básicos que configuran la estructura de la Contabilidad Analítica. En este sentido se estima fundamental definir con bastante generalidad aquellos

términos que tanto en la teoría como en la práctica se vienen empleando con asiduidad, si bien, el sentido de su aplicación o la interpretación que pueda darse no siempre viene siendo la misma por los usuarios de los citados términos.

Estos conceptos básicos son considerados bajo una doble perspectiva: por un lado atendiendo al plano técnico y por otro al económico, aspectos ambos que dimanán de la propia naturaleza del proceso de transformación económica que estudia y representa la Contabilidad Analítica. Dichos aspectos son complementarios y no se pueden desvincular uno del otro a la hora de su análisis, si bien, cabe resaltar, que las peculiaridades de cada uno de ellos requieren de una definición clasificadora, la cual permitirá su correcta utilización posterior.

Pues bien, bajo el punto de vista técnico los conceptos básicos que se explicarán son los siguientes: factor, proceso, producto o servicio y rendimiento. Bajo el punto de vista económico las definiciones versarán sobre: coste, precio, margen y resultado. Cada uno de estos conceptos puede implicar alguna matización o clasificación, de forma tal que a la vez que son definidos en su perspectiva genérica también se abordará la concepción de dichas matizaciones y clasificaciones.

#### Conceptos técnicos

##### Factor.

Se entiende como factor cada uno de los recursos económicos de los medios de producción naturales o previamente elaborados que son utilizados en la función de transformación económica, sea ésta industrial, comercial o financiera.

En suma, los factores se suelen clasificar en medios de producción físicos (materias primas, auxiliares, utillaje, maquinaria, etc.) y fuera de trabajo aportada por el ser humano, factores que se vienen denominando, en sentido económico, con las expresiones: factor-capital y factor-trabajo.

Bajo la perspectiva contable los factores económicos pueden clasificarse también de la siguiente forma:

Factores corrientes.—Generalmente conocidos como componentes del circulante o afectos a las operaciones de la explotación de la Empresa.

Factores de capital.—Referentes a las inversiones fijas de la Empresa, es decir, aquellas cuya duración va más allá de los límites de un ejercicio económico, por lo tanto se incorporan valorativamente a sucesivos procesos de transformación.

Esta clasificación viene siendo usual en el ámbito empresarial, en el que estos factores también se denominan factores circulantes y factores fijos o permanentes, expresiones que hay que entender sinónimas de las anteriormente expuestas.

Finalmente hay que señalar que el destino de todo factor es el de convertirse en una entrada («input») del proceso de transformación.

##### Proceso.

La transformación económica de los factores de la producción persigue la obtención de determinados bienes y servicios, según cierto plan de actuación. Esta transformación es posible, por tanto, gracias a la aplicación de una técnica concreta, por la que se obtendrán aquellas salidas.

Por lo tanto un proceso es la función planeada o conjunto de operaciones que utilizando una tecnología y según cierta estructura transforma unas entradas en unas salidas, es decir, unos factores en unos productos.

Aclarando más este concepto se puede decir que para definir un proceso es preciso fijar estas ideas:

a) Existe un plan operativo para convertir ciertas entradas en unas salidas determinadas.

b) Está dotado, en consecuencia, de una estructura u orden entre los elementos operativos de la función transformadora.

c) Todo ello se logra a través de determinada técnica o según cierta clase de tecnología.

##### Producto o servicio.

Se define como producto (bien material) o servicio (bien inmaterial) la salida («output») de un proceso económico. Representando, en suma, el objetivo de la función de transformación.

##### Rendimiento.

La definición de este término encierra no pocas dificultades, dada la variedad de interpretaciones y aplicaciones que de él se vienen realizado desde planos económicos, industriales y contables, tanto bajo puntos de vista teóricos como prácticos. Dada la utilización que va a tener este concepto y en base

a los intereses mismos del contexto en que se sitúa este trabajo se ofrece un enfoque lo más simplificado, práctico y operativo posible, de tal forma que además sirva como elemento lógico de cálculo en el momento de trasladar estos aspectos técnicos a su contenido económico, por lo tanto, ante los problemas de medida y valoración del resultado de la actividad económica de la empresa.

Por rendimiento de un proceso económico se entiende la cantidad de productos o salidas («output») que el mismo obtiene en determinado tiempo de transformación. Este concepto se contempla desde una perspectiva de medida absoluta de lo que ha rendido un proceso.

La comparación de la capacidad potencial de rendimiento con la realmente producida servirá para definir el grado de eficacia técnica del proceso. Comparación que deberá realizarse en base a la definición previa de la unidad de tiempo a que se refieran ambas magnitudes.

Que duda cabe que la cantidad producida o el total de las salidas por unidad de tiempo requiere la transformación, en definitiva, el consumo de determinadas entradas (factores), lo cual lleva al manejo del concepto relativo de rendimiento, o lo que es lo mismo, al empleo de la tasa de rendimiento, comparación de los productos obtenidos con los factores em-

pleados, concepto que también suele conocerse con el nombre de productividad media de los factores. Su expresión es como sigue:

$$r_t = \frac{\text{Salidas (t)}}{\text{Entradas (t)}} = \frac{\text{Productos (t)}}{\text{Factores (t)}}$$

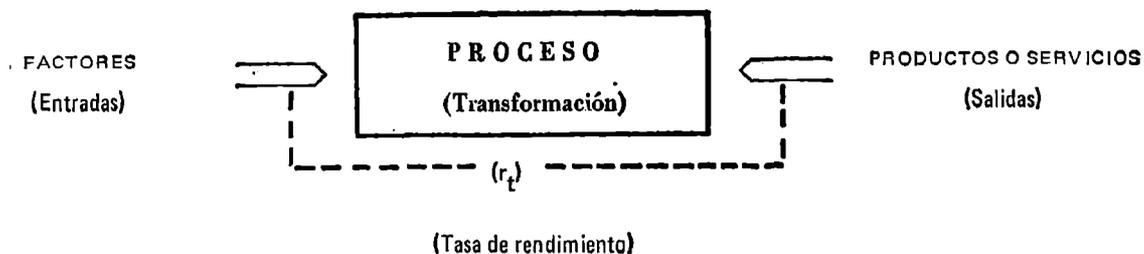
siendo t la unidad de tiempo a que ambos conceptos se refieren, los cuales, además, vienen definidos en unidades físicas.

En definitiva, el concepto de tasa de rendimiento (relativo a medio) por unidad de tiempo es perfectamente válido en razón a que el consumo de la totalidad de los factores, bien directa o indirectamente, pueden ser relacionados al tiempo de transformación.

La medida de la eficacia técnica por unidad de tiempo del proceso podrá determinarse, tal y como se ha señalado, siguiendo esta expresión:

$$e_t = \frac{\text{Rendimiento real (t)}}{\text{Rendimiento potencial (t)}}$$

Como resumen, los conceptos anteriores se pueden expresar a través del gráfico 2.1. siguiente:



### Conceptos económicos

#### Coste.

Se entiende por coste «la medida y valoración del consumo realizado o previsto por la aplicación racional de los factores para la obtención de un producto, trabajo o servicio».

En esta definición se pueden destacar una serie de aspectos de forma tal que ayuden a un mejor entendimiento de esta magnitud económica:

a) Medida y valoración: que implica tanto el conocimiento de la utilización productiva de los factores en sus correspondientes unidades físicas, como el empleo de determinados criterios para valorar los anteriores consumos o aplicaciones de recursos productivos, tanto en un sentido explícito, conocido por determinada transacción financiera, como en sentido implícito o de oportunidad en el que ésta no se produce, aunque exista el hecho real.

b) Consumo realizado o previsto por la aplicación racional de factores: es decir, que sólo se considerarán como coste aquellos consumos o aplicaciones de factores relacionados o vinculados con la actividad productiva de la Empresa, los cuales, de alguna manera, incrementarán el valor de uso o el valor de cambio de los bienes en el contexto de un mercado competitivo y racional. Toda otra utilización de factores que se estime no necesaria para la actividad productiva podrá ser considerada como pérdida neta o despilfarro de recursos.

c) Obtención de un producto, trabajo o servicio. Expresa la salida del proceso de transformación de la Empresa con destino a un mercado determinado, el cual la valorará a través de un precio. En el caso de trabajos para la propia Empresa, el precio será calculado por ella en términos de oportunidad, co-

mo forma de establecer el valor de uso asignado, precio que puede ser igual o distinto que el coste del trabajo.

#### Clasificación de los costes.

Los costes se pueden clasificar atendiendo a distintos órdenes de cuestiones, bien por su procedencia, por su vinculación al proceso de transformación, por la incorporación al mismo o por su dimensión temporal. A continuación se procede a exponer cada una de estas clases.

#### Costes Externos y Costes internamente calculados.

Se denominan Costes Externos aquellos cuya procedencia es de un gasto surgido en el ámbito externo o comunicado por la Contabilidad General, mientras que por costes calculados se entienden aquellos que se determinan en el ámbito interno o por la Contabilidad Analítica, con independencia de que figuren o no como gasto en la Contabilidad General.

#### Costes de Actividad y de Subactividad.

Los Costes Externos y calculados podrán ser vinculados tanto a la actividad, según la capacidad productiva cuya utilización se prevé en el período de cómputo, como a la subactividad o expresión del cálculo de la parte del coste que puede asignarse a la desocupación productiva en dicho período por falta de utilización de los factores.

#### Costes de los Factores y de los Productos.

Se denominan Costes de los Factores a la valoración dada por la Contabilidad Analítica a las entradas («inputs») al proceso productivo, clasificación que atiende a la naturaleza de los recursos empleados. En cambio, se denominan Costes de los Productos a la medida y valoración de los consumos o aplica-

ciones de los factores (bien como coste externo o como calculado) para obtener cada una de las salidas («outputs») del proceso productivo.

Es claro que entre el Coste Factor y el Coste Producto se podría hablar de Costes del Proceso, aunque éste no es más que la forma de asignar los distintos costes externos y calculados a los centros operativos de la Empresa, si bien esta imputación es considerada como básica para poder conocer el rendimiento de dicho proceso en sus fases y elementos componentes y, finalmente, para calcular correctamente el coste de los productos. No todos los costes de los centros operativos serán vinculados a los productos, ya que algunos se considerarán directamente imputables a los márgenes y resultados de la Contabilidad Analítica.

#### Costes Directos e Indirectos, Costes Fijos y Variables.

Viene siendo usual la utilización de estas distinciones de costes, aunque la mayor parte de las veces no queda muy clara la frontera entre unos y otros. De cualquier forma se pueden señalar las siguientes características diferenciadoras:

Se entienden por Costes Directos aquellos que se vinculan a la actividad del proceso de transformación de los productos, bien a través de las relaciones factor-proceso o proceso-producto. Esta vinculación a centros o a productos se realizará sin necesidad de aplicar método de reparto alguno. En cambio, los costes indirectos se vinculan al tiempo al período económico, por lo que su imputación a centros o productos tendría que hacerse con determinado método de reparto.

Se definen, generalmente, como costes variables aquellos que varían directamente en función de las unidades de producción o del tiempo de transformación, mientras que los costes fijos son aquellos que permanecen constantes o independientes de las variaciones de la producción para un período de tiempo conocido.

#### Costes estándares e históricos.

Según cual sea el patrón de información económica para el cálculo de los costes, esto es, el que responde a una norma preestablecida según un plan al respecto o bien que se limite a tomar como base los valores acaecidos después de la realización del proceso productivo, se puede hablar de costes estándares o de costes históricos.

Es indudable que en un sentido económico el verdadero significado de la Contabilidad Analítica se alcanza con el empleo de costes estándares, verdadera forma de conocer el rendimiento del proceso o la eficacia productiva de la Empresa, así como la rentabilidad esperada, las diferencias o desviaciones entre los costes estándares y los históricos (una vez reflejados éstos) serán la medida orientadora de dicha eficacia, a la vez que servirán de base para la posible revisión de los primeros para el próximo período de cálculo.

#### Precio.

Se entiende por precio «la expresión monetaria dada a un producto o servicio según el valor asignado por el mercado o por el cálculo en términos de oportunidad del valor de un trabajo realizado por la propia Empresa en un momento de tiempo». En definitiva, es el valor expresado en unidades monetarias para poder adquirir un bien o también la cantidad de dinero que se recibe en sustitución del bien vendido.

Se llama ingreso a la multiplicación del precio por la cantidad de productos, servicios o trabajo vendidos u obtenidos. Los ingresos se pueden clasificar en externos y calculados. Los primeros hacen referencia a los obtenidos por la venta en un mercado de los productos o servicios, valor determinado por el precio que asigna el citado mercado, y los segundos el valor calculado de los trabajos realizados por la propia Empresa, el cual puede venir dado, tanto en términos de coste necesario para su obtención, como del precio que la Empresa hubiera tenido que pagar de haberlo adquirido en el exterior.

#### Margen.

Se entiende por margen la diferencia entre los ingresos y los costes de producción directamente vinculados a la obtención y venta de un producto. Esta definición se contempla en un sentido total, ya que su concreción unitaria al producto sería la diferencia entre precio y coste.

La determinación de este margen responde al procedimiento de cálculo del coste de los productos conocido como «coste completo», suma de costes variables y de los fijos imputables a dichos productos por medio de los centros de costes. Frente a esta alternativa se podría seguir la conocida con el nombre «Direct Costing», en la cual sólo se valoran los productos con los

costes variables, obteniéndose una serie de márgenes a distintos niveles, según se vayan incorporando los costes fijos directamente vinculables a productos, a grupos de productos, a la totalidad de ellos o a la Empresa en su conjunto; costes, estos últimos, que suelen denominarse costes de estructura. No obstante, dadas las características del proceso productivo de la mayoría de las Empresas industriales, se ha estimado como más conveniente seguir la orientación del «coste completo», ya que el «Direct Costing» obtiene unos márgenes que pueden ser poco significativos, en cuanto el montante de costes fijos represente un importante porcentaje sobre la cifra total.

Se puede hablar, atendiendo a su naturaleza, de dos tipos de margen: industrial y comercial. El primero hace referencia a la comparación de los ingresos por venta y los costes industriales de los productos, mientras que el segundo se calcula por la diferencia entre el margen industrial y los costes comerciales de dichos productos.

Cuando la Empresa puede distinguir entre costes variables y costes fijos en relación a un producto o grupo de productos se entiende por Margen de Cobertura la diferencia entre los ingresos y los costes variables correspondientes.

#### Resultado.

Se define por resultado al excedente o ganancia o a la pérdida obtenidos en un período determinado por la Empresa o una parte orgánica de la misma (División, Departamento, Sección...) a través de la diferencia entre los ingresos y los costes determinados en la Contabilidad Analítica. El resultado puede clasificarse en dos categorías: una que atiende a la diferencia calculada por la actividad del proceso y otra que se relaciona al período, una vez que se ha deducido del resultado anterior el coste de la subactividad.

### III

#### Método de cálculo

En este apartado se desarrollará el esquema básico propuesto para el cálculo de los costes márgenes y resultados en el marco de la Contabilidad Analítica.

A fin de lograr desde el momento inicial una visión sintética, a la par que global del planteamiento, se ha elaborado el esquema reflejado en el gráfico 3.1. en el que pueden apreciarse las distintas etapas del cálculo, a las que seguidamente se hará referencia.

En primer lugar cabe señalar que se conciben dos fuentes de información para la captación o la obtención de los datos iniciales sobre costes, una de naturaleza externa y otra elaborada internamente, esto es, dentro de la propia Contabilidad Analítica.

