



W
—
28
(9314)

DOCUMENTO DE TRABAJO

9314

DESARROLLO FORMAL DE LA CONTABILIDAD
ANALITICA. (MONISMO Y DUALISMO).

Eloy Veuthey Martínez

NOTA PREVIA

El presente Documento de Trabajo forma parte de una serie cuyo origen son las ponencias debatidas en el *Seminario de Estudios para la Docencia de la Contabilidad de Costes*, que desarrollan los profesores de esta materia en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Complutense de Madrid.*

Dicho seminario, que se apoya en una labor previa de investigación, docencia y diseño de aplicaciones prácticas realizada en común por los referidos profesores durante más de diez años, tiene por finalidad la formulación de una estructura conceptual integrada de la contabilidad de costes y de una metodología para su docencia en los estudios de licenciatura de la Facultad.

En esta línea, y habida cuenta de que en el Plan General de Contabilidad aprobado en 1990 quedó sin desarrollar la contabilidad analítica, se aborda con el presente Documento la problemática de la contabilización del movimiento interno de valores en la empresa, tanto por monismo como por dualismo e incluyendo la utilización de costes estimados y costes estándar.

Para su elaboración se ha adoptado un planteamiento generalista e integrador, orientado a la formulación de unos esquemas básicos de contabilización susceptibles de ser adaptados a diferentes sistemas de acumulación de costes, y que entronque con la tradición contable española representada por el *Plan General de Contabilidad para la Empresa Española* elaborado por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas en 1962 y el *Grupo 9* aprobado en 1978, recogiendo también las aportaciones de la doctrina francesa (cuya atención a este tema e implantación en España son bien conocidas) y, en particular, del último *Plan Comptable Général* aprobado en 1982 con modificaciones en 1986.

* Los anteriores Documentos de Trabajo de esta serie se publicaron con los números 9033, 9035, 9036 y 9108.

DESARROLLO FORMAL DE LA CONTABILIDAD ANALITICA
(MONISMO Y DUALISMO)

Eloy Veuthey Martínez

Septiembre 1993

INDICE

1. Sistemas para el desarrollo de la contabilidad analítica	3
2. Esquema básico para la contabilización por monismo	7
3. Esquema básico para la contabilización por dualismo	15
4. Diferencias de incorporación	24
5. Contabilización con costes estimados	28
6. Contabilización con costes estándar	30
7. Bibliografía seleccionada	40

1. SISTEMAS PARA EL DESARROLLO DE LA CONTABILIDAD ANALITICA

Tradicionalmente se han venido distinguiendo en la doctrina contable tres sistemas básicos para el desarrollo formal de la contabilidad analítica o de costes, conocidos habitualmente con las denominaciones de *monismo moderado* (o sistema doble mixto), *monismo radical* (o sistema integrado) y *dualismo* (o sistema doble contable).

El primero de ellos (monismo moderado) consiste en reflejar la circulación interna de valores únicamente de forma global o resumida en el sistema de cuentas de la empresa (por ejemplo, tal como se hace en el proceso de regularización del Plan General de Contabilidad), desarrollando su análisis pormenorizado mediante cuadros estadísticos (las denominadas *estadísticas de costes* o *estadísticas de costes y rendimientos*). En consecuencia, la contabilidad analítica se desarrolla, de acuerdo con este sistema, al margen de la partida doble.

Los dos restantes sistemas, en cambio, son fórmulas alternativas para representar en detalle la circulación interna de valores por medio del lenguaje de la partida doble. La diferencia entre uno y otro reside en la forma de articular el conjunto específico de cuentas necesario para ello (que puede ser el mismo en ambos casos) con el conjunto general de cuentas de la empresa.

El planteamiento monista (monismo radical) consiste en establecer un único sistema de cuentas a través del cual representar la totalidad de la circulación de valores en la empresa, sin solución de continuidad entre sus partes externa e interna y con el mismo detalle para ambas. Se subraya, pues, el carácter unitario del proceso empresarial de formación y transformación de valores y, consiguientemente, se inserta la contabilidad de costes en la contabilidad general.

Como ejemplo clásico de sistema monista (radical) se cita generalmente el esquema de cuentas de Schmalenbach. En España podemos mencionar el *Plan General de Contabilidad para la Empresa Española* elaborado por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas en 1962.