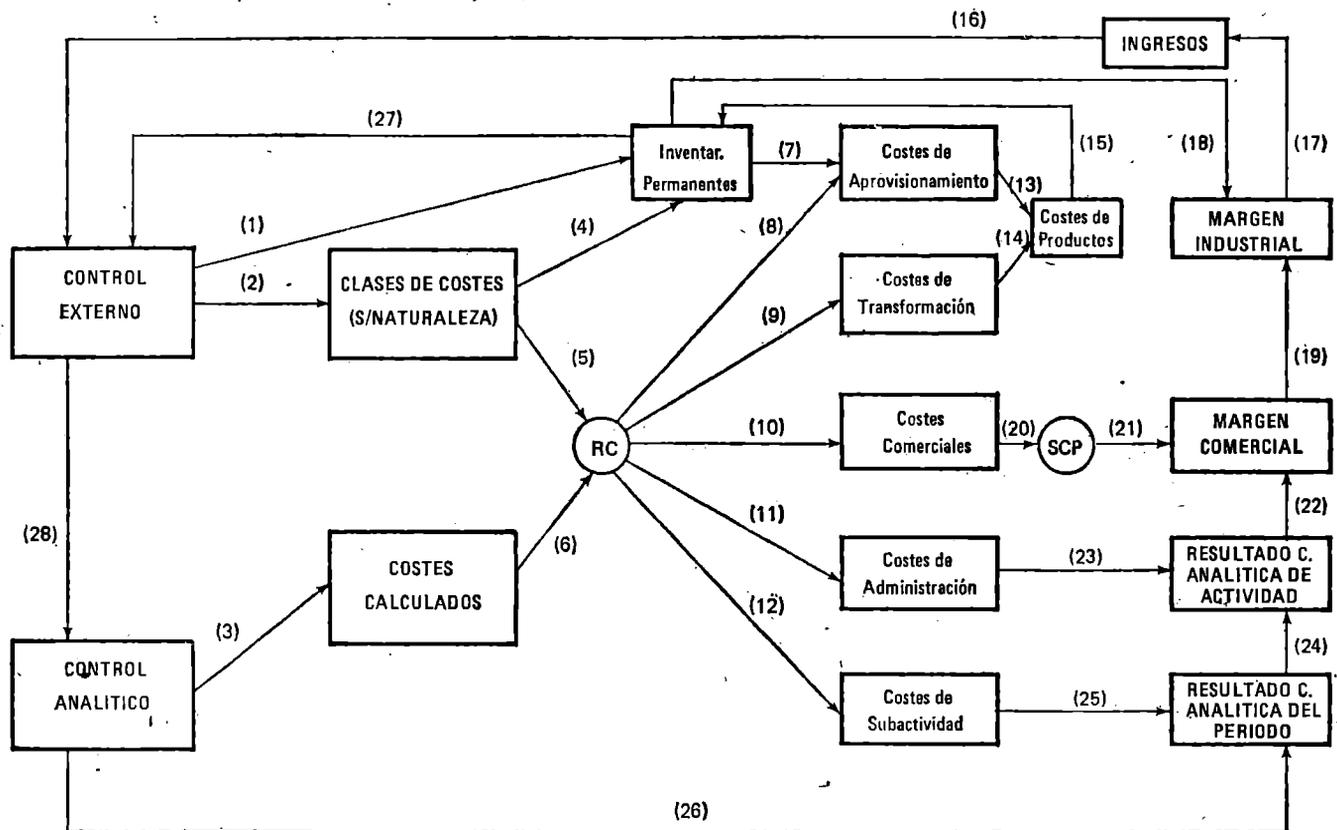
#### Reflejo de datos de la Contabilidad General.

Respecto a la información que constituye un reflejo de los datos de la Contabilidad General, será la relativa a los siguientes subgrupos de cuentas:

30. Existencias Comerciales.
31. Productos Terminados.
32. Productos Semiterminados.
33. Subproductos y Residuos.
34. Productos y Trabajos en curso.
35. Materias Primas y Auxiliares.
36. Elementos y Conjuntos incorporables.
37. Materiales para consumo y reposición.
38. Embalajes y envases.
60. Compras.
61. Gastos de Personal.
63. Tributos.
64. Trabajos. Suministros y Servicios Exteriores.
65. Transportes y Fletes.
66. Gastos diversos.
70. Ventas de Mercaderías y Productos Terminados.
71. Ventas de Subproductos y residuos.
72. Ventas de Embalajes y Envases.
73. Ingresos accesorios de la explotación. (Desgravación fiscal a la exportación.)

Los anteriores datos serán introducidos en la Contabilidad Analítica a través de la Cuenta de Control Externo, siendo su destino respectivamente, las Cuentas de Clases de Costes para los subgrupos 61, 63, 64, 65 y 66, las de Inventario Permanente para los subgrupos 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38 y 60 y las Cuentas de Ingresos para los 70, 71, 72 y 73.

METODO DE CALCULO (MODELO SIMPLIFICADO)



RC = Reclasificación de costes  
 SCP = Suplementos de costes de productos

—GRAFICO 3. 1.—

Dado que no todos los subproductos de cuentas correspondientes a los Grupos 3, 6 y 7 han sido objeto de reflejo en la Contabilidad Analítica, se va a explicar el criterio seguido al respecto. Por lo que se refiere al 39, Provisiones por Depreciación de Existencias, se considera que su perspectiva es eminentemente financiera, trata de paliar los posibles efectos de bajas en los precios motivadas por cuestiones diversas, siendo la más probable la obsolescencia. Así, pues, este problema no tiene por qué tratarse en el seno de la Contabilidad Analítica, sino en el de la Contabilidad General. Por el contrario, las mermas, roturas, etc., que se produzcan en las diferentes existencias, si serán registradas en la Contabilidad Analítica, puesto que afecta al número de unidades inventariadas en términos físicos, pero tales movimientos no tienen nada que ver con las antedichas provisiones. La depreciación contra la que tratan de cubrir las mismas se refiere al valor económico, no al estado de uso de las existencias; porque éste es un tema financiero que ha de ser tratado en la Contabilidad General.

En cuanto a los subgrupos de la Clase 6, excluidos, son los siguientes:

- 62. Gastos financieros.
- 68. Dotaciones del ejercicio para amortización.
- 69. Dotaciones a las Provisiones.

Los primeros vienen motivados, como su propio nombre indica, por circunstancias de índole financiera, dependientes, por tanto, de la estructura financiera de la Empresa, de las condiciones de este tipo de mercados, etc. Por ello, su consideración podría desvirtuar los costes de naturaleza industrial y comercial contemplados en el estricto sentido de la función productiva de la Empresa, según cuales fueran las peculiares relaciones y estructura en el indicado contexto financiero; de ahí que, en una primera aproximación, el tratamiento de los costes prescindiera de los gastos comentados. No obstante, se debe señalar que los costes financieros tienen una gran importancia y que a ellos se les dedicará un apartado; pero, naturalmente, no cabe identificar a los gastos financieros con los costes de los recursos financieros, porque los primeros se refieren solamente a la Financiación Ajena, y también los recursos propios

ocasionan costes, aunque desde el punto de vista contable existan notables diferencias con los anteriores.

Las dotaciones a las amortizaciones representan el punto de vista externo de la amortización. Si bien bajo la perspectiva de la Contabilidad Analítica, el cálculo de las mismas no puede responder ni a un sentido financiero ni a un cálculo global, su determinación estará ligada a una perspectiva temporal efectiva de utilización del equipo, por ello, no interesa el dato externo, sino que el mismo habrá de ser calculado dentro del propio ámbito de la Contabilidad Analítica.

Las dotaciones a las provisiones tienen también un sentido financiero, pretenden periodificar anticipadamente gastos o pérdidas esperadas a fin de dotar de realismo a las cifras de resultados y evitar bases de reparto por encima de la realidad; por lo tanto, se trata de un tema ajeno al que aquí se considera.

Por lo que se refiere a los subgrupos de la clase 7, que no han sido objeto de reflejo en la Contabilidad Analítica, son los siguientes:

- 73. Ingresos accesorios de la explotación.
- 74. Ingresos financieros.
- 75. Subvenciones a la explotación.
- 76. Trabajos realizados por la Empresa para su inmovilizado.
- 79. Provisiones aplicadas a su finalidad.

Sin duda los razonamientos anteriormente expuestos son similares a los que se podría manejar ahora para los subgrupos 73, 74, 75 y 79. El 76, Trabajos realizados por la Empresa para su inmovilizado, merecen un comentario aparte.

El no reflejar el saldo de esta cuenta se debe a que la Contabilidad General exige un criterio de valoración, el del coste, mientras que la Contabilidad Analítica podría considerar unos ingresos iguales a los costes o no, según cual sea el criterio valorativo que maneje. De otra parte, no hace falta tomar del exterior lo que constituye elaboración propia, es decir, que es la Contabilidad General quien se nutre de la Contabilidad Analítica en este caso y no viceversa.

### Costes calculados en la Contabilidad Analítica.

Frente a las anteriores clases de costes, se encuentran aquellos otros cuya información no se toma como reflejo de una operación externa, sino que responden a un cálculo interno, siendo introducidos en la Contabilidad Analítica a través de la Cuenta de Control Analítica.

Ya se ha mencionado anteriormente a las amortizaciones, cuyo cálculo deberá basarse más que en un tipo anual, en una tasa horaria, siendo cualquier otro planteamiento escasamente analítico. Pero, igualmente, cabe mencionar en este grupo a las Diferencias calculadas en los Inventarios de Materias Primas y Auxiliares, Elementos y Conjuntos Incorporables, Materiales para Consumo y Reposición y Embalajes y Envases.

Cualquier factor de producción inventariable puede dar lugar a mermas y roturas diversas, las cuales suponen mayores costes. Sin embargo sería muy poco realista plantearse este problema fuera de una interpretación estadística; de ahí que, con base en la experiencia, se estimen unos porcentajes que, de forma regular, vengán a complementar las salidas de estos factores con destino a la producción, a fin de que los costes de aprovisionamiento ofrezcan una imagen más certera.

Al lado de los anteriores costes calculados, se pueden también presentar los que tienen un sentido de oportunidad, siendo los más conocidos al respecto los denominados «costes de capital» y «salario del empresario». Su naturaleza y significado es distinta de los anteriores; por ello, se estudiarán en un apartado independiente.

Del mismo modo es posible hablar también de ingresos calculados, incluso de ingresos-opportunidad, aunque no estén mencionados en el gráfico 3.1. Así, los procedentes de los trabajos realizados por la Empresa para su inmovilizado, cuya valoración puede responder al estricto coste de los mismos o bien a su valor de mercado.

### Inventario permanente de factores.

Aparte del reflejo inicial de las existencias ya comentado, las compras de las distintas clases de factores inventariables habrán de traspasarse a las correspondientes cuentas de inventario permanente, totalizándose de esta forma las entradas. Cuando se opere con costes estándares la problemática de esta materia se explicará en el apartado V.

En cuanto a las salidas, serán registradas todas aquellas que se produzcan como consecuencia de las necesidades del proceso productivo, valorándose según cualquiera de los conocidos criterios (FIFO, LIFO, Promedio ponderado estándar, etc.). La contrapartida de estas salidas será la correspondiente cuenta de Costes de Aprovisionamiento.

### Reclasificación de los costes de los factores.

Establecidos ya los costes de los diferentes factores de la producción, por reflejo de datos externos o por cálculos internos, habrá que proceder a examinar el lugar donde inciden los mismos, esto es, el centro de costes en el que se utilizan tales factores.

Antes de nada conviene señalar un primer paso, consistente en delimitar si tales factores son o no utilizados, es decir, si la actividad de la Empresa responde a la capacidad instalada o, por el contrario, una parte de ésta es desperdiciada, no utilizada. Ni que decir tiene, que no siempre resulta fácil esta delimitación; sin embargo, existen casos en que queda perfectamente claro o, al menos, puede establecerse un cálculo aproximado. Esta es la razón de los «Costes de Subactividad», la de recoger todos aquellos costes por exceso de capacidad que no pueden ser imputados en buena lógica a ninguno de los centros reales de costes. Dicho cálculo se apoyará, bien en unidades de superficie, bien en tasas horarias, según que la desocupación pueda entenderse vinculada al espacio o al tiempo.

Los «costes de subactividad» se configuran, pues, como un centro formal de costes, surgido por necesidades del cálculo, pero que no responde a una estructura orgánica como los que seguidamente se va a comentar.

Los centros de costes que asumen el papel de destinatarios en la reclasificación comentada son los siguientes:

- Aprovisionamiento.
- Transformación.
- Comercial.
- Administración.

Cada uno de ellos soportará los costes asociados a las prestaciones recibidas de los diferentes factores productivos comentados en epígrafes precedentes.

Ahora bien, puede que, en ocasiones, se desee reflejar formalmente una nueva reclasificación de los factores, por las

implicaciones que ello lleva aparejadas para el cálculo. Tal sería el caso de la distinción entre Mano de Obra Directa e Indirecta, y, en general, entre Costes Directos e Indirectos. Pues bien, esto podría ser un paso intermedio entre el anteriormente estudiado y la imputación de los costes de los factores a los centros de costes.

### Centros de costes.

Ya se han indicado con anterioridad los diferentes centros de costes que se prevén. A continuación se explica con brevedad la función de los mismos en el proceso de cálculo.

En primer lugar hay que mencionar su importancia para un control efectivo de costes y rendimientos. Se sabe que la Contabilidad Analítica no tiene como misión única, ni siquiera principal, el cálculo de los costes de los productos, sino conocer los costes y rendimientos de las secciones, cómo trabajan éstas y si cubren los objetivos previstos. De poco vale determinar el coste de un producto, de un lote de productos o de un pedido si no se sabe que tal coste responde a un funcionamiento eficaz o no de las distintas secciones de la Empresa.

Así, pues, los Centros de costes se configuran no solo como un obligado paso para imputar los costes de los factores a los de los productos, sino como un instrumento esencial para el control de las funciones realizadas por la Empresa.

Sentadas las bases anteriores es preciso señalar ahora que, dejando al margen los costes de subactividad, los demás Centros de costes se podrían dividir en dos grandes grupos:

- Aquellos que vinculan sus costes a la producción.
- Aquellos que vinculan sus costes al tiempo.

Entre los primeros están los Costes de Aprovisionamiento y los Costes de Transformación. Los citados en primer lugar se nutren de los costes de materiales, las diferencias calculadas de inventarios y los costes de aquellos otros factores vinculados a la función de aprovisionamiento de la Empresa, considerando que la misma finaliza cuando los materiales acceden al proceso de transformación.

El Centro de Costes de Transformación puede ser el que revista mayor complejidad, dependiendo ésta de la del propio proceso de transformación. El número de fases y sus relaciones sucesivas, paralelas o recíprocas darán lugar a cálculos más o menos complejos según los casos. Dichos cálculos tomarán como elemento esencial la variable tiempo, para así poder definir tasas horarias de costes, ya de la mano de obra, ya del equipo, ya de la conjunción hombre-máquina en suma. En definitiva, con esta opción de cálculo el Centro de Costes de Transformación reflejará cual es el valor añadido en cada una de las fases integrantes del proceso de producción.

Se dice que los anteriores costes están vinculados a la producción porque ambos intervienen en la valoración de los productos, mientras que los vinculados al tiempo no forman parte de los costes de los productos.

Entre estos últimos están los Costes Comerciales y los Costes de Administración, cada uno de los cuales se nutre de aquellos costes de los factores que tienen que ver con estas funciones específicas de la Empresa. Naturalmente ciertos costes de administración directamente vinculados a la actividad transformadora se encontrarán incluidos entre los costes de esta naturaleza. Los costes de administración a que aquí se hace referencia son aquellos que se refieren a la estructura general de la Empresa.

La vinculación de unos costes a la producción y otros al tiempo incide naturalmente, sobre los resultados, porque mientras los primeros repercutirán en el ejercicio en que vendan los productos, los segundos entrarán en el cálculo precisamente en el período en que se sufrieron tales costes. Naturalmente que en el caso de igualarse las cifras de producción y de ventas, se originaría, pues, una situación en que resultaría indiferente hablar de una u otra vinculación, pero en cualquier otro supuesto, la distinción tiene pleno sentido.

### Costes e inventario permanente de los productos.

Estos costes recogen los denominados costes industriales, esto es, los de aprovisionamiento y transformación. Conviene advertir que se entenderá por coste del producto el coste completo, que incluirá, por tanto, los costes directos y una adecuada proporción de los costes comunes o indirectos.

La imputación de los costes de aprovisionamiento tomará como base unidades de cantidad, mientras que la de los costes de transformación se basará en unidades de tiempo, es decir, en tasas horarias de costes.

Interesa señalar que bajo el concepto genérico de productos incluimos cualquier acabado derivado del proceso, ya sean productos propiamente dichos, ya subproductos, residuos o desperdicios. De la misma forma también se consideran incluidos los productos semiterminados y en curso.

No todos los anteriores tipos de productos suelen ser inventariados, los residuos y desperdicios no tienen entidad económica para ello y la producción en curso tampoco por su propia naturaleza. De igual forma los trabajos que la Empresa realice para sí misma tampoco habrán de pasar por esta etapa. En consecuencia, solamente los productos terminados, subproductos, según los casos, y productos semiterminados deberán pasar por las correspondientes cuentas de Inventario Permanente.

El movimiento de tales existencias será, por tanto, entradas por la producción acabada valorada a sus costes respectivos y salidas aplicando alguno de los convenios (FIFO, LIFO, promedio ponderado, estándar, etc.), por las ventas realizadas.

#### Ingresos.

Como ya se indicó con anterioridad, los ingresos son introducidos en la Contabilidad Analítica a través de la Cuenta de Control Externo como reflejo de los registrados en la Contabilidad General como consecuencia de las ventas de productos terminados, subproductos y residuos, embalajes y envases.

Eventualmente, podrían ser contabilizados también ingresos internos, consecuencia de la producción realizada para la propia Empresa, en cuyo caso el cauce introductorio sería la Cuenta de Control Analítico y su valoración respondería al estricto criterio del coste sufrido o bien bajo una perspectiva más amplia a un criterio de coste-oportunidad.

#### Márgenes.

Llegados a esta altura interesa proceder a confrontar ingresos y costes de los diferentes productos o líneas de productos. Así, en primer término, se puede calcular un Margen Industrial por diferencia entre el ingreso derivado de las ventas y los costes de la producción vendida. Este margen industrial constituye el primer escalón de análisis de la rentabilidad de los productos.

En una segunda etapa se puede pasar a calcular el Margen Comercial por productos, líneas de productos o global para la Empresa. Dicho margen alcanzará uno u otro nivel según el tipo de costes comerciales en que la Empresa haya incurrido. Así, cuando determinados costes comerciales sean directamente imputables a un producto cabría hablar de un suplemento de costes por producto, que detruido del Margen Industrial correspondiente nos daría el oportuno Margen Comercial.

Pero no siempre tal suplemento puede ser establecido, ni a nivel de producto ni siquiera a nivel de líneas de productos, en cuyo caso el único Margen Comercial a calcular sería el que se estableciera al nivel total de la Empresa.

Dicho margen comercial constituye un segundo escalón de análisis, tanto más perfecto cuanto más analítico sea, es decir, en tanto en cuanto los costes comerciales puedan ser imputados en mayor proporción a los diferentes productos o líneas de productos fabricados y vendidos por la Empresa.

#### Resultados.

Como última etapa del proceso de cálculo, nos encontramos con la determinación de los Resultados. Hay que referirse a dos tipos de ellos, según que se hagan intervenir o no a los costes de subactividad.

En primer lugar el Resultado de la Contabilidad Analítica de Actividad será el obtenido por diferencia entre el Margen Comercial y los Costes de Administración. Dicho resultado trata de poner de manifiesto, bajo un prisma interno, el aprovechamiento, no de la capacidad instalada, sino de los estrictos medios utilizados. Una cosa son las pérdidas sufridas por causas de inactividad y otra el que los factores utilizados lo hayan sido beneficiosamente o no.

Ahora bien, igual que interesa conocer los anteriores resultados por las razones apuntadas, en una etapa posterior conviene ver a nivel global la incidencia de la inactividad, la repercusión de los Costes de Subactividad sobre los resultados anteriormente calculados. Por ello, se ha propuesto una nueva categoría de resultados bajo el título Resultados de la Contabilidad Analítica del Período.

Antes de concluir este epígrafe interesa señalar que, pese a ser este resultado distinto del de la Contabilidad General, no puede pensarse que el mismo sea un auténtico resultado económico rigurosamente hablando, pues faltan todavía de com-

putar ciertos costes, los costes del capital principalmente. Bajo ese prisma económico que se contempla, el resultado ya no tendría el carácter de excedente o de plus acostumbrados, sino de superbeneficio, pues se igualaría a cero cuando todos los costes, fuera cual fuera su naturaleza, estuvieran cubiertos. Pero no son éstos los supuestos manejados hasta ahora; por lo tanto no es esa la interpretación que puede darse al anterior resultado de la Contabilidad Analítica.

Dicho resultado es la expresión de la diferencia entre los ingresos y costes efectivos de las distintas funciones de la Empresa, dejando al margen su problemática y circunstancias de naturaleza financiera.

#### Cierre.

Después de todo este proceso sólo queda la operación formal del cierre, instrumento de comprobación de que los valores que han discurrido por todo el citado proceso han sido correctamente cuantificados.

Puesto que la Cuenta de Control Analítico ha servido de cauce de entrada a los cálculos internos será ésta la que recoja el Resultado de la Contabilidad Analítica. Por el contrario, los inventarios finales serán trasvasados a la Cuenta de Control Externo. Por último, Control Externo se saldará contra Control Analítico y ahí quedará cerrado totalmente el ciclo de operaciones.

Conviene hacer notar que las dos cuentas de control superpuestas presentan el detalle global de ingresos, costes y resultados, así como de la variación de las existencias, aunque naturalmente, mientras que los ingresos están clasificados por productos, los costes lo están por factores. Pese a ello, puede presentar, en ocasiones, algún interés.

#### Resumen general de Transacciones según el método de cálculo propuesto

A fin de presentar de una manera global todo cuanto ha quedado anteriormente descrito, se van a detallar a continuación las transacciones reflejadas en el gráfico 3.1, teniendo presente que los números entre paréntesis del gráfico se corresponden con los que seguidamente vamos a detallar y que, naturalmente, las explicaciones responden a la transacción identificada de tal forma.

- (1) Reflejo de los Inventarios iniciales de los factores almacenables y de los productos.
- (2) Reflejo de los factores corrientes contabilizados en el grupo 6 de la Contabilidad General.
- (3) Costes de los factores calculados internamente.
- (4) Traslado a las cuentas de Inventario Permanente de las compras de materiales.
- (5) Reclassificación de los costes de los factores reflejados de la Contabilidad General.
- (6) Reclassificación de los costes de los factores internamente calculados.
- (7) Cálculo de los Costes de Aprovisionamiento (Costes de los materiales).
- (8) Cálculo de los Costes de Aprovisionamiento (Costes procedentes de la reclasificación).
- (9) Cálculo de los Costes de Transformación.
- (10) Cálculo de los Costes Comerciales.
- (11) Cálculo de los Costes de Administración.
- (12) Cálculo de los Costes de Subactividad.
- (13) Imputación a los productos de los Costes de Aprovisionamiento.
- (14) Imputación a los productos de los Costes de Transformación.
- (15) Entradas en Inventario Permanente de los productos terminados.
- (16) Reflejo de los ingresos procedentes de las ventas.
- (17) Aplicación de los ingresos al cálculo del Margen Industrial.
- (18) Aplicación del coste de la producción vendida al cálculo del Margen industrial.
- (19) Aplicación del Margen Industrial al cálculo del Margen Comercial.
- (20) Cálculo del suplemento de costes comerciales por producto o líneas de producto.
- (21) Aplicación de los costes comerciales al cálculo del Margen Comercial.
- (22) Aplicación del Margen Comercial al cálculo del resultado de la Contabilidad Analítica de Actividad.
- (23) Aplicación de los costes de administración al Cálculo del Resultado de la Contabilidad Analítica de Actividad.

(24) Aplicación del Resultado de la Contabilidad Analítica de Actividad al cálculo del Resultado de la Contabilidad Analítica del Período.

(25) Aplicación de los costes de subactividad al cálculo del Resultado de la Contabilidad Analítica del Período.

(26) Cierre, Traslado a Control Analítico del Resultado de la Contabilidad Analítica del Período.

(27) Cierre, Traslado a Control Externo de los Inventarios finales.

(28) Cierre, Traslado a Control Analítico del saldo de la cuenta de Control Externo.

IV

*Incorporación de los costes-oportunidad al método de Cálculo*

Al desarrollar los capítulos precedentes ha surgido en más de una ocasión el tema de la consideración de los costes-oportunidad, esto es, de aquellos que sufren de alguna forma las Empresas por adoptar unas decisiones de inversión y no otras, por llevar a cabo un determinado proceso productivo y no centrarse en otra alternativa. En otras palabras, desde que unos recursos financieros se vinculan o materializan en un equipo, se está renunciando a percibir el interés que tales recursos devengarían si fueran colocados con las seguridades precisas en una inversión de naturaleza financiera (obligaciones, bonos, etcétera). Desde que un empresario decide aportar su trabajo a su Empresa está renunciando a la remuneración que podría obtener si sus servicios profesionales los pusiera al servicio de otro.

El análisis del rendimiento de una inversión no puede prescindir, por tanto, de este tipo de costes, porque si no, los resultados serían equívocos. Una ganancia, en el tradicional sentido contable del término, no asegura ni un nivel de salarios al empresario ni de rentabilidad mínima al capital. Esa ganancia es simplemente un excedente a partir del cual se remunerarán los factores de la producción apuntados, si es que la misma ha alcanzado nivel suficiente.

Pero bajo el punto de vista que a nosotros nos ocupa, que no es el financiero, que forzosamente ha de sujetarse a la normativa mercantil y fiscal, sino el estrictamente económico, que pretende llegar a establecer los costes de todos los factores de la producción y su imputación a los productos, se habrá de tener presente todos aquellos costes que un análisis de rentabilidad minucioso debe exigir.

No cabe duda que hasta aquí no se han tenido en cuenta las dos categorías de costes que brevemente apuntamos ni los costes derivados del uso del capital, esto es, de los recursos financieros, ni los originados por la remuneración del empresario.

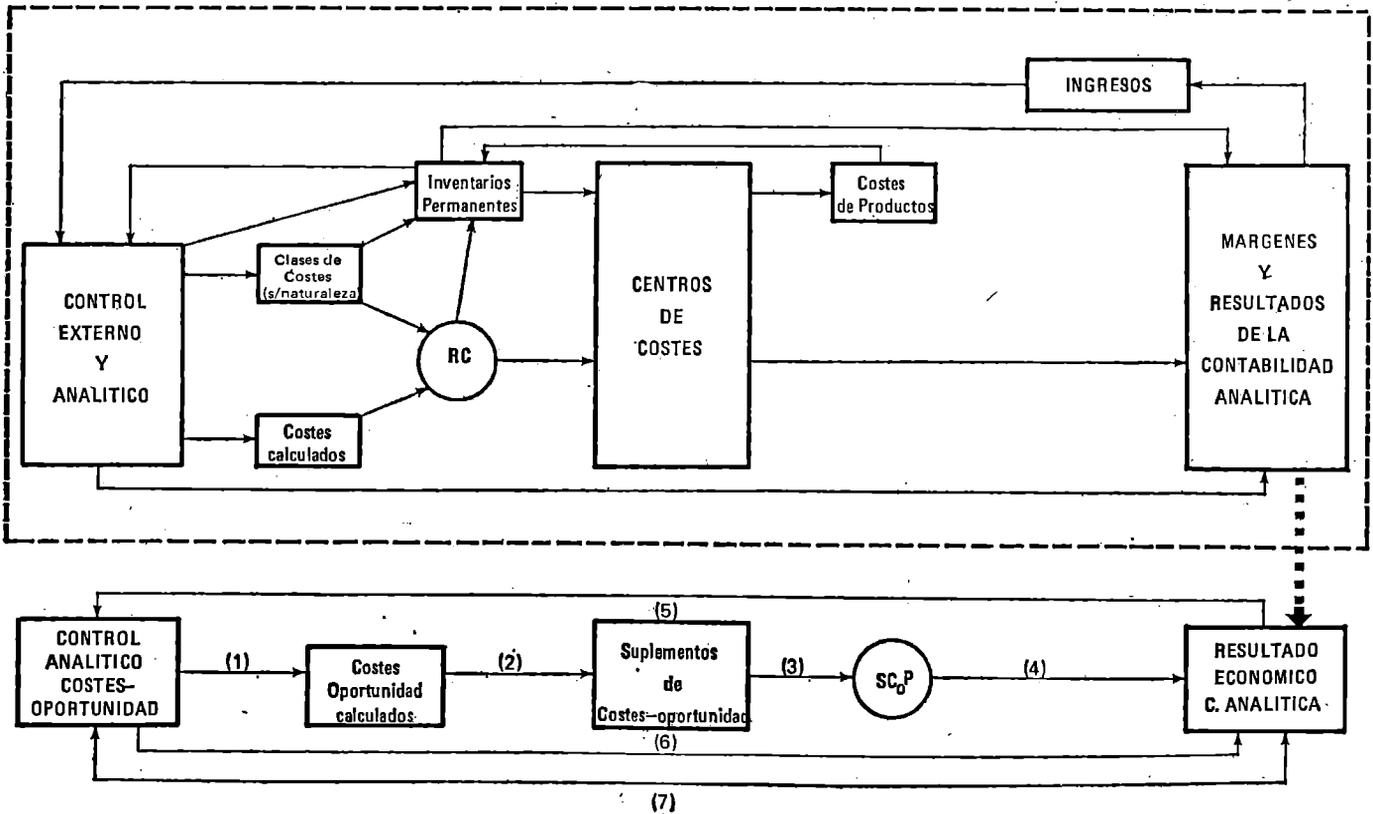
Llegados a este punto se debe señalar que este último concepto es más teórico que práctico y que en la actualidad tiene escasa repercusión, sobre todo en las Empresas de cierta dimensión, en las cuales la profesionalización de la dirección es un hecho. Sin embargo, en las pequeñas unidades productivas sigue teniendo sentido en la mayor parte de los casos, porque las figuras del empresario y del capitalista pueden seguir supuestas.

No obstante, interesa resaltar que el principal problema en el contexto apuntado viene representado por el coste de los recursos financieros respecto del cual cabe añadir además que, aparte de su perspectiva de oportunidad, es un hecho de la realidad económica cotidiana, aunque la tradición contable haya permanecido al margen de ella. ¿Qué son sino costes los intereses de las deudas y la retribución de los recursos propios, incluidas las aportaciones de los socios o accionistas?

Desde un punto de vista lógico de gestión está muy claro que la remuneración de cualquier factor productivo es un coste más, y el capital en el sentido acabado de indicar es uno muy importante para dejarlo de lado. Por esta razón se juzga que una visión global de los costes de la Empresa no debe dejar al margen los que ahora se están comentando. De ahí que se dedique a su estudio el presente apartado.

Ahora bien, desde esta nueva perspectiva, el beneficio contable pierde su significado tradicional. Si los ingresos permiti-

METODO DE CALCULO (MODELO CON COSTES-OPORTUNIDAD)



RC = Reclasificación de costes

SC<sub>OP</sub> = Suplementos de costes oportunidad de productos

- GRÁFICO 4. 1. -

ten remunerar todos los factores de la producción, capital y empresario incluidos, un resultado nulo evidenciaría una situación de equilibrio, un resultado positivo pondría de manifiesto una situación de privilegio y un resultado negativo la insuficiencia de los ingresos para cubrir todos los costes.

Sentadas las anteriores bases conviene referirse seguidamente al aspecto operativo del cálculo, de forma que el mismo no trastoque el método expuesto en el apartado precedente, sino que implique una adición modular que complemente la versión allí expuesta sin alterar en ningún caso los distintos agregados entonces obtenidos. Naturalmente la entrada en juego de este tipo de costes dará lugar a la obtención de nuevas magnitudes adicionales, pero esto no supondrá rectificación alguna de las anteriormente establecidas.

Con el fin de presentar una visión esquemática y global del problema expuesto se ha preparado el gráfico 4.1 que reproduce con menor detalle el anterior gráfico 3.1 y adiciona los costes objeto de estudio en este apartado, así como los nuevos agregados surgidos por tal motivo. Es de hacer notar que la problemática descrita en el apartado precedente es la que queda encuadrada en el trazo de línea discontinua, mientras que la situada por debajo de dicho trazo es la que va a ser analizada a continuación.

Estructura financiera y costes de recursos financieros.

Puesta ya de manifiesto la necesidad de calcular un coste de los recursos financieros, interesa ahora señalar que la composición de los mismos, su estructura, está integrada por dos grandes bloques: los recursos ajenos de una parte y los recursos propios de otra.

El coste de la financiación ajena puede pensarse que viene medida por los gastos financieros; sin embargo antes de entrar en la discusión de este punto interesa profundizar aunque sea mínimamente, en la propia estructura de los recursos de esta naturaleza.

En una primera aproximación se deben distinguir dos grandes grupos: los créditos de funcionamiento por un lado y el resto de recursos ajenos por otro; o mejor, en otros términos, las fuentes espontáneas de una parte y las fuentes negociadas de otra. En resumen, que mientras unos recursos —los primeros— fluyen de forma regular como consecuencia del propio ciclo de actividad de la Empresa, los otros exigen un acuerdo expreso con un tercero. Esto tiene implicaciones concretas, porque mientras en este último caso los costes de las operaciones tiene un carácter explícito, en el primero tales costes tienen una naturaleza implícita.

De otra parte una importante fuente financiera de la Empresa, como es el descuento de papel comercial, no supone el reconocimiento de un pasivo y, en consecuencia, quedaría fuera de la anterior clasificación, aunque sí cabe señalar que sus costes tienen una naturaleza explícita y son perfectamente detectables en la Contabilidad General.

Lo anterior pone al descubierto evidentes dificultades para llegar a un cálculo riguroso. Ahora bien, en el marco de este trabajo no se pretenden refinamientos excesivos, porque entonces los planteamientos que se hicieran tendrían serias dificultades de aplicación. En la práctica, el cálculo de los costes de esta naturaleza se realiza tomando una tasa mínima como coste medio ponderado de los recursos financieros considerados en su conjunto. En otras palabras, el mantenimiento de los activos de la Empresa supondría unos costes de carácter financiero equivalentes a esa tasa mínima a la que se ha hecho referencia.

A partir de esta tasa y según el método de imputación que se describe seguidamente, se llega a unos costes por producto que comprendan no sólo los de naturaleza industrial y comercial, sino también los financieros con lo que las decisiones sobre precios tendrán una base más racional.

Imputación de los costes de los recursos financieros a los factores de la producción.

Una vez establecida la tasa mínima representativa de los costes de los recursos financieros, se plantea el problema de su imputación a los factores en que se encuentran materializados aquéllos, según se ha indicado en los párrafos anteriores.

Tales factores pueden ser de dos clases: Circulantes y fijos, cada uno de los cuales da lugar a un diferente tipo de inversiones que, lógicamente, implican distintos tipos de problemas. Por esta razón tales inversiones serán tratadas por separado.

El coste financiero de los factores circulantes.

Como su propio nombre indica, este género de factores se caracteriza por su dinamismo cíclico, porque el volumen me-

dio de inversión requerida es sensiblemente inferior al montante total de los costes ocasionados por los factores de esta naturaleza en un periodo de tiempo. En otras palabras, para poder acometer un proyecto que implique unos costes de este tipo de 1.000 u. m. puede que sólo resulte preciso mantener a lo largo del tiempo una inversión media de 100 u. m.

Queda claro, pues, el carácter rotatorio de este tipo de inversiones, y que lo que habrá que financiar permanentemente no serán las 1.000 u. m., sino las 100 u. m. A estas 100 u. m., esto es, a cada unidad monetaria de inversión media en circulante le será imputable la tasa «c» de costes de los recursos financieros.