El planteamiento dualista, en cambio, aun admitiendo el carácter unitario del proceso de transformación de valores en la empresa, propugna el establecimiento de un subsistema contable autónomo para la contabilidad analítica o de costes, separado del de la contabilidad general o financiera.

Ello se justifica, según los defensores de este sistema, no sólo por las particulares características de la circulación interna de valores (derivadas de la sustitución de las transacciones de mercado por transacciones realizadas en el interior de la empresa), lo que exige un tratamiento diferenciado para las mismas, sino también, y desde una perspectiva más general, por las diferencias de enfoque, objetivos y destinatarios entre una y otra contabilidad.

Como ejemplos de las especificidades de la contabilidad analítica pueden señalarse su naturaleza eminentemente económica (frente a la naturaleza predominantemente financiera -y a menudo mediatizada por consideraciones fiscales- de la contabilidad general), su carácter gerencial (concebida como una herramienta de gestión, frente a la gama mucho más amplia de usuarios de la contabilidad general), la utilización de períodos contables más cortos (muy raramente superiores al mes en el caso de la contabilidad analítica) o la frecuente necesidad de acudir al precálculo de magnitudes.

El sometimiento de la contabilidad general a las obligaciones, tanto de fondo como de forma, impuestas por la legislación mercantil (frente al carácter interno y, por lo tanto, más libre de la contabilidad de costes) y la utilización de sub-entidades contables (*unidades de negocio*) en el ámbito de la contabilidad analítica, son otros dos argumentos frecuentemente utilizados en favor de los sistemas dualistas.

No obstante, la contabilidad general y la contabilidad analítica, aunque se desarrollen mediante subsistemas autónomos (como es el caso del dualismo), son interdependientes, puesto que representan partes de una misma circulación general de valores. Por otra parte, la contabilidad general (como indica su denominación) incluye siempre un resumen o síntesis de la parte interna de dicha circulación.

La posibilidad de instrumentar contablemente esta interdependencia de diversas formas da lugar a diferentes versiones de dualismo, de entre las que nos referiremos brevemente al *dualismo anglosajón* (o *dualismo americano*) y al dualismo con cuentas reflejas o de control (conocido a menudo como *dualismo francés*).

La primera de estas versiones (*dualismo anglosajón* o *americano*) consiste en el establecimiento de una cuenta de enlace en cada contabilidad, representativa cada una del otro ámbito (una cuenta representativa del ámbito industrial en la contabilidad general y una cuenta representativa del mayor general en la contabilidad industrial). Mediante estas cuentas se representan las transferencias de valor entre uno y otro ámbito, cargando la cuenta de enlace en la contabilidad del cedente y abonándola en la del cesionario. Por ejemplo, la entrada de materias primas en la fábrica se representará mediante un cargo en la cuenta de enlace de la contabilidad general y un abono en la de la fábrica. Por el contrario, la salida de productos terminados significará un cargo en la cuenta de enlace de la fábrica y un abono en la de la contabilidad general. Ambas cuentas de enlace deberán tener, pues, siempre el mismo saldo, pero de signo contrario.

Por no ser éste un sistema normalmente utilizado en España, no nos extenderemos más sobre el mismo; baste señalar que se trata, en definitiva, de la aplicación del *método de central y sucursales* al enlace entre contabilidad general y contabilidad analítica.

El dualismo con cuentas reflejas o de control confiere una mayor autonomía a ambas contabilidades y es el sistema utilizado en el Plan Comptable General francés y, con algunas variantes respecto a éste, en el Plan General de Contabilidad español de 1973, según el desarrollo del Grupo 9 aprobado en 1978. En esta forma de dualismo, el enlace entre ambas contabilidades se resuelve íntegramente en el ámbito de la contabilidad analítica, abriendo al efecto en la misma las oportunas cuentas reflejas o de control.

La contabilidad general registra la totalidad de la circulación de valores en la empresa -con el máximo detalle en lo relativo a su parte externa y sólo sumariamente en lo que respecta a la parte interna-

y determina el resultado global del ejercicio desde una consideración del mismo como excedente financiero, que constituye la base de reparto y de autofinanciación (el denominado *resultado externo*).