Sin embargo, los cargos a costes por los conceptos tratados suponen una cantidad sensiblemente mayor; por lo tanto el problema que se plantea ahora es el de conocer la tasa de costes de los recursos financieros imputables a cada unidad monetaria de factor circulante incorporada al proceso.

Antes se ha hablado de rotaciones y aquí es donde radica la clave del problema. Si el número de las mismas fuera igual a la unidad, ello querría decir que las susodichas inversiones sólo se renuevan una vez al año, que los costes de factores circulantes se igualan a las inversiones medias de dicha naturaleza que es preciso financiar constantemente. En tal caso la tasa «c» sería representativa de los costes de que se trata, imputables a cada unidad de costes circulantes.

Si para idéntica inversión media circulante el número de rotaciones fuera más elevado, es evidente que dichos costes que le son imputables no tienen porqué incrementarse ya que las necesidades de financiación no han variado. Sin embargo, la que sí se modificaría sería la tasa de imputación a cada unidad de costes circulantes que, naturalmente, sería inversamente proporcional al número de rotaciones anuales. Llamando «n» a estas últimas tendríamos que la tasa de imputación de los costes de los recursos financieros a los factores circulantes, sería:

$$\frac{c}{n}$$

Dichas rotaciones anuales pueden calcularse fácilmente relacionando el número de días de trabajo anuales con el Período Medio de Maduración, o sea:

$$n = \frac{\text{Número de días de trabajo anuales}}{\text{Período medio de maduración}}$$

El coste financiero de los factores fijos.

Los factores fijos presentan una proyección temporal completamente distinta que los anteriores, toda vez que en lugar de requerir una inversión media inferior a los costes del período, suponen el caso contrario. La inversión media requerida es netamente superior a los mencionados costes del período por tal concepto. Quiere ello decir que cada unidad monetaria de costes implica unas inversiones superiores y como son éstas las que hay que financiar, la tasa de coste financiero imputable a cada unidad monetaria de factores fijos será superior a «c».

Como en el caso anterior, el ritmo de rotación es decisivo para el cálculo y la tasa antedicha será inversamente proporcional al número de rotaciones anuales del Inmovilizado, solo que en este caso, por ser su ciclo medio de renovación superior al año, la rotación media anual será inferior a la unidad.

Si se divide el montante de las inversiones medias permanentes por la cuota anual media de amortización se obtendrá el período medio de duración del inmovilizado, que se denominará «m». Pues bien, el número de rotaciones anuales del inmovilizado será precisamente el inverso de «m», esto es:

$$\frac{1}{m}$$

Por lo tanto la tasa de imputación de los costes de los recursos financieros a los factores fijos será:

$$\frac{c}{\frac{1}{m}} = m \cdot c$$

La incorporación de los costes de los recursos financieros al proceso de cálculo de costes.

Las tasas de imputación anteriormente definidas para los factores circulantes y fijos habrán de ser aplicadas a los res-

pectivos costes de una y otra naturaleza, esto es, tanto a aquellos que han sido introducidos en el proceso de cálculo a través de Control Externo por encontrar adecuado reflejo en la Contabilidad General, como a aquellos otros que responden a un cálculo interno y encuentran su contrapartida en Control Analítico.

Si se denomina «K» a los costes de factores circulantes correspondientes a un período y «F» a aquellos otros que surgen como consecuencia de los factores fijos, esto es, de la incorporación de una parte alícuota de su valor al cálculo de costes durante el mismo período, se puede decir que los cargos por costes financieros ascenderían a:

$$C = \frac{c}{n} \cdot K + m \cdot c \cdot F$$

La contrapartida de dichos cargos sería, según puede apreciarse en el gráfico 4.1, la cuenta de Control Analítico costes-oportunidad.

La distribución de la partida de costes anteriores entre los distintos centros de costes no presentaría dificultad alguna, puesto que ya se conoce el módulo de reparto: los respectivos importes monetarios de una y otra clase de factores incorporados a los costes de los distintos centros. Cada uno de ellos soportaría un suplemento de costes financieros a tenor de sus respectivos «K» y «F» según la fórmula anterior.

La imputación de los costes financieros a los costes de los productos seguiría idéntica línea de actuación, con lo cual cada variedad de producto podría ser valorado al coste industrial más el suplemento por costes financieros más, eventualmente, el suplemento de costes comerciales comentado en el apartado precedente. Con ello se consigue una información mucho más perfecta para la fijación de los precios de venta de los productos y, lógicamente, para el análisis de su rentabilidad.

La entrada en juego del mencionado suplemento por costes financieros da lugar a un nuevo replanteamiento de márgenes y resultados. Entiéndase, no se trata de alterar ni los costes ni los márgenes ni los resultados calculados según las normas del apartado precedente, sino simplemente de complementar los mismos, de forma tal que la Contabilidad Analítica pueda ofrecer ambas informaciones.

Bajo estas premisas se trata simplemente de dar entrada a los suplementos correspondientes en los márgenes industriales y comerciales y en los resultados. Para ello será preciso trasladar la información sobre márgenes industriales, costes comerciales y costes de administración a este nuevo nivel, sirviendo como contrapartida la cuenta de Control Analítico costes-oportunidad. Así se obtendrán unos nuevos márgenes industriales y comerciales por diferencia entre los antes calculados y los suplementos correspondientes. De idéntica forma, al dar entrada a dicho suplemento en el cálculo de resultados se llegará al denominado Resultado Económico de la Contabilidad Analítica, cuyo significado ya fue expresado con anterioridad; sin embargo, interesa volver a insistir sobre él.

El denominado Resultado Económico es aquel que muestra si todos los factores de la producción han sido convenientemente remunerados con los ingresos (recogidos en la Contabilidad Analítica). Por ello, un saldo nulo de dicho resultado no significa una situación desfavorable sino de equilibrio, ya que todos los factores han obtenido la retribución prevista.

Por último, la operación formal de cierre será paralela a la descrita en el apartado anterior, con la diferencia de que en este caso el saldo de Resultados que se traslada es el de la cuenta Resultado Económico de la Contabilidad Analítica y la contrapartida será Control Analítico costes-oportunidad.

La incorporación del sueldo del empresario al proceso de cálculo de costes.

Ya se indicó al comenzar el presente apartado, el significado de este concepto; por ello, se pasará directamente a examinar el problema de su estimación e incorporación al proceso de cálculo de costes.

En cuanto al primer punto (estimación), cabe señalar que no existen fórmulas que permitan su evaluación. Lo más sencillo consistiría en tomar como marco de referencia la remuneración que el mercado paga a quien realiza una función análoga. Se advierte que no se piensa en un mercado de empresarios, sino de profesionales de la dirección. Puede aducirse que la función del empresario es algo más; pero la finalidad de este trabajo se debe limitar a solucionar un problema concreto de cálculo. Y desde este punto de vista parece que la referencia indicada es la más aceptable.

En cuanto al segundo punto (incorporación), la distribución del coste que ahora se estudia por centros, así como su imputación a los productos, plantea la cuestión del módulo de reparto, el cual no puede ser otro que el de las unidades de valor, es decir, en proporción al resto de los costes. Y si se precisa más para operar con mayor rigor, debe ser en proporción al valor añadido. Cuando se utilizan diversos tipos de materiales con costes distintos, es evidente que la inclusión de éstos en el módulo de reparto puede dar lugar a una distribución desacertada. Así, pues, a efectos prácticos, lo mejor será excluir el coste de los materiales y funcionar con el resto.

El suplemento de costes-oportunidad de los productos habría de englobar pues, no sólo los costes financieros sino también la porción del salario del empresario que le correspondiera. Los cálculos siguientes de márgenes y resultados responderían a la operatoria descrita en el epígrafe precedente, solo que habría que considerar ahora ambos tipos de costes-oportunidad: los costes financieros y el sueldo del empresario.

Resumen general de transacciones según el método de cálculo propuesto.

A continuación se van a sintetizar las transacciones a las que se ha hecho referencia a lo largo de este apartado, las cuales son las identificadas en el gráfico 4.1 con los números entre paréntesis.

- (1) Incorporación de los costes-oportunidad calculados a través de Control Analítico costes-oportunidad.
- (2) Cálculo de los suplementos por costes-oportunidad correspondientes a los distintos centros de costes.
- (3) Imputación a los productos del correspondiente suplemento por costes-oportunidad.
- (4) Aplicación de los anteriores suplementos al cálculo de los nuevos márgenes industriales y comerciales y del Resultado Económico de la Contabilidad Analítica.
- (5) Reflejo de los márgenes industriales previamente obtenidos, en el sistema de cálculo de los costes-oportunidad, sirviendo como contrapartida Control Analítico costes-oportunidad.
- (6) Reflejo de los costes comerciales y de administración previamente obtenidos, en el sistema de cálculo de los costes-oportunidad, sirviendo también de contrapartida Control Analítico costes-oportunidad.
- (7) Cierre. Traslado del Resultado Económico de la Contabilidad Analítica a la cuenta de Control Analítico costes-oportunidad.

Puede apreciarse fácilmente que el sistema contable descrito responde a las características de los llamados sistemas complementarios, es decir, complementa la información del anterior, pero no altera ni trastoca de ninguna forma la elaborada en él. Dadas las especiales características de este tipo de costes, se ha preferido plantear su contabilización de esta manera para que la misma no incida en los planteamientos anteriores.

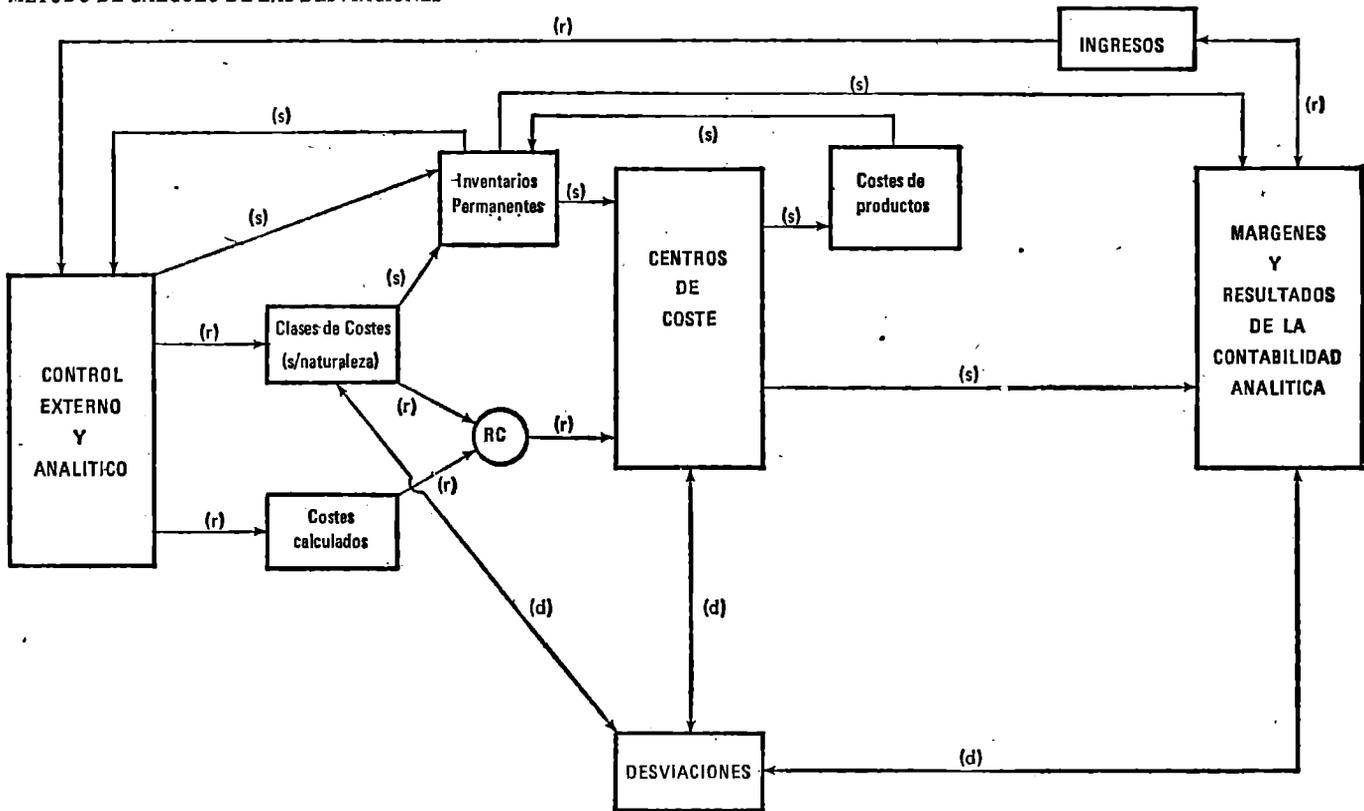
v

#### Costes estándares y desviaciones

En el apartado I se puso de manifiesto que el primer objetivo de la Contabilidad Analítica es el de servir de instrumento básico para la planificación y el control de la actividad empresarial. Ahora conviene resaltar que tal objetivo se alcanza utilizando los costes estándares, esto es, los costes establecidos previamente mediante rigurosos procedimientos técnicos que sirvan de base a los cálculos, de forma que, una vez conocidos con exactitud los costes históricos, pueda juzgarse el cumplimiento de los objetivos previstos mediante la comparación de unos y otros costes, sirviendo las desviaciones o diferencias entre ambos como indicadores del cumplimiento de tales objetivos.

Lo indicado trastoca en cierta medida el método de cálculo anteriormente descrito, porque en lugar de constituir el mismo una secuencia ininterrumpida a partir de unos datos iniciales de entrada, el proceso se escinde en dos partes, por así decirlo, una consistente en la valoración de los rendimientos de los centros de costes según los estándares previstos y otra que introduce los costes reales a través de las cuentas de control correspondientes hasta llegar a los distintos Centros de Costes, estableciéndose en ellos las oportunas diferencias o desviaciones indicadoras del cumplimiento de sus respectivos objetivos.

## METODO DE CALCULO DE LAS DESVIACIONES



— GRAFICO 5.1 —

Como en apartados precedentes, se ha preparado un esquema gráfico, el 5.1 en este caso, que sirve de marco de referencia a las cuestiones que van a ser tratadas a lo largo de los epígrafes que siguen.

## Costes estándares y costes presupuestados.

Antes de entrar en la revisión del método de cálculo teniendo en cuenta los supuestos inherentes al presente apartado interesa dejar claramente señalado que el tipo de costes a priori que se va a manejar responde a dos distintas concepciones: Los costes estándares por una parte y los costes presupuestados por otra.

La diferencia esencial entre uno y otro tipo de costes estriba en que los primeros, los estándares, se refieren a unidades de trabajo (unidades de cantidad o unidades de tiempo), mientras que los costes presupuestados son aquellos no individualizables, se trata de partidas globales que ha de soportar un centro de costes, pero que no guardan una relación directa con la cantidad de producto.

Lo anterior pone fácilmente sobre la pista de que aquellos centros cuyos costes se consideran vinculados al tiempo, son precisamente los que forzosamente habrán de hacer uso de los costes que se han denominado presupuestados. Por el contrario, los centros cuyos costes se consideran vinculados a la producción podrán tomar como base para sus cálculos los estándares referidos a cada unidad de tiempo o de cantidad.

En definitiva, cada unidad de producto puede ser descompuesta en dos grandes bloques de factores, una cierta cantidad de materiales, por una parte, y un determinado número de unidades de tiempo de transformación por otra. La valoración según unos determinados patrones económicos, referidos al coste de cesión de la unidad de materiales y al coste de la mano de obra, de la hora-máquina o, mejor, al coste por unidad de tiempo de la conjunción hombre-máquina, puede permitir la evaluación de los rendimientos de los Centros de Aprovisionamiento y Transformación y más concretamente de las distintas fases integrantes de este proceso.

El cálculo de costes estándares supone, por tanto, una especificación de los componentes técnicos del producto, referidos a unidades de cantidad y de tiempo, y una valoración de los mismos de acuerdo con unos patrones económicos lo más ajustados posibles a la realidad.

En resumen, que mientras los costes estándares pueden ser aplicados a los Centros de Aprovisionamiento y Transformación, los Costes Comerciales y Administrativos responderán más bien a los planteamientos de cálculo correspondientes a los costes presupuestados.

## Método de cálculo de las desviaciones.

Al hablar de los objetivos de la Contabilidad Analítica, se señaló uno de gran importancia, consistente en apreciar cómo trabajan los distintos centros de responsabilidad; si alcanzan los objetivos previstos o, por el contrario, quedan alejados de ellos. Pues bien, ha llegado el momento de referirse de manera particular a estos objetivos, toda vez que los mismos llevarán aparejada la asignación de unos recursos, calculados según bases estándar o presupuestarias, constituyendo entonces las desviaciones una medida del cumplimiento de tales objetivos.

El cálculo de las desviaciones tiene, por tanto, gran interés, pero siempre y cuando quede delimitado el centro de actividad a que las mismas se refieren, esto es, el agente de la producción a quien resultan imputables, porque en otro caso la información que proporcionan no se encontrará conectada al cumplimiento de unos objetivos especificados inicialmente, y, en consecuencia, no se sabrá sobre quién hay que incidir para lograr una mejora en el sistema.

Por esta razón, el método de cálculo propuesto, según puede apreciarse en el Gráfico 5.1, indica que las salidas de los diferentes Centros de Costes han de ser valoradas según los patrones estándares o presupuestarios (s), en su caso; mientras que sus respectivas entradas habrán de serlo según los costes reales (r). De esta manera, las diferencias entre unos y otros costes, o sea, entre «r» y «s», pondrán de manifiesto las desviaciones.

La aplicación de costes estándares no sólo pretende poder apreciar el cumplimiento por parte de los Centros de sus respectivos objetivos, sino que también va dirigida a lograr un cálculo lo más rápido posible de los costes de los productos. Puesto que no hace falta esperar a conocer precios y consumos reales, ya que los cálculos se basan en los estándares previamente establecidos. Con ello, se agiliza igualmente el cálculo de márgenes y resultados y se permite llevar los inventarios Permanentes de productos que, en otro caso, siempre estarían bastante desfasados en el tiempo.

En el método de cálculo propuesto se pueden diferenciar las siguientes etapas:

- 1) Valoración del rendimiento (salidas) de los Centros de Costes según los patrones estándares y presupuestarios y cálculo de los costes de los productos.
- 2) Introducción en la Contabilidad Analítica de los costes reales de los diferentes factores de la producción y de los ingresos efectivos por venta de productos o asignación interna de los mismos.
- 3) Cálculo de Desviaciones, márgenes y resultados de la Contabilidad Analítica.

Seguidamente se examinará el cálculo específico de las Desviaciones en los distintos Centros de Costes, así como a la valoración de los productos con criterios estándares y sus implicaciones en el Inventario Permanente, para mencionar, por último, las repercusiones en los cálculos de márgenes y resultados.

Desviaciones en costes estándares.

Se ha señalado con anterioridad que los Centros de Aprovisionamiento y Transformación eran los que podrían ser planificados tomando como base patrones estándares, dadas sus características específicas. Pues bien, ahora se hace referencia a sus respectivas desviaciones.

Desviaciones en el Centro de Costes de Aprovisionamiento.

Es posible dividirlos en dos clases; una relativa a los materiales propiamente dichos, y otra, a los costes específicos de este centro. Esto hace que tales desviaciones deban ser calculadas en distintos momentos, ya que las primeras afectan al proceso de adquisición de dichos materiales y las segundas a su almacenamiento y a su aplicación durante el proceso de transformación.

Dada la estructura de este modelo contable, que ha de incluir forzosamente el inventario Permanente, se piensa que la solución mejor consiste en calcular la desviación en contra (diferencias en precios) en el momento de reflejar internamente las entradas en almacén; mientras que las segundas (diferencias en cantidad de materiales aplicados y en los costes de almacenamiento), cuando se establecen los costes del centro correspondiente.

Esquemáticamente es como sigue:



Siendo:

- $P_r^m$ : Precio real de los materiales.
- $X_r$ : Cantidad real de los materiales.
- $P_s^m$ : Precio estándar de los materiales.
- $K_r^a$ : Costes reales del Centro de Aprovisionamiento.
- $P_s^a$ : Suplemento estándar de costes de aprovisionamiento por unidad de cantidad.
- $X_s$ : Cantidad estándar de materiales.

La desviación en precios de compra sería:  $D^c = (P_r^m - P_s^m) X_r$ .

La desviación en cantidades imputadas a los productos desde el centro de aprovisionamiento es:

$$D^t = (X_r - X_s) (P_s^m + P_s^a)$$

naturalmente, esta desviación no es imputable a dicho centro, sino al de transformación, ya que las diferencias en cantidades de materiales surgidas en el transcurso de la producción corresponden al mismo. Por lo tanto estas desviaciones deberán trasladarse a las correspondientes a los Centros de Transformación.

Este procedimiento viene obligado por la opción de cálculo elegido basada en que los centros de transformación incluyan como costes de los mismos únicamente los que representan valor añadido.

Las desviaciones específicas de los costes del propio centro son:

$$D^a = K_r^a - P_s^a X_s$$

estas últimas pueden a su vez subdividirse en técnicas y económicas, si bien dado que el caso es idéntico al que se examinará para el Centro de Transformación, se aplaza hasta entonces el pertinente comentario.

Desviaciones en el Centro de Transformación.

Como ya se ha indicado con anterioridad, los costes de cada uno de los lugares, fases o etapas que integran este Centro se encuentran vinculados al tiempo de transformación. Las prestaciones de tales lugares de trabajo se miden en tiempo; así, pues, los costes habrán de ser especificados como tasas horarias, según los diferentes factores actuantes en cada fase, etapa, o lugar de trabajo, ya que, naturalmente, la estructura de costes de dicha tasa resultará cambiante según las categorías de la mano de obra empleada y sus respectivas proporciones, el tipo y valor de la maquinaria, etc.

Teniendo presente lo anterior, la unidad de trabajo que se tomara en este caso para el cálculo de las desviaciones será el tiempo, y por lo que se refiere a los costes, cada fase podrá tener definido un estándar por unidad de tiempo de forma global o, inclusive, por clases de factores.

Suponiendo una fase concreta de transformación y una tasa única de costes por unidad de tiempo se puede presentar la cuenta correspondiente de la forma que sigue:

$$K_r^t = T_r \cdot c_r \quad | \quad T_s \cdot c_s$$

Siendo:

- $K_r^t$ : Costes reales de la fase de transformación.
- $T_r$ : Tiempo real correspondiente a la producción real.
- $c_r$ : Tasa de costes reales por unidad de tiempo.
- $T_s$ : Tiempo estándar correspondiente a la producción real.
- $c_s$ : Tasa de costes estándar por unidad de tiempo.

La desviación total es:

$$D^t = K_r^t - T_s \cdot c_s$$

Ahora bien, a efectos de conocer la incidencia tanto del tiempo como de las tasas de costes, se establecen las siguientes desviaciones:

Desviaciones Técnicas:

$$D'_r = (T_s - T_r) c_s$$

Desviaciones Económicas:

$$D'_e = (c_s - c_r) T_r$$

Las expresadas fórmulas siguen un criterio análogo al comentado en el epígrafe anterior. Las desviaciones  $D'_r$  y  $D'_e$ , nivelarán la correspondiente cuenta de la fase de Transformación, siendo su contrapartida las cuentas de Desviaciones correspondientes.

Desviaciones en costes presupuestados.

Como ya se ha indicado más arriba, este tipo de costes tiene una naturaleza global, no resultan individualizables por unidad de productos terminados; por ello, el cálculo de las desviaciones correspondientes, forzosamente habrá de tener también una perspectiva globalizadora.

Como se sabe, ciertos costes comerciales sí pueden ser directamente imputados a los productos vendidos. En este caso, es posible hablar de desviaciones técnicas y económicas de un producto específico debidas a los costes comerciales. Pero en cualquier otro, el cálculo habrá de ser global para poner de manifiesto si el presupuesto comercial, como también el administrativo, de un período de tiempo concreto se han respetado o no. El análisis se dirigirá hacia las distintas partidas que integran el referido presupuesto a fin de observar cuáles son las que muestran las principales diferencias. Conviene advertir, no obstante, que este análisis no tiene que reflejarse necesariamente en la Contabilidad Analítica, puesto que ello implicaría un trabajo de relativa importancia. Se estima como más conveniente que se contabilice la diferencia global en la correspondiente cuenta de Desviaciones y reservar las explicaciones que procedan para ser incluidas como anexo en el estado presupuestario afectado.

Costes estándares e inventario Permanente de productos.

Como se deduce del Gráfico 5.1., el cálculo de los costes de los productos se basa en los estándares tomados como medida valorativa. De este modo, las entradas en las cuentas de Inventario Permanente seguirán el referido criterio, que se aplicará también para las salidas y las existencias.

Pensar que las desviaciones pueden dar lugar a una corrección en los costes de los productos es, sin duda, un punto de vista desfasado. La corrección si es que tiene que producirse, deberá efectuarse en los estándares del próximo período. Por ello, la forma más lógica y natural de valorar el Inventario Permanente de productos será de acuerdo con el criterio acabado de indicar.

Repercusión de las desviaciones en el cálculo de márgenes y resultados.

Todas las desviaciones estudiadas, son un elemento corrector bien de márgenes, bien de resultados, según su distinta naturaleza.

Las desviaciones en los Centros de Aprovisionamiento y Transformación son imputables a los productos siguiendo criterio: análogos a los señalados para los restantes costes. Ahora bien, las imputaciones que deban realizarse no supondrán, como ya se ha indicado, una rectificación en las cuentas de costes e Inventario Permanente de los productos, sino simplemente un cargo adicional en la cuenta de Margen Industrial correspondiente. De este modo, el margen aludido representará la diferencia entre los ingresos y la suma de los costes estándares de los productos vendidos, más las desviaciones imputables, en su caso, a dichos productos.

Las desviaciones en el Centro de Costes Comerciales son imputables al Margen Comercial de un producto, de una línea de productos o de la empresa en su conjunto, según la clase de costes a que aquéllas se refieran (directos a un producto o conjunto de ellos, o, por el contrario referidos a la actividad global de la empresa).

En fin, las desviaciones en el Centro de Costes de Administración son imputables directamente a los Resultados de la Contabilidad Analítica, ya que a los costes a que aquéllas se refieren se les aplica este tratamiento.

## VI

### Cuentas de la Contabilidad Analítica

Este apartado incluye las cuentas que forman el Grupo 9 del Plan General de Contabilidad y que servirán para expresar formalmente todas y cada una de las operaciones a que da lugar la aplicación del método indicado en los apartados anteriores.

Previamente, se explican los principios que han inspirado la estructura del Cuadro de Cuentas de la Contabilidad Analítica.

Principios de codificación.

1.º A los Subgrupos les corresponden dos dígitos: del 90 al 99, inclusive. Los Subgrupos expresan la finalidad y contenido de sus respectivas cuentas, dentro del sentido circular del Método de Cálculo expuesto en el Gráfico 3.1. (1).

2.º A las cuentas principales les corresponden tres dígitos: Del 900 al 999, inclusive. Cada una de estas cuentas pueden desarrollarse en otras de nivel inferior. El esquema contable prevé la agregación de las cuentas de cuatro o más dígitos únicamente cuando correspondan a desarrollos de la misma cuenta principal. Por el contrario, dicho esquema no prevé la agregación de cuentas de tres dígitos para llegar al nivel de Subgrupo.

3.º Los códigos de las cuentas principales y de las de más de tres dígitos se apoyan en una lógica de relaciones internas para facilitar su comprensión y operatoria. En este sentido hay que destacar:

a) La utilización del 9 colocado en la tercera posición de un código representa una operación peculiar de la Contabilidad Analítica (cuentas 909, 919, 949, 959, 989), con independencia de la consideración que pueda tener en la Contabilidad General. Porque las citadas cuentas configuran el sistema contable independiente o cerrado para el cálculo de los suplementos por costes-opportunidad y los consecuentes márgenes y resultados económicos.

b) El empleo del 0 y del 1 en los dos primeros Subgrupos indicadores del Método de Cálculo, responde a las operaciones propias del exterior o de la Contabilidad General reflejadas en la Contabilidad Analítica, o a las típicas del ámbito interno propias de esta última.

c) El segundo dígito de los Subgrupos 93—Inventarios Permanentes, 97—Clasificación de los Ingresos de Productos y Trabajos y 98—Resultados de la Contabilidad Analítica, hace relación al grupo respectivo de la Contabilidad General.

d) Siempre que el concepto lo ha permitido, se ha procurado que los finales de los códigos coincidan, bien con cuenta similar (en lo que respecta a su función) de la Contabilidad General, bien con el código identificador de la contrapartida de la relación contable que se está definiendo.

Constituye una excepción a los apartados c) y d) el 8 en tercera posición de los Subgrupos 94, 95 y 97, ya que con él se trata de representar aspectos peculiares dentro del proceso más normal, esto es, el coste de la Subactividad y el coste y el ingreso de los trabajos realizados por la propia empresa, dígito que en el último de los supuestos mencionados (ingreso) no coincide con el de la Contabilidad General cuyo código es el 76.

Principios de denominación.

1.º Se exponen los conceptos del modo más claro posible para el mejor entendimiento del experto que aplique el presente modelo. En esta línea de pensamiento, se utilizan normalmente los términos que vienen siendo usuales en Contabilidad General y en Contabilidad Analítica.

2.º Se introducen y se explican, estableciendo soluciones lógicas, aquellos conceptos que se inscriben en la gestión, tales como los relativos a la clasificación por divisiones, líneas de productos, Departamentos, etc.

3.º Los conceptos que se exponen y los términos o denominaciones que se utilizan tienen el contenido propio del Método de Cálculo propuesto.

(1) Se utiliza la palabra «dígito» que equivale, a efectos de codificación, a la palabra «cifra» empleada en II (12) de la Introducción del Plan General de Contabilidad.

## Cuadro de cuentas

90	Control.	9493	Suplemento de Costes Comerciales.
900	Control Externo.	94931	Suplemento por Costes Financieros de Comercial.
901	Control Analítico.	94932	Suplemento de Costes por el Sueldo del Empresario de Comercial.
909	Control Analítico Costes-Oportunidad.	9494	Suplemento de Costes de Administración.
91	Clasificación de Costes de los Factores.	94941	Suplemento por Costes Financieros de Administración.
910	Costes Externos.	94942	Suplemento de Costes por el Sueldo del Empresario de Comercial.
9100	Coste de Materiales.	9498	Suplemento de Costes de la Subactividad.
9101	Coste de Personal.	94981	Suplemento por Costes Financieros de la Subactividad.
9103	Coste de Tributos.	95	Costes de Productos y Trabajos.
9104	Coste de Trabajos, Suministros y Servicios Exteriores.	950	Coste de Productos A (División o Línea de Productos).
9105	Coste de Transportes y Fletes.	951	Coste de Productos B (División o Línea de Productos).
9106	Costes de Diversos de Gestión.	958	Coste de Trabajos realizados por la propia Empresa para su Inmovilizado.
911	Costes Calculados.	959	Suplemento por Costes-Oportunidad de los Productos y Trabajos.
9112	Coste de Amortizaciones.	9590	Suplemento de Costes de los Productos A.
91120	Inmovilizado Material.	95901	Suplemento de Costes Financieros de los Productos A.
91121	Inmovilizado Inmaterial.	95902	Suplemento de Costes por el Sueldo del Empresario de los Productos A.
9113	Coste de Diferencias de Inventarios.	9591	Suplemento de Costes de los Productos B.
91131	Productos Terminados.	95911	Suplemento de Costes Financieros de los Productos B.
91132	Productos Semiterminados.	95912	Suplemento de Costes por el Sueldo del Empresario de los Productos B.
91135	Materias Primas y Auxiliares.	9598	Suplemento de Costes de los Trabajos realizados por la propia Empresa.
91136	Elementos y Conjuntos Incorporables.	95981	Suplemento de Costes Financieros de los Trabajos.
91137	Materiales para Consumo y Reparación.	95982	Suplemento de Costes por el Sueldo del Empresario de los Trabajos.
91138	Embalajes y Envases.	96	Desviaciones
919	Costes-Oportunidad Calculados.	961	Desviaciones en Costes Estándar.
9191	Costes de los Recursos Financieros.	9610	Desviaciones en Costes de Aprovisionamiento.
91912	Costes Imputables a los Factores Fijos.	96100	Desviaciones en Precios de compra.
91916	Costes Imputables a los Factores Circulantes.	96101	Desviaciones en cantidades de materiales imputadas a los productos.
9192	Sueldo del Empresario.	96102	Desviaciones en costes específicos de aprovisionamientos.
92	(De libre disposición para reclasificar los costes).	9611	Desviaciones en Costes de Transformación.
93	Inventarios permanentes.	96111	Desviaciones Técnicas (Centros Principales, Auxiliares, Fases .....)
930	Inventarios Permanentes Comerciales.	96112	Desviaciones económicas (Centros Principales, Auxiliares, Fases .....)
931	Inventarios Permanentes de Productos Terminados.	962	Desviaciones en Costes Presupuestados.
932	Inventarios Permanentes de Productos Semiterminados.	9623	Desviaciones en Costes Comerciales.
933	Inventarios Permanentes de Subproductos y Residuos.	9624	Desviaciones en Costes de Administración.
935	Inventarios Permanentes de Materias Primas y Auxiliares.	97	Clasificación de los Ingresos de Productos y Trabajos.
936	Inventarios Permanentes de Elementos y Conjuntos Incorporables.	970	Ingresos de Productos A (División o Línea de Productos A).
937	Inventarios Permanentes de Materiales para Consumo y Reposición.	971	Ingresos de Productos B (División o Línea de Productos B).
938	Inventarios Permanentes de Embalajes y Envases.	978	Ingresos calculados de trabajos realizados por la propia Empresa para su Inmovilizado.
94	Centros de Costes.	979	Ingresos de Subproductos y Residuos.
940	Costes de Aprovisionamiento. (Divisiones, Departamentos, Secciones, .....)	98	Resultados de la Contabilidad Analítica.
941	Costes de Transformación.	981	Margen Industrial.
9410	Centros Principales (Divisiones, Departamentos, Secciones, Fases .....)	9810	Margen Industrial de Productos A (División o Línea de Productos A).
9418	Centros Auxiliares (Divisiones, Departamentos, Fases .....)	9811	Margen Industrial de Productos B (División o Línea de Productos B).
942	.....		
943	Costes Comerciales (Divisiones, Departamentos, Secciones .....)		
944	Costes de Administración. (Divisiones, Departamentos, Secciones, .....)		
948	Coste de la Subactividad. (Divisiones, Departamentos, Secciones, .....)		
949	Suplementos por Costes-Oportunidad de los Centros.		
9490	Suplemento de Costes de Aprovisionamiento.		
94901	Suplemento por Costes Financieros de Aprovisionamiento.		
94902	Suplemento de Costes por el Sueldo del Empresario de aprovisionamiento.		
9491	Suplemento de Costes de Transformación.		
94911	Suplemento por Costes Financieros de Transformación.		
94912	Suplemento de Costes por el Sueldo del Empresario de Transformación.		