La contabilidad analítica, por su parte, muestra en detalle el proceso interno de transformación de valores y determina el resultado empresarial desde una perspectiva económica, como base para el análisis de la eficiencia interna (el denominado *resultado interno*). Para ello necesita información sobre las existencias iniciales, compras, gastos e ingresos del período, la cual es introducida (reflejada) mediante una o varias cuentas (cuentas reflejas o de control) abiertas al efecto en la propia contabilidad analítica, sin incidencia, por tanto, en el sistema de cuentas de la contabilidad general.

De este modo el desarrollo formal de la contabilidad general es por completo independiente de la existencia o inexistencia de una contabilidad analítica desarrollada por partida doble y, viceversa, la contabilidad analítica no se ve condicionada por las exigencias formales de la contabilidad general.

En los dos siguientes apartados desarrollaremos sendos esquemas básicos para la contabilización por monismo (radical) y por dualismo (con cuentas de control), con los que esperamos que se aclaren las dudas que, por el carácter sintético de las líneas anteriores, puedan quedar sobre las características de estos sistemas.

Resta sólo añadir, para terminar, que la partida doble no desempeña en la contabilidad analítica el papel protagonista que tiene en la contabilidad general. Por el contrario, es un instrumento que se adapta peor a sus necesidades que las llamadas *estadísticas de costes*. Por otra parte, los medios informáticos abren una vía adicional (recogida también en la última versión del Plan Comptable Général francés) consistente en la utilización de una única base de datos primarios con un alto grado de desagregación en los mismos y un sistema de codificación múltiple que permita obtener como salidas particulares del sistema, entre otras, tanto la contabilidad general como la contabilidad analítica, e incluso diferentes versiones de esta última según la finalidad para la que se vaya a utilizar la información.

2. ESQUEMA BASICO PARA LA CONTABILIZACION POR MONISMO

El esquema básico para el desarrollo de la contabilidad analítica por monismo que se presenta a continuación (uno de los muchos posibles) se basa en las siguientes consideraciones:

- a) Situación de partida definida por los saldos de las cuentas de los Grupos 3, 6 y 7 del Plan General de Contabilidad. Carácter estático, por lo tanto, de las cuentas de existencias (desglose de cuentas de compras y de ventas) y clasificación primaria de los gastos según su naturaleza (la alternativa sería clasificarlos directamente por funciones en el mismo momento de su captación).
- b) Necesidad de hacer funcionar las cuentas de existencias por el procedimiento administrativo o de inventario permanente, a fin de registrar los flujos internos de valor a través de los almacenes de la empresa. Se utilizarán a este efecto las propias cuentas del Grupo 3, cuyo funcionamiento será, por lo tanto, redefinido (con respecto al indicado en el punto anterior) para adaptarlo a esta necesidad.
- c) Reclasificación funcional de los costes en las siguientes categorías para su análisis e imputación a los portadores y a resultados:
 - *Costes de aprovisionamiento*: costes asociados a la gestión de compras.
 - *Costes de transformación*: costes originados por el proceso industrial de obtención de los productos a partir de las materias primas (mano de obra directa y gastos generales de fabricación).
 - *Costes de distribución*: costes de comercialización de los productos terminados (personal de ventas, publicidad, transportes, etc.).
 - *Costes de administración y generales*: costes derivados de la actividad general de planificación, dirección, coordinación y control en la empresa (pero no los de las actividades administrativas específicas de las funciones arriba mencionadas, que son costes de las mismas), así como otros costes comunes no distribuidos entre las restantes funciones de explotación.

d) Determinación del resultado conforme a la siguiente estructura de cuenta (cuenta de resultados funcional):¹

Ventas netas del período	
- Coste industrial de las ventas	
<hr/>	
Margen industrial	
- Costes de distribución	
<hr/>	
Margen comercial	
- Costes de administración y generales	
<hr/>	
Resultado de explotación	
± Resultado financiero	
<hr/>	
Resultado de las actividades ordinarias	
± Resultado extraordinario	
<hr/>	
Resultado del período (antes de impuestos)	