- 9818 Margen Industrial de Trabajos realizados por la propia Empresa.
  - 982 Margen Comercial.
  - 9820 Margen Comercial de Productos A (División o Línea de Productos A).
  - 9821 Margen Comercial de Productos B (División o Línea de Productos B).
  - 983 Resultado de la Contabilidad Analítica de la Actividad.
  - 984 Resultado de la Contabilidad Analítica del Período.
  - 989 Resultado Económico de la Contabilidad Analítica.
  - 9891 Margen Industrial (En sentido económico).
  - 9892 Margen Comercial (En sentido económico).
  - 9893 Resultado económico de la Actividad.
  - 99 Relaciones Internas.
- (Divisiones, Departamentos, Secciones .....)

VII

Definiciones y relaciones contables

99 Control.

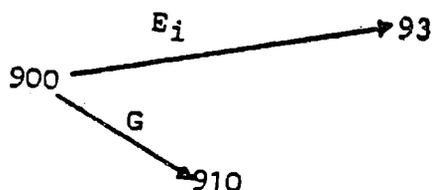
Gastos e ingresos captados de la Contabilidad General y reflejados en la Contabilidad Analítica de Explotación, así como los costes e ingresos calculados en el ámbito de la misma. Estas cuentas operan como contrapartida de control cuantitativo o fuente de coordinación informativa de los valores que intervienen en el cálculo de costes, márgenes y resultados. El contenido de este subgrupo se define por el destino o aplicación de los elementos económicos o valores representados.

900 Control Externo.

Representa la cifra de control de los valores tomados de la explotación en el ámbito de la Contabilidad General para el cálculo de costes, márgenes y resultados de la Contabilidad Analítica.

Su movimiento es el que sigue:

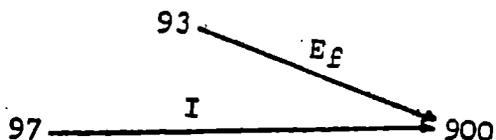
a) Se abonará por el reflejo de las Existencias Iniciales, según el Grupo 3 y por los conceptos de Compras y otros Gastos del Grupo 6 de la Contabilidad General, salvo las siguientes partidas: Gastos Financieros y Dotaciones a Amortizaciones y Provisiones. Su relación contable será:



siendo:

- E<sub>i</sub> las existencias iniciales cargadas en las cuentas de Inventarios Permanentes.
- G las Compras y otros Gastos reflejados en la Contabilidad Analítica que serán cargados a las cuentas de Clasificación de Costes de los Factores-Costes Externos.

b) Se cargará por los Ingresos por venta de los productos o servicios y por el reflejo al ámbito externo de las Existencias Finales de los distintos Inventarios. Su relación contable será:



siendo:

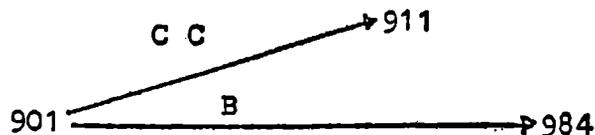
- E<sub>f</sub> las existencias finales abonadas en las cuentas de Inventarios Permanentes.
- I Los Ingresos abonados en las cuentas de clasificación de los Ingresos de Productos y Trabajos.

c) Se cierra abonando o cargando, según el signo de su saldo, con la cuenta Control Analítico, con saldo final de igual cuantía aunque de signo contrario. Normalmente su saldo será deudor, expresivo de la diferencia positiva entre los ingresos y los gastos reflejados, más la variación de las existencias en el período.

901 Control Analítico.

Recoge la cifra de control de los valores calculados por la Contabilidad Analítica, tanto costes como ingresos, con independencia de los contabilizados o no por la Contabilidad General. Su movimiento es como sigue:

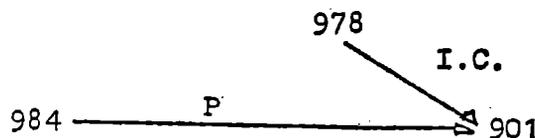
a) Se abonará por los costes calculados de amortizaciones y de diferencia, en los inventarios permanentes, así como por los resultados analíticos positivos (ganancias) del período. Su relación contable será:



siendo:

- C.C. los costes calculados en el ámbito interno cargados en las cuentas de Clasificación de Costes correspondientes.
- B. el beneficio del período cargado en la cuenta de Resultado de la Contabilidad Analítica.

b) Se cargará por los ingresos calculados por los Trabajos realizados por la propia Empresa para su inmovilizado y por los resultados analíticos negativos (pérdidas) del período. Su relación contable será:



siendo:

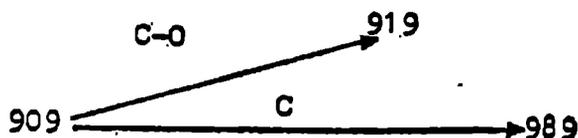
- I.C. los ingresos calculados por los trabajos realizados por la propia empresa que serán abonados en la cuenta de Ingresos correspondiente.
- P. la pérdida del período abonada en la cuenta de Resultado de la Contabilidad Analítica del Período.

c) Se cierra cargando o abonando, según el signo del saldo, con la cuenta control Externo. Normalmente su saldo será acreedor, expresivo de los costes calculados más los resultados (ganancias) analíticos.

909 Control Analítico Costes-Oportunidad.

Se reserva esta cuenta para recoger las cifras de control de los cálculos de costes-oportunidad y otros valores de las cuentas de márgenes y resultados de la Contabilidad Analítica, para poder determinar el Resultado Económico del Período. Su movimiento es el que sigue:

a) Se abonará por los costes-Oportunidad calculados: costes de los recursos financieros utilizados en el período y de remuneración del empresario, así como por los costes de los centros Comercial, Administración y Subactividad necesarios para el cálculo de márgenes y resultados a partir del Margen Industrial. Su relación contable será:

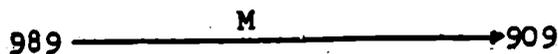


siendo:

— C-O. los costes-Oportunidad calculados, cargados a las cuentas de Costes de los Recursos Financieros y Sueldo del Empresario.

— C. los costes de los centros Comercial, Administración y Subactividad, cargados a las cuentas respectivas del Resultado Económico de la Contabilidad Analítica.

b) Se cargará por el Margen Industrial obtenido previamente por el Método de Cálculo, valor reflejado según los cálculos de costes en sentido estricto que aparecerá en la cuenta 981 —Margen Industrial. Su relación contable será:



siendo:

— M. el margen industrial calculado y que se abona en la cuenta de Resultado Económico de la Contabilidad Analítica.

c) Se cierra abonando o cargando en la cuenta de Resultado Económico de la Contabilidad Analítica, según que exista beneficio o pérdida en el período.

91 Clasificación de Costes de los Factores.

En sus cuentas se registran todos los costes de los factores de producción, clasificados según su naturaleza, tanto si son tomados del exterior (Contabilidad General) o calculados en el ámbito interno, bien en un sentido estricto o propio del proceso productivo (amortizaciones y diferencias de inventarios) o bien en términos de coste-oportunidad o en sentido amplio o económico (coste de capital y sueldo del empresario).

910 Costes Externos.

- 9100 Coste de Materiales.
- 9101 Coste de Personal.
- 9103 Coste de Tributos.
- 9104 Coste de Trabajos, Suministros y Servicios Exteriores.
- 9105 Coste de Transportes y Fletes.
- 9106 Costes Diversos de Gestión.

Los Costes Externos representan el reflejo de los gastos de la Contabilidad General, en cuanto se vinculan al proceso productivo de la empresa. Como se puede observar no son captados ni los Gastos Financieros ni las Dotaciones a Amortizaciones y a Provisiones. Estas cuentas se cargan con abono a la de Control Externo.

La cuenta 9100 : Coste de Materiales recoge las compras del período al coste de adquisición y se abona por sus salidas a los Inventarios Permanentes. Su relación contable es, por tanto:



Las otras cuentas de costes se cargan al reflejarse los correspondientes gastos de la Contabilidad General. Se abonan para su reclasificación con cargo a los centros de costes, unos relativos a la actividad o centros operativos y otro que se destinará al coste de la subactividad. Estas últimas relaciones contables serán:



911 Costes Calculados.

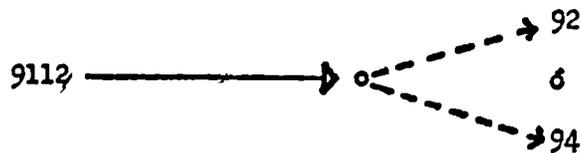
- 9112 Coste de Amortizaciones.
- 9113 Coste de Diferencias de Inventarios.

Esta cuenta refleja el cálculo de los costes que realiza la Contabilidad Analítica, haciendo caso omiso de su determinación según criterios propios de la Contabilidad General.

Los Costes Calculados se cargan con abono a Control Analítico.

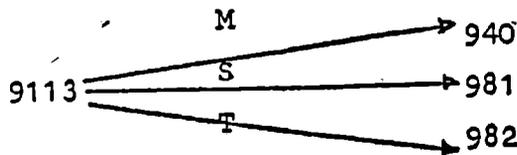
a) La cuenta 9112 - Coste de Amortizaciones se carga por el importe calculado de las mismas, separándose las correspondientes al Inmovilizado Material de las del Inmaterial.

b) La cuenta 9112 se abona con cargo a las cuentas de Reclasificación de Costes o con las de Centros de Costes, para su imputación a los mismos. Su relación contable será



c) La cuenta 9113—Coste de Diferencias de Inventario se carga por el cálculo de las diferencias que suelen producirse por mermas y roturas y, por obsolescencias en los inventarios de los materiales y de los productos.

d) La cuenta 9113 se abona, con cargo a la 940 -Costes de Aprovisionamiento, por todas aquellas diferencias calculadas respecto al coste de materiales, mientras que se cargará a la 981—Margen Industrial o a la 982—Margen Comercial por las diferencias calculadas de los Productos Semiterminados y de los Productos Terminados, tanto por mermas y roturas como por obsolescencia. Sus relaciones contables serán:



siendo:

- M. las diferencias en materiales calculadas.
- S. las diferencias en productos semiterminados calculadas.
- T. las diferencias en productos terminados calculadas.

919 Costes-Oportunidad Calculados.

- 9191 Costes de los Recursos Financieros.
- 9192 Sueldo del Empresario.

Esta cuenta comprende el cálculo de los costes-oportunidad en que incurre la actividad económica de la empresa, en razón al conocimiento de un coste de capital y de una remuneración al empresario. Estos costes no interfieren a las otras clases de costes, en sentido estricto, sino que representan suplementos para un conocimiento puramente económico de la actividad.

Estas cuentas se cargan por los cálculos de los costes-oportunidad de la actividad económica de la empresa, con abono a la cuenta 909 -Control Analítico Costes-Oportunidad.

a) La cuenta 9191-Costes de los Recursos Financieros recoge como cargo el cálculo del coste del capital tanto ajeno como propio utilizado en el período, separándose en cuanto a su relación con los factores fijos y con los circulantes. Se abona por el cálculo de los suplementos de coste imputables a los centros de costes. Esta relación contable será:



b) La cuenta 9192-Sueldo del Empresario recoge como cargo el cálculo de la remuneración del empresario, en términos de oportunidad, situación típica de las empresas individuales o societarias de carácter personalista, en las que esta función es desarrollada por los mismos propietarios. Se abona por el cálculo de los suplementos de coste imputables a los centros de coste. Su relación contable será:



92 (De libre disposición para reclasificar los costes).

Las cuentas que se abran se pueden destinar a recoger otras clasificaciones de costes diferentes a la utilizada en el subgrupo 91 de forma que facilite la imputación de los mismos a los centros operativos, así como permitir una mayor información sobre ellos.

93. Inventarios Permanentes

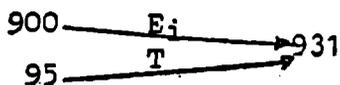
Este subgrupo de cuentas comprende los distintos inventarios que afectan al proceso económico considerado por la Contabilidad Analítica de Explotación, expresando sus saldos las existencias efectivas en cada momento valoradas según el criterio que se aplique para medir las salidas de los diferentes almacenes.

930 Inventarios Permanentes Comerciales.

Esta cuenta recoge el movimiento de existencias en almacén de las mercancías propias de una empresa comercial. Su funcionamiento es idéntico al de la cuenta siguiente.

931 Inventarios Permanentes de Productos Terminados.

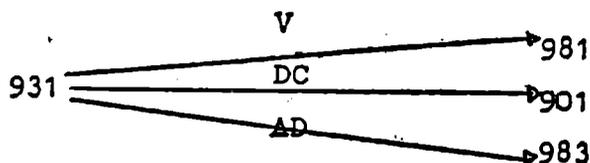
a) Se carga por las existencias iniciales y por las salidas de los centros de transformación de la producción terminada a sus costes respectivos. Su relación contable será:



siendo:

- E<sub>i</sub> las existencias iniciales.
- T. la producción terminada.

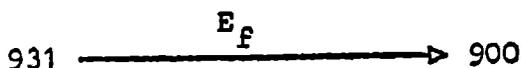
b) Se abona por las salidas de almacén, valoradas al coste según el criterio aplicado, por las mermas, roturas o eliminación por obsolescencia de los productos almacenados. Su relación contable será:



siendo:

- V. las salidas de productos terminados valoradas al coste de producción, que se cargan en la cuenta de margen industrial correspondiente.
- DC. las mermas o pérdidas equivalentes a las diferencias de inventario calculadas, que se cargan en la cuenta de Control Analítico donde precedentemente fueron abonadas.
- AD. el incremento de mermas o pérdidas en almacén respecto a las previamente calculadas, que se cargan en la cuenta de Resultado de la Contabilidad Analítica de la Actividad.

c) Su saldo será cero o deudor, significando en este caso la existencia de productos terminados, efectuándose su cierre al abonar el mismo con cargo a la cuenta de Control Externo, como expresión informativa, a la vez de su reflejo en la contabilidad General. Su relación contable será:



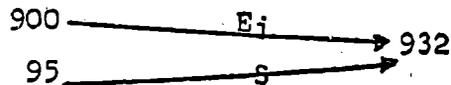
siendo:

- E<sub>f</sub> las existencias finales.

932 Inventarios Permanentes de Productos Semiterminados.

a) Se carga por el cálculo de los costes de los productos en curso de transformación, al final de cada período, con abo-

no a las cuentas 95-Costes de Productos, en cuanto estos puedan ser almacenados como semiterminados; también se carga por las existencias iniciales, según su reflejo al inicio del siguiente período económico. Su relación contable será:

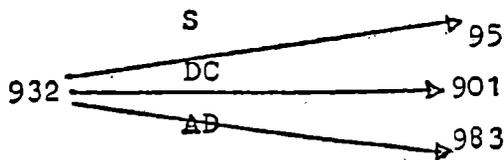


siendo:

- E<sub>i</sub> las existencias iniciales, que se abonan a la cuenta de Control Externo.

- S. los productos semiterminados del período, que se abonan a las cuentas de Costes de los Productos.

b) Se abona por las salidas de almacén, valoradas al coste, para su terminación, así como, por las mermas o roturas habidas. Su relación contable será:



siendo:

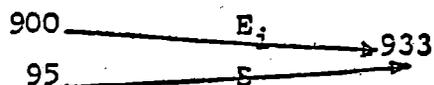
- S. las salidas de productos semiterminados para su acabado, con cargo a las cuentas de Costes de los Productos.

- DC. las mermas o roturas equivalentes a las diferencias de inventario calculadas, que serán cargadas en la cuenta de Control Analítico donde precedentemente fueron abonadas.

- AD. el incremento de mermas o roturas en almacén respecto a las previamente calculadas, que serán cargadas a la cuenta de Resultado de la Contabilidad Analítica de la Actividad.

933 Inventarios Permanentes de Subproductos y Residuos.

a) Se carga por los subproductos o residuos valorados a su coste, según los factores incorporados, al final de cada proceso de producción, con abono a las cuentas 95-Costes de Productos, así como por las existencias iniciales, según su reflejo al inicio del período siguiente. Representan estos conceptos aquellos Productos imperfectos o aquellos desechos de transformación que van a ser almacenados y pueden ser vendidos en algún momento para recuperar su coste. Su relación contable será:

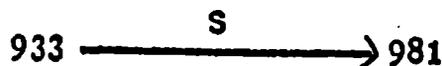


siendo:

- E<sub>i</sub> las existencias iniciales abonadas en la cuenta Control Externo.

- S. los subproductos o residuos calculados que se abonan en las cuentas de Costes de Productos.

b) Se abona por las salidas de almacén valoradas al coste, con cargo a la cuenta 981-Margen Industrial. Su relación contable será:

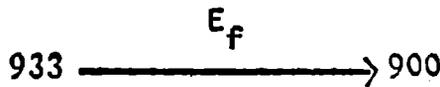


siendo:

- S. las salidas de almacén.

Su saldo será cero o deudor, significando en este último caso la existencia de subproductos y residuos. Su cierre se efectúa

tuará abonando dicho saldo deudor con cargo a la cuenta Control Externo. Su relación contable será:

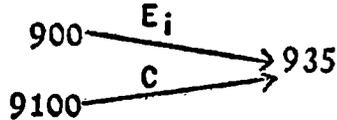


siendo:

—  $E_f$  las existencias finales.

**935 Inventarios Permanentes de Materias Primas y Auxiliares.**

Se carga por las existencias iniciales y por las compras realizadas, a los costes de inventario y de adquisición, respectivamente. Su relación contable será:

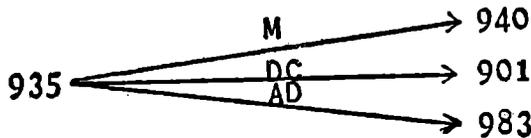


siendo:

—  $E_i$  las existencias iniciales abonadas a la cuenta Control Externo.

—  $C$  el coste de adquisición de las materias primas y auxiliares, abonadas a la cuenta de Coste de Materiales.

Se abona por las salidas de almacén valoradas al coste de adquisición según el criterio aplicado y por las mermas y roturas en almacén. Su relación contable será:



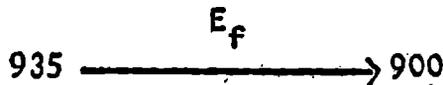
siendo:

—  $M$  las salidas de materiales cargadas a la cuenta de Costes de Aprovisionamiento.

—  $DC$  las mermas y roturas equivalentes a las diferencias de inventarios calculadas, que se cargan a la cuenta de Control Analítico donde precedentemente fueron abonadas.

—  $AD$  el incremento de mermas y roturas en almacén respecto a las previamente calculadas, que se cargan a la cuenta de Resultados de la Contabilidad Analítica de la Actividad.

Su saldo será cero o deudor, significando en este último caso la existencia de materias primas y auxiliares. Su cierre se efectuará abonando dicho saldo deudor con cargo a la cuenta Control Externo. Su relación contable será:



siendo:

—  $E_f$  las existencias finales.

**936 Inventarios Permanentes de Elementos y Conjuntos Incorporables.**

Su contenido es el señalado por la Contabilidad General y su funcionamiento el mismo que la cuenta 935 anterior.

**937 Inventarios Permanentes de Materiales para Consumo y Reposición.**

Su contenido es el señalado por la Contabilidad General y su funcionamiento el mismo que la cuenta 935 anterior.

**938 Inventarios Permanentes de Embalajes y Envases.**

Su contenido es el señalado por la Contabilidad General y su funcionamiento el mismo que para la cuenta 935 anterior.

**94 Centros de Coste.**

Este subgrupo de cuentas recoge formalmente los centros en donde se materializan los costes del proceso, en un sentido orgánico o estructural. Primero se consideran los centros ope-

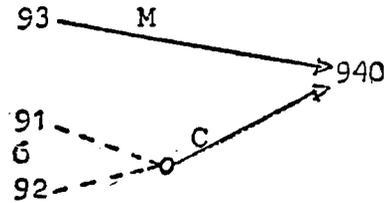
rativos en donde se desarrollan las actividades productiva, comercial y administrativa, clasificados según su función básica o característica en relación al proceso económico de la empresa. Segundo se contempla un centro formal de cálculo de costes, como es el de la subactividad para, finalmente, reservar un código de cuenta a los suplementos por los costes-oportunidad calculados de estos centros. Cada una de las cuentas podrán subdividirse en divisiones, departamentos, secciones, etc ..., en base a la estructura de organización más o menos compleja de la empresa, definida no solo por su tamaño, sino por su mayor o menor grado de diversificación y complejidad productiva y por su forma de dirección.

**940 Costes de Aprovisionamiento.**

Esta cuenta recoge los costes que se derivan de la función de adquisición y preparación de los materiales que, en un sentido u otro, intervienen en la composición final del producto. La competencia de este centro es, en suma, calcular el coste real de materiales, teniendo en cuenta el consumo o aplicación de otros factores productivos, hasta que son utilizados por los centros de transformación.

Su movimiento es como sigue:

a) Se carga por la incorporación de los materiales según los valores recogidos en los Inventarios Permanentes, así como por el resto de los factores circulantes o fijos imputados, externos y calculados. Su relación contable será:



siendo:

—  $M$  las salidas de los inventarios permanentes, que serán abonadas a las cuentas correspondientes de los mismos.

—  $C$  los otros costes que serán abonados en las cuentas 91 de clasificación de Costes de los Factores o en las 92 de Reclasificación de Costes, si éstas son utilizadas.

b) Se abona por la correspondiente valoración de la unidad de Trabajo (cantidad) de los materiales imputables en la elaboración de los productos y trabajos. Su relación contable será:

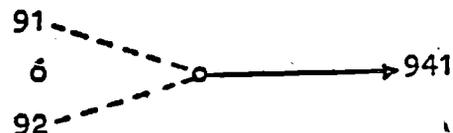


**941 Costes de Transformación.**

- 9410 Centros Principales.
- 9418 Centros Auxiliares.

Esta cuenta recoge los costes de los factores circulantes no inventariables y de los factores fijos que configuran el denominado «valor añadido» de la producción, es decir, que representan la parte del coste industrial que hay que añadir al de materiales para obtener el coste total; los centros de transformación se clasifican en centros principales, en donde se tratan directamente los productos y trabajos, y centros auxiliares que sirven de apoyo a los anteriores para que puedan cumplir su función.

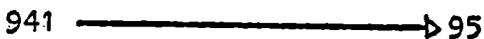
a) Se carga por los consumos o aplicaciones de los factores circulantes no inventariables y de los factores fijos, según la clasificación o reclasificación de costes a medida que se van incorporando al proceso de transformación de los productos y trabajos. Su relación contable será:



hay que señalar que la única cuenta del subgrupo 91 que no aparece como contrapartida de la 941 es la 9100-Coste de Ma-

teriales, ya que lo es de las cuentas de Inventarios Perma- nentes.

b) Se abona por el cálculo del «valor añadido» o por la unidad de trabajo (tiempo) incorporado a cada unidad de pro- ducto y trabajo terminado o semiterminado al final del pro- ceso o del período, respectivamente. Su relación contable será:

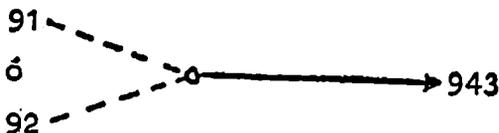


943 Costes Comerciales.

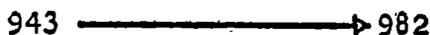
Esta cuenta comprende los costes relativos a la función co- mercial de la empresa, tanto los que sean imputables indivi- dualmente a los productos como los relacionados a la activi- dad global.

Su movimiento es como sigue:

a) Se carga por los consumos o aplicaciones de los facto- res circulantes no inventariables y de los factores fijos, según la clasificación o reclasificación de costes, a medida que se van incorporando a la función comercial. Su relación contable será:



b) Se abona para calcular el margen comercial de cada producto y total de la empresa. Su relación contable será:

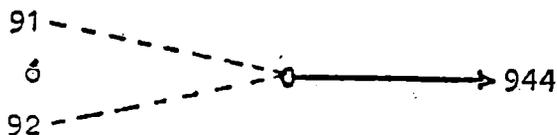


944 Costes de Administración.

Esta cuenta recoge los costes relativos a la función ad- ministrativa o de dirección del período de cálculo.

Su movimiento es como sigue:

a) Se carga por los consumos o aplicaciones de los facto- res fijos, según la clasificación o reclasificación de costes, a medida que se van incorporando a la función administrativa. Su relación contable será:



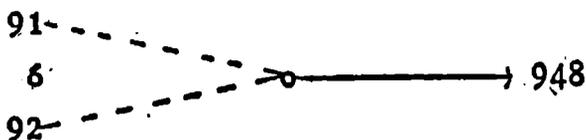
b) Se abona para calcular el resultado de la actividad se- gún la Contabilidad Analítica. Su relación contable será:



948 Coste de la Subactividad.

Esta cuenta representa el coste imputable a la subactividad. Su movimiento es como sigue:

a) Se carga por las aplicaciones de cálculos de los factores circulantes no inventariables y de los factores fijos, según la clasificación o reclasificación de costes, imputables a la sub- actividad o falta de plena ocupación productiva de la capacidad instalada. Su relación contable será:



b) Se abona por su saldo al cierre del período, con cargo a la 984-Resultado de la Contabilidad Analítica del período. Su relación contable será:



949 Suplementos por Costes-Oportunidad de los Centros.

- 9490 Suplemento de Costes de Aprovisionamiento.
- 9491 Suplemento de Costes de Transformación.
- 9493 Suplemento de Costes Comerciales.
- 9494 Suplemento de Costes de Administración.
- 9498 Suplemento de Costes de la Subactividad.

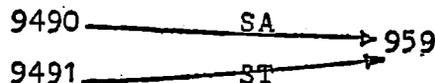
Estas cuentas representan el cálculo de los suplementos de coste en términos de oportunidad, imputables a los centros de actividad y de la subactividad según los factores empleados en los mismos. Suplementos relativos a los costes de los recursos financieros totales empleados para financiar el circulante y el inmovilizado del período, así como, al sueldo del empresario, cuando éste no está contratado.

Su movimiento es como sigue:

a) Se carga por el correspondiente suplemento de costes afecto a cada centro. Su relación contable será:

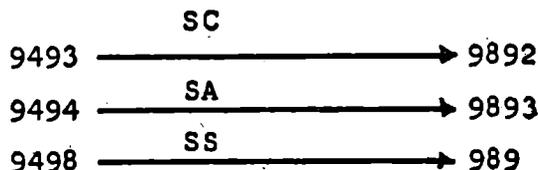


b) Se abona por su imputación como suplemento de coste oportunidad a nivel de productos y trabajos. Su relación con- table será:



siendo:

- SA, el suplemento de los costes de aprovisionamiento.
  - ST, el suplemento de los costes de transformación.
- y también se abona por la imputación de los suplementos de los otros centros para el cálculo de márgenes y resultados económicos:



siendo:

- SC, el suplemento de los costes comerciales para el cálculo del Margen Comercial.
- SA, el suplemento de los costes de administración para el cálculo del Resultado de la Actividad.
- SS, el suplemento de los costes de la subactividad para el cálculo del Resultado Económico del Período.

95 Costes de Productos y Trabajos.

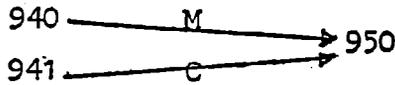
Este subgrupo de cuentas recoge los costes de la produc- ción de la empresa, diferenciada por clases de productos y de trabajos, es decir, teniendo en cuenta las imputaciones con- cretas a los mismos de los costes de los centros operativos o de la actividad industrial. La clasificación por productos se prevé tan genérica o concreta como requiera la empresa, se- gún el número de ellos o el nivel de diversificación que posea.

950 Coste de Productos A.

Esta cuenta refleja el coste obtenido para el producto de naturaleza A (genérica o específica). Este coste se sobreentien- de que está en curso de transformación o pendiente de acabado hasta que no se represente su salida al almacén respectivo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se carga por la incorporación de los costes de aprovisionamiento y de transformación por unidad de producto. Su relación contable será:



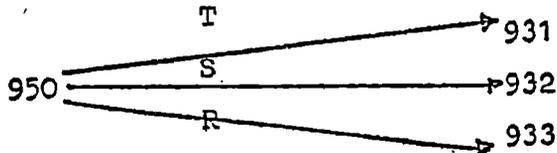
siendo:

— M. los costes reales de materiales según el valor de salida del centro de aprovisionamiento por unidades de trabajo (cantidades).

— C. los costes referentes al «valor añadido» imputados a las unidades de producto por los centros de transformación, según las unidades de trabajo (tiempo).

b) Se abona por las salidas al almacén tanto de los productos terminados para su venta, como de los productos semiterminados, subproductos y residuos, en el momento del cálculo de los inventarios.

Su relación contable será.



siendo:

— T. los productos terminados que pasan a inventario permanente.

— S. los productos semiterminados que pasan a inventario permanente.

— R. los subproductos y residuos que pasan a inventario permanente.

951 Costes de Productos B.

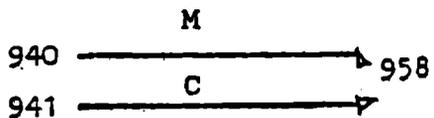
Su funcionamiento es el mismo que para la cuenta 950.

958 Coste de Trabajos realizados por la propia Empresa para su Inmovilizado.

Esta cuenta recoge el coste imputado a los trabajos que elabora la empresa para sí misma y relativos a activos fijos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se carga por la incorporación de los costes de aprovisionamiento y de transformación aplicados al trabajo. Su relación contable será:



siendo:

— M. los costes reales de materiales.

— C. el resto de los costes de transformación imputables al trabajo.

b) Se abona por el cálculo del posible margen industrial obtenido por el trabajo, una vez que se haya valorado internamente su precio en términos de oportunidad. Su relación contable será:

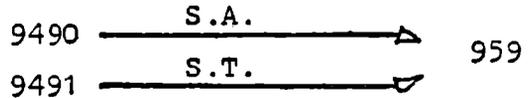


959 Suplementos por Costes-Oportunidad de los Productos y Trabajos.

- 9590 Suplemento de costes de los Productos A.
- 9591 Suplemento de costes de los Productos B.
- 9598 Suplemento de costes de los Trabajos.

Esta cuenta recoge el cálculo de los suplementos de costes oportunidad imputables a los productos y a los trabajos, según su distribución a los mismos en base a las correspondientes unidades de trabajo de aprovisionamiento y transformación: unidades de cantidad y de tiempo, respectivamente.

a) Se carga por la imputación a la unidad de producto y al trabajo elaborado de los suplementos de costes oportunidad de los centros aplicados a aquellos. Su relación contable será:

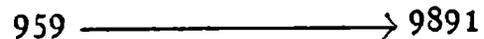


siendo:

— S.A. el suplemento de los costes de aprovisionamiento imputado a cada unidad de producto y trabajo.

— S.T. el suplemento de los costes de transformación imputado a cada unidad de producto y trabajo.

b) Se abona para calcular el margen industrial de cada producto, de cada trabajo y el global de la empresa en sentido económico o con costes-oportunidad. Su relación contable será:



96 Desviaciones.

Este Subgrupo se destina a registrar:

a) La diferencias entre los costes estándares y los reales de los Centros de Aprovisionamiento y Transformación.

b) Las diferencias entre los costes presupuestados y los reales de los Centros Comercial y de Administración.

Las desviaciones de a) y b) se pueden clasificar tanto por su naturaleza como por la del correspondiente centro operativo, fase o factor, según interese a la empresa.

961 Desviaciones en Costes Estándares.

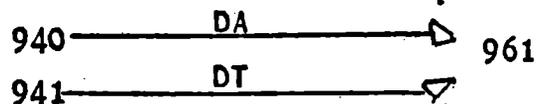
- 9610 Desviaciones en Costes de Aprovisionamiento.
- 9611 Desviaciones en Costes de Transformación.

Refleja las desviaciones entre los costes estándares de la actividad de los Centros de Aprovisionamiento y de Transformación y los costes reales de los mismos.

Estas desviaciones se pueden clasificar genéricamente por su componente técnico (cantidades o tiempo) y por su componente económico (precios o tasa de coste). Para el Centro de Aprovisionamiento, además de las desviaciones materiales, se puede considerar una más referida al resto de los costes de dicho Centro. Esta desviación es clasificable también atendiendo a la naturaleza de cada factor.

Todas las desviaciones indicadas podrán referirse a cada unidad operativa y a cada fase del proceso productivo.

a) Se carga por las desviaciones positivas, es decir cuando los costes reales son superiores a los estándares, abonándose las mismas a las correspondientes cuentas de los centros operativos de responsabilidad de costes. Su relación contable será:



siendo:

- DA. las desviaciones en los costes de aprovisionamiento
- DT. las desviaciones en los costes de transformación.

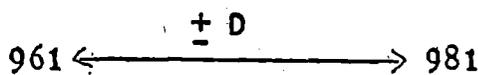
b) Se abona por las desviaciones negativas, o sea cuando los costes estándares sean superiores a los reales, con cargo a los respectivos centros operativos o de responsabilidad de costes. Su relación contable será:



siendo:

- DA. las desviaciones en los costes de aprovisionamiento.
- DT. las desviaciones en los costes de transformación.