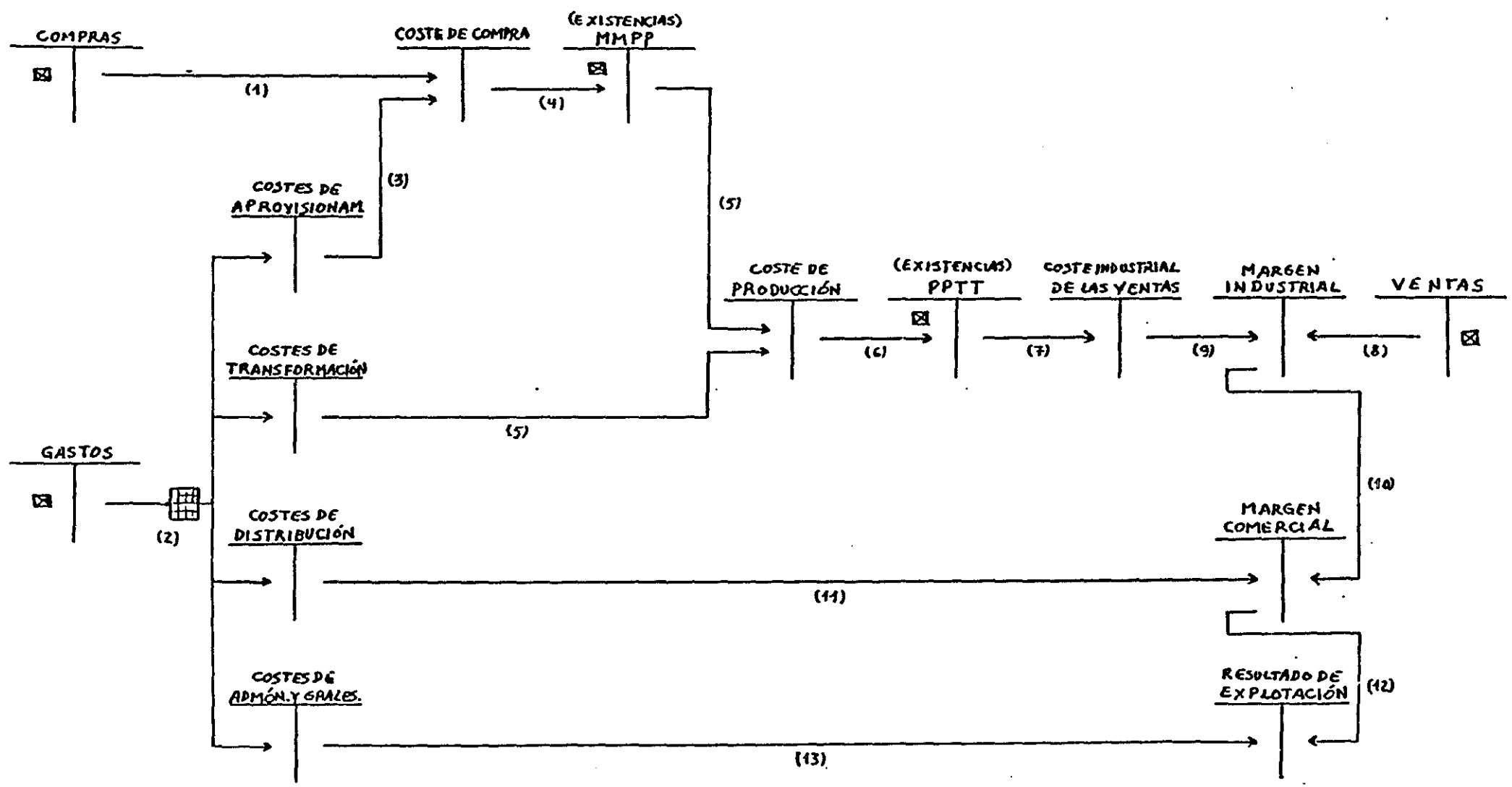
En la página siguiente se presenta gráficamente y de forma simplificada, mediante cuentas de mayor, el esquema que desarrollaremos seguidamente en forma de asientos de diario.

Recordemos previamente, para una mejor comprensión del proceso, que el desarrollo de la contabilidad analítica por partida doble en un sistema monista (*monismo radical*, según la denominación recogida en el apartado anterior) significa su integración con la contabilidad general en un solo sistema de cuentas. Por lo tanto, existe un único ciclo contable que se inicia con el asiento de apertura y la contabilización de las operaciones externas del período (hemos supuesto al comienzo del presente apartado que se utilizan para ello las cuentas del Plan General de Contabilidad), da paso después al esquema que veremos seguidamente para el registro de las operaciones internas y la determinación del resultado y se completa, finalmente, con el asiento de cierre.

La contabilización por monismo significa, pues, la sustitución del proceso de regularización propuesto en el Plan General de Contabilidad por el desarrollo contable que se presenta a continuación.

¹ Para una exposición detenida del modelo básico de acumulación de costes y determinación de resultados subyacente en estas dos últimas consideraciones b) y c), así como de las posibilidades alternativas con respecto al mismo, véase Muñoz Colomé, Clara I.: «El análisis de los costes y resultados funcionales» (Actualidad Financiera, nº 16/1992).

DIAGRAMA SIMPLIFICADO DE UN PROCESO CONTABLE MONISTA



La primera fase para el registro contable del movimiento interno de valores por monismo (una vez contabilizadas las operaciones externas como queda dicho) consistirá en pasar de la estructura de la información que nos ofrecen los Grupos 3, 6 y 7 a la que necesitamos de acuerdo con las consideraciones que hicimos al comienzo del presente apartado. Se tratará, en concreto, de agrupar las cuentas de compras con vistas a la posterior utilización de las del Grupo 3 como cuentas administrativas y de reclasificar funcionalmente los costes:

Agrupación de las cuentas de compras

Coste de compras

a Compras

_____ x _____

Devoluciones de compras

Rappels por compras

a Coste de compras

La cuenta *Coste de compras* recoge ahora el coste externo de las mismas (o *compras netas*). Una vez que se haya realizado el asiento de reclasificación funcional, se le sumarán los costes de aprovisionamiento para dar después entrada en almacén a las compras por su coste total.

Reclasificación funcional

Costes de aprovisionamiento

Costes de transformación

Costes de distribución

Costes de administración y generales

a Cuentas de gastos de explotación

Las cuentas de gastos de explotación utilizadas para la captación primaria de los datos con una clasificación por naturaleza (según la hipótesis de trabajo establecida al definir la situación de partida) se cierran en este asiento para dar paso a una clasificación funcional, imprescindible para el desarrollo de la contabilidad de costes. Estas cuentas de costes funcionales se desglosarán en cada caso según los requerimientos informativos de la empresa; por ejemplo, la cuenta *Costes de transformación* puede desglosarse en *Mano de obra directa* y *Gastos*

generales de fabricación o en otro conjunto de conceptos cuyo conocimiento resulte de interés para la entidad. Por otra parte, se abrirán cuentas específicas para cada centro de costes o taller en la empresa, si bien para la presentación de este esquema básico no lo haremos así (consideraremos un proceso de fabricación compuesto por una sola fase y desarrollado en un único taller).

Una vez que tenemos reordenada de esta forma la información (agrupación de las cuentas de compras y reclasificación funcional de los costes), pasaremos a representar la circulación interna de valores a través del almacén de materias primas, primero, de la fábrica, después, y, finalmente, del almacén de productos terminados:

Entrada de las materias primas en almacén

Coste de compras	
	a Costes de aprovisionamiento
_____	x _____
Materias primas	
	a Coste de compras

La cuenta *Materias primas* pasa a funcionar ahora por el procedimiento administrativo, registrando (además de las existencias iniciales, cargadas a la misma en el asiento de apertura) las compras del período.

Contabilización del coste de producción

Coste de producción	
	a Materias primas
	a Costes de transformación
	a Productos en curso

La cuenta *Materias primas* se abona por el importe de las consumidas, la de *Costes de transformación* —o sus divisionarias— por su saldo y la cuenta *Productos en curso* también por su saldo, representativo de las existencias iniciales de los mismos. Conviene hacer dos observaciones adicionales a este asiento. La primera es que, lógicamente, se contabilizará por separado el coste de producción de cada producto o servicio (y, en su caso, de cada centro). La segunda es que, tal como se ha hecho

el asiento, la cuenta *Coste de producción* recoge el coste total de la producción en fábrica (incluyendo existencias iniciales en curso) y no únicamente el coste incorporado en el período. Si se desea registrar este último concepto en una cuenta específica, puede abrirse previamente la cuenta *Coste de producción del período* en la que cargar la materia prima consumida y los costes de transformación, la cual se abonaría después en este asiento junto con la de productos en curso.

Contabilización de la producción obtenida

Productos terminados

Productos en curso

a Coste de producción

La cuenta *Coste de producción* se cierra con este asiento por la imputación de dicho coste al activo de la empresa, registrando así la entrada de los productos terminados en el almacén.²

Contabilización de la producción vendida

Coste industrial de las ventas

a Productos terminados

La cuenta *Productos terminados* se abona por el coste industrial de los productos vendidos, con lo que su saldo representa ahora las existencias finales de los mismos.³

² Se ha utilizado en estos asientos la cuenta *Coste de producción* con el fin de resaltar las magnitudes que se van determinando en el proceso de acumulación de costes. Pero también se podría prescindir de ella y utilizar directamente la cuenta *Productos en curso*, cargándola por los valores que se incorporan a la fábrica (coste de producción) y abonándola por los que salen de la misma (productos terminados). Es decir, tratándola por el procedimiento administrativo como se ha hecho con las restantes cuentas representativas de fondos de valores. En cuyo caso los dos asientos anteriores quedarían como sigue:

Productos en curso

a Materias primas
a Costes de transformación

Productos terminados

a Productos en curso

³ La utilización de la cuenta *Coste industrial de las ventas* tiene la misma finalidad que se ha indicado en la nota anterior para la cuenta *Coste de producción* y es también, como aquélla, prescindible: bastaría con abonar más adelante por el importe de este coste la cuenta *Productos terminados* con cargo a la de *Margen industrial*.

Con los asientos anteriores ha quedado contabilizado ya el proceso de acumulación de costes en el ciclo de explotación de la empresa y valoradas las existencias finales (saldos actuales de las cuentas *Materias primas, Productos en curso y Productos terminados*).
 Procede ahora agrupar las cuentas de ventas como se hizo antes con las de compras (determinación de las *ventas netas*) y contabilizar los márgenes y resultados conforme a la estructura presentada al comienzo:

Agrupación de las cuentas de ventas

Ventas de productos terminados		
	a	Ventas netas
	x	
Ventas netas		
	a	Devoluciones de ventas
	a	Rappels sobre ventas

Contabilización del margen industrial

Ventas netas		
	a	Margen industrial
	x	
Margen industrial		
	a	Coste industrial de las ventas

Contabilización del margen comercial

Margen industrial		
	a	Margen comercial
	x	
Margen comercial		
	a	Costes de distribución

Contabilización del resultado de explotación

Margen comercial		
	a	Resultado de explotación
	x	
Resultado de explotación		
	a	Costes de administración y gales.

Contabilización del resultado financiero

Cuentas de ingresos financieros

a Resultado financiero

_____ x _____

Resultado de financiero

a Cuentas de gastos financieros

Contabilización del resultado de las actividades ordinarias

Resultado de explotación

a Resultado actividades ordinarias

_____ x _____

Resultado actividades ordinarias

a Resultado financiero

Suponemos positivo el resultado de explotación y negativo el financiero.

Contabilización del resultado extraordinario

Cuentas de ingresos extraordinarios

a Resultado extraordinario

_____ x _____

Resultado extraordinario

a Cuentas de gastos extraordinarios

Contabilización del resultado del periodo (antes de impuestos)

Resultado de actividades ordinarias

a Pérdidas y ganancias

_____ x _____

Pérdidas y ganancias

a Resultado extraordinario

Suponemos positivo el resultado ordinario y negativo el extraordinario.

Finalmente, el ciclo contable se completaría cargando a la cuenta de pérdidas y ganancias el impuesto sobre beneficios y realizando el asiento de cierre, lo que no presenta particularidades que deban ser objeto de atención en el presente contexto.

3. ESQUEMA BASICO PARA LA CONTABILIZACION POR DUALISMO

Se desarrolla en este apartado un esquema básico para la contabilización por dualismo mediante cuentas de control definidas exclusivamente en el ámbito de la contabilidad analítica. Dado que éste es el mecanismo utilizado en el Grupo 9 del Plan General de Contabilidad publicado en 1978, conviene advertir que el esquema que aquí se presenta, aunque inspirado parcialmente en el mismo (como también en el modelo del Plan Comptable Général francés), se aparta de él en algunos aspectos importantes.

No es nuestro objetivo ofrecer aquí una exposición resumida de uno u otro modelo específico de normalización en el ámbito de la contabilidad analítica (de aplicación siempre voluntaria, por otra parte), con todas las particularidades y complejidades propias del mismo. Se trata, por el contrario, de plantear, como se indica en el título, un esquema básico de contabilización dirigido a ilustrar de manera general las características esenciales de un sistema dualista y a poner de manifiesto sus similitudes y diferencias con el monismo.

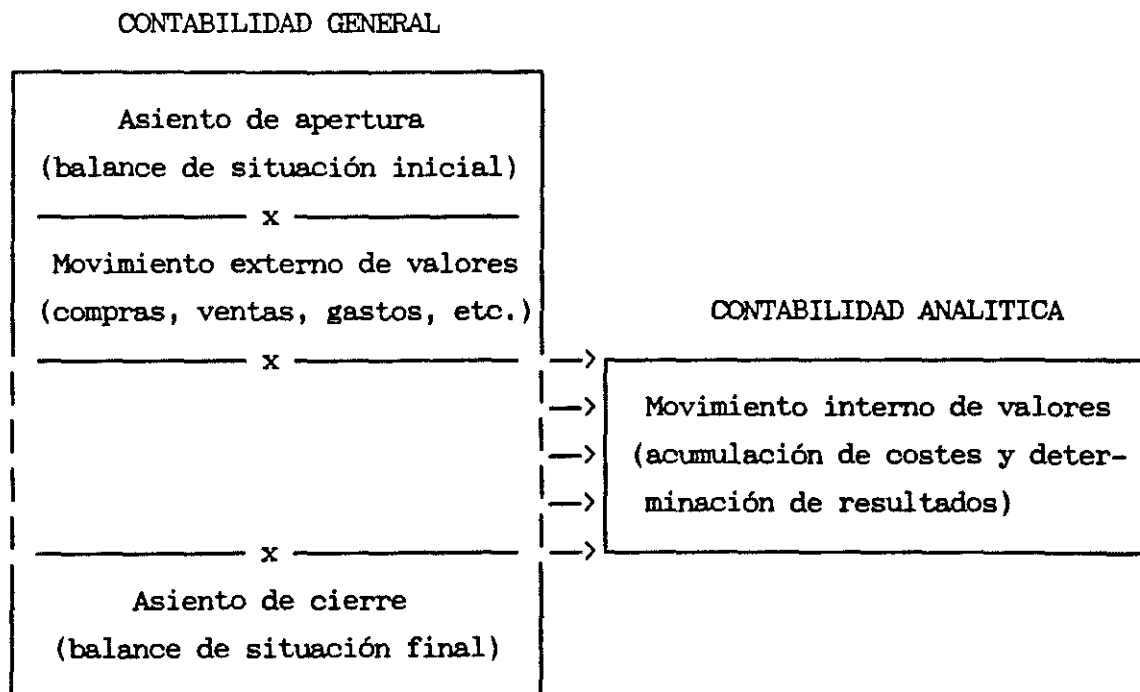
Debemos recordar, para empezar, que los sistemas dualistas se caracterizan por la existencia de dos sistemas contables diferentes y, por lo tanto, de dos ciclos contables autónomos desarrollados simultáneamente: el de la contabilidad general y el de la contabilidad analítica. Del primero no procede que nos ocupemos aquí; baste decir que se ajustará al modelo que la empresa esté obligada legalmente a aplicar o, en su defecto, al que tenga por más conveniente (por ejemplo, el modelo del Plan General de Contabilidad).

En cuanto a la contabilidad analítica, su cometido, como se indicó en el apartado 1, es mostrar en detalle -y sin interferir en el desarrollo formal de la contabilidad general- el proceso interno de acumulación de costes y determinación del resultado. Para ello mantendremos en lo posible (de acuerdo nuestro objetivo arriba expresado) el mismo esquema utilizado en el apartado anterior para la contabilización por monismo. Se plantean, sin embargo, algunas cuestiones nuevas derivadas de la separación, propia del dualismo, entre