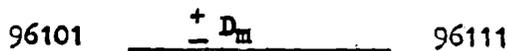
c) Se abona o se carga al cierre, según que su saldo sea deudor (mayores costes) o acreedor (menores costes), con cargo o abono a la cuenta de Margen Industrial. Su relación contable será:



siendo:

± D el importe a cargar o abonar a la indicada cuenta de Margen Industrial.

En el caso de que la empresa desee incorporar la desviación en cantidades de materiales imputados a los productos, recogida en las Desviaciones del Centro de Aprovisionamiento, a las Desviaciones en Costes de Transformación, su relación contable será:



siendo:

± D<sub>m</sub> la desviación en las cantidades de materiales imputados.

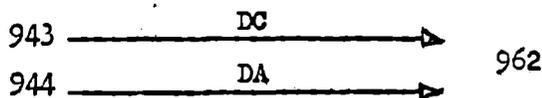
Esta relación contable se expresa a nivel de las subcuentas correspondientes a la naturaleza de dicha desviación.

962 Desviaciones en Costes Presupuestados.

- 9623 Desviaciones en Costes Comerciales.
- 9624 Desviaciones en Costes de Administración.

Esta cuenta recoge las desviaciones entre los costes presupuestados y los realmente obtenidos a nivel de centros tales como los Comerciales y los de Administración, cuyas cifras «a priori» responden a su vinculación al período según determinado presupuesto. Estas desviaciones se podrán clasificar, tanto por centros específicos, como por clases de factores imputados.

a) Se carga por las desviaciones positivas, es decir, cuando los costes reales sean superiores a los presupuestados, con abono a las correspondientes cuentas de los centros de responsabilidad de costes. Su relación contable será:

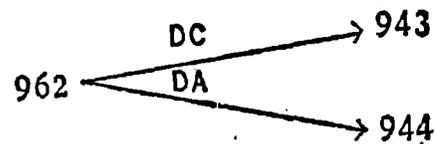


siendo:

- DC las desviaciones en los costes comerciales.
- DA las desviaciones en los costes de administración.

b) Se abona por las desviaciones negativas, o sea cuando los costes presupuestados sean superiores a los reales, con

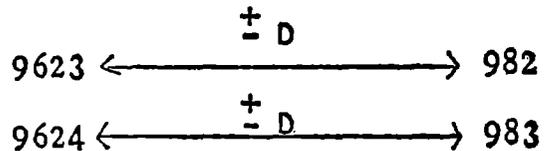
cargo a los respectivos centros operativos o de responsabilidad de costes. Su relación contable será:



siendo:

- DC. las desviaciones en los costes comerciales.
- DA. las desviaciones en los costes de Administración.

c) Se abona o se carga al cierre, según sea su saldo deudor (mayores costes) o acreedor (menores costes), con cargo o abono a la cuenta de Margen Comercial para las Desviaciones en los Costes Comerciales y a la de Resultado de la Contabilidad Analítica de la Actividad para las Desviaciones en los Costes de Administración. Su relación contable será:



siendo:

± D el importe a cargar o abonar a las cuentas de Margen Comercial y de Resultado de la Contabilidad Analítica de la Actividad.

97 Clasificación de los ingresos de productos y trabajos.

Comprende los ingresos derivados de la venta de productos, subproductos y residuos durante el período de cálculo, así como los ingresos imputados a los trabajos realizados por la propia Empresa para su inmovilizado.

970 Ingresos de Productos A.

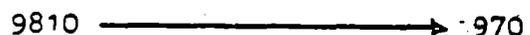
Esta cuenta recoge los ingresos obtenidos por la venta de los Productos A.

Su movimiento es como sigue:

a) Se abona por las ventas realizadas, conforme a la información de la Contabilidad General, por lo que su contrapartida será la cuenta de Control Externo. Su relación contable será:



b) Se carga por el cálculo del margen industrial del producto A. Su relación contable será:



971 Ingresos de Productos B.

Esta cuenta funciona de igual manera que la anterior.

978 Ingresos calculados de Trabajos realizados por la propia Empresa para su Inmovilizado.

Esta cuenta representa el ingreso medido en términos de oportunidad, precio de mercado o el equivalente al coste real de producción, con que se valoran los trabajos realizados por la propia Empresa.

Su movimiento es el que sigue:

a) Se abona por el importe del ingreso imputable al trabajo, siendo su contrapartida la cuenta de Control Analítico. Su relación contable será:



b) Se carga por el importe del margen industrial del trabajo realizado por la propia empresa. Su relación contable será:



979 Ingresos de Subproductos y Residuos.

Esta cuenta recoge los ingresos obtenidos por la venta de los subproductos y residuos que la empresa posee derivados de su proceso productivo.

Su movimiento es como sigue:

a) Se abona por la venta de subproductos y residuos, conforme a la información facilitada por la Contabilidad General. Su relación contable será:



b) Se carga por el importe del Margen Industrial de la empresa. Su relación contable será:



98 Resultados de la Contabilidad Analítica

Recoge las distintas clases de márgenes y resultados que significan la información final del método de cálculo de la Contabilidad Analítica.

981 Margen Industrial.

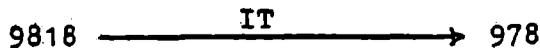
- 9810 Margen Industrial de Productos A.
- 9811 Margen Industrial de Productos B.
- 9818 Margen Industrial de Trabajos realizados por la propia Empresa.

Est. cuenta representa la diferencia entre los ingresos por productos y trabajos y los costes calculados de los mismos, aplicando en este cálculo el criterio que figura en el apartado II (epígrafe «Margen»).

El margen puede calcularse a nivel individual (producto o trabajo), a nivel genérico (líneas de productos) y a nivel global (toda la empresa).

Su movimiento es como sigue:

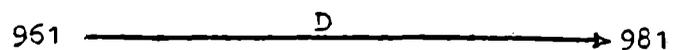
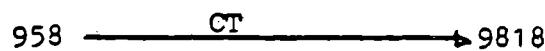
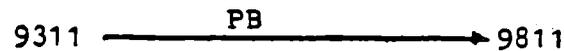
a) Se abona por los ingresos individualizados de los productos A, B ... y de los trabajos realizados por la empresa, por los obtenidos, en su caso, de los subproductos y residuos; y por las desviaciones negativas (cuando los costes estándares sean superiores a los costes reales o históricos). Sus relaciones contables serán:



siendo:

- IA. los ingresos de los productos A.
- IB. los ingresos de los productos B.
- IT. los ingresos calculados de los trabajos.
- IS. los ingresos de los subproductos y residuos.
- D. las desviaciones en los costes estándares.

b) Se carga por las salidas al coste de los Inventarios permanentes de los productos, subproductos y residuos vendidos, por el coste de los trabajos realizados por la empresa para sí misma, por las diferencias calculadas en el Inventario de Productos Semiterminados y por las desviaciones positivas (cuando los estándares han sido inferiores a los costes reales o históricos). Sus relaciones contables serán:



siendo:

- PA. los productos A vendidos y valorados al coste de salida de almacén
- PB. los productos B vendidos y valorados al coste de salida de almacén.
- S. los subproductos y residuos vendidos y valorados al coste de salida de almacén.
- CT. el coste de los trabajos realizados por la propia empresa.
- DI. las diferencias calculadas en el Inventario de Productos Semiterminados.
- D. las desviaciones en los costes estándares.

c) Se cierra cargando o abonando, según que el saldo sea acreedor (beneficio) o deudor (pérdida), con abono o cargo a la cuenta de Margen Comercial. Su relación contable será:



siendo:

± MI. el margen industrial obtenido.

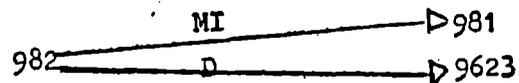
982 Margen Comercial.

- 9820 Margen Comercial de Productos A.
- 9821 Margen Comercial de Productos B.

Esta cuenta recoge el margen de la actividad comercial de la empresa, diferencia entre el Margen Industrial y los Costes Comerciales, tanto a nivel de producto, líneas de producto, si es posible, como de toda la empresa.

Su movimiento es como sigue:

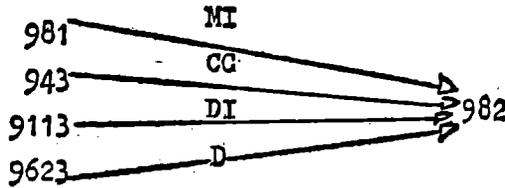
a) Se abona por el Margen Industrial cuando indique beneficio y por las desviaciones negativas en los costes comerciales presupuestados. Su relación contable será:



siendo:

- MI. el Margen Industrial.
  - D. las desviaciones en los costes comerciales presupuestados.
- b) Se carga por el Margen Industrial cuando indique pérdida por los Costes Comerciales; por las diferencias calculadas

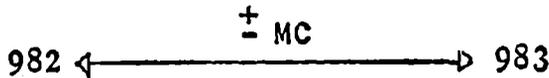
en los Inventarios Permanentes de los Productos Terminados; y por las desviaciones positivas en los costes comerciales presupuestados. Su relación contable será:



siendo:

- MI. el Margen Industrial.
- CC. los costes comerciales recogidos en el centro operativo correspondiente.
- DI. las diferencias calculadas en los Inventarios Permanentes de Productos.
- D. las desviaciones en los costes comerciales presupuestados.

c) Se cierra cargando o abonando, según que el saldo sea acreedor (beneficio) o deudor (pérdida), con abono o cargo a la cuenta de Resultado de la Contabilidad Analítica de la actividad. Su relación contable será:



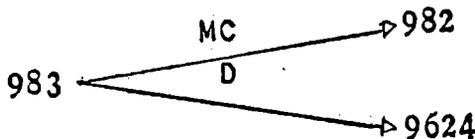
siendo:

- ± MC. el margen comercial.
- 983 Resultado de la Contabilidad Analítica de la Actividad.

Esta cuenta recoge el resultado obtenido por la actividad económica de la empresa, según los criterios de la Contabilidad Analítica.

Su movimiento es como sigue:

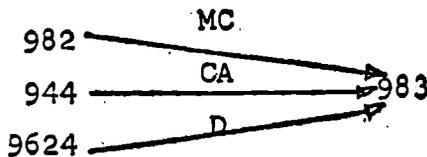
a) Se abona por el Margen Comercial cuando indique beneficio y por las desviaciones negativas en los costes de administración presupuestados. Su relación contable será:



siendo:

- MC. el Margen Comercial.
- D. las desviaciones en los costes de administración presupuestados.

b) Se carga por el Margen Comercial cuando indique pérdida; por la incorporación de los costes de administración; y por las desviaciones positivas sobre los costes presupuestados. Su relación contable será:

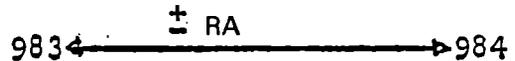


siendo:

- MC. el Margen Comercial.
- CA. los costes de administración recogidos en el centro operativo correspondiente.

— D. las desviaciones en los costes de administración presupuestados.

c) Se cierra cargando o abonando, según que el saldo sea acreedor (beneficio) o deudor (pérdida), con abono o cargo a la cuenta de Resultado de la Contabilidad Analítica del Período.



siendo:

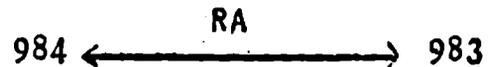
- ± RA. el resultado de la actividad.

984 Resultado de la Contabilidad Analítica del Período.

Esta cuenta recoge el resultado final del período, según los criterios de la Contabilidad Analítica, resultado que engloba el derivado de la actividad y los costes imputables a la subactividad.

Su movimiento es como sigue:

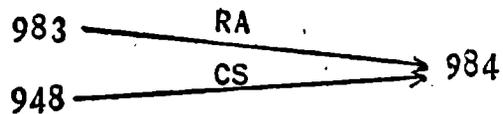
a) Se abona por el Resultado de la Actividad cuando indique beneficio. Su relación contable será:



siendo:

- RA. el Resultado de la Actividad.

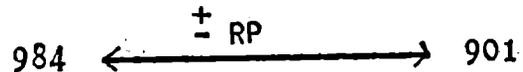
b) Se carga por el Resultado de la Actividad cuando indique pérdida y por el Coste de la Subactividad. Su relación contable será:



siendo:

- RA. el Resultado de la Actividad.
- CS. el coste imputable a la Subactividad.

c) Se cierra cargando o abonando, según que el saldo sea acreedor (beneficio) o deudor (pérdida), con abono o cargo a la cuenta de Control Analítico. Su relación contable será:



siendo:

- ± RP. el resultado del período.

989 Resultado Económico de la Contabilidad Analítica.

- 9891 Margen Industrial (en sentido económico).
- 9892 Margen Comercial (en sentido económico).
- 9893 Resultado Económico de la Actividad.

Esta cuenta representa el cálculo de los márgenes y resultados de la Contabilidad Analítica en sentido económico, es decir, incluyendo los costes oportunos. Su tratamiento y desarrollo por productos, líneas de productos y global de empresa puede hacerse de igual forma que para los márgenes y resultados en sentido estricto, antes considerados.

Su movimiento es como sigue (en la hipótesis de beneficio):

a) Se abona la cuenta 9891 por el reflejo del Margen Industrial calculado en sentido estricto, con cargo a la cuenta

Control Analítico Costes - Oportunidad. Su relación contable será:

9891 —————> 909

b) Se carga la 9891 por el suplemento de costes-oportunidad de los productos y trabajos. Su relación contable será:

959 —————> 9891

c) Se cierra la 9891 cargando su saldo con abono a la cuenta 9892.

Su relación contable será:

9892 —————> 9891

d) Se abona la 9892 en el caso señalado en c).

e) Se carga la 9892 por el suplemento de costes-oportunidad del Centro Comercial y por los costes comerciales reflejados. Su relación contable será:

9493 ———— SC —————> 9892  
909 ———— CC —————>

siendo:

- SC, el suplemento de costes comerciales.
- CC, los costes comerciales reflejados.

f) Se cierra la 9892 cargando su saldo con abono a la 9893. Su relación contable será:

9893 —————> 9892

g) Se abona la 9893 en el caso señalado en f).

h) Se carga la 9893 por el suplemento de costes-oportunidad del Control de Administración y por los costes de Administración reflejados. Su relación contable será:

9494 ———— SA —————> 9893  
909 ———— CA —————>

siendo:

- SA, el suplemento de costes de administración.
- CA, los costes de administración reflejados.

i) Se cierra la 9893 cargando su saldo con abono a la 989. Su relación contable será:

989 —————> 9893

j) Se abona la 989 en el caso señalado en i).

k) Se carga la 989 por el suplemento de costes-oportunidad de la subactividad y por los costes de la subactividad reflejados. Su relación contable será:

9498 ———— SS —————> 989  
909 ———— CS —————>

siendo:

- SS, el suplemento de costes de la subactividad.
- CS, los costes de la subactividad reflejados.

l) Se cierra la 989 cargando su saldo con abono a la 909. Su relación contable será:

909 —————> 989

#### 99 Relaciones internas.

Recoge todas las transacciones internas entre divisiones, departamentos o establecimientos que lleven contabilidad analítica autónoma o bien entre una misma división o establecimiento, con el fin de facilitar los procesos de descentralización contable.

## MINISTERIO DE COMERCIO Y TURISMO

**24231** RESOLUCION de la Dirección General de Comercio Interior sobre precios de venta de la pescadilla congelada.

Ante la necesidad de incrementar la oferta en el mercado interior de pescado, se hace preciso el aprovechamiento total de las capturas que se realicen en tanto se mantenga esta situación coyuntural. En consecuencia, este Centro directivo viene a disponer lo siguiente:

1. Se autoriza la comercialización y venta de toda la pescadilla congelada hasta de 250 gramos de peso, tanto con o sin cabeza y viscerada o no.
2. El precio máximo de venta al público será de 90 pesetas kilogramo.
3. El precio máximo a nivel mayorista será de 75 pesetas kilogramo.
4. Esta Resolución entrará en vigor el mismo día de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Madrid, 20 de septiembre de 1978.—El Director general, Félix Pareja Muñoz.

## MINISTERIO DE TRANSPORTES Y COMUNICACIONES

**24232** REAL DECRETO 2229/1978, de 25 de agosto, por el que se estructura orgánicamente el Instituto Nacional de Meteorología.

El Real Decreto mil quinientos cincuenta y ocho/mil novecientos setenta y siete, de cuatro de julio, por el que se reestructuran determinados Organos de la Administración Central del Estado, creó el Ministerio de Transportes y Comunicaciones.

En la disposición final segunda, uno, del citado Real Decreto, se preveía la aprobación por el Gobierno de las disposiciones reguladoras de las estructuras orgánicas de cada Departamento, acordándose la creación, modificación, fusión y supresión de cuantas Unidades, Dependencias y Organismos se consideraran convenientes, así como su definitiva adscripción a los Departamentos ministeriales que correspondiesen.

El Real Decreto seiscientos quince/mil novecientos setenta y ocho, de treinta de marzo, establece la estructura orgánica del Ministerio de Transportes y Comunicaciones. En la disposición final séptima de este Real Decreto se dispone que el Instituto Nacional de Meteorología, con nivel orgánico de Dirección General, asume las funciones del Servicio Meteorológico Nacional, y que su estructura orgánica y funciones se determi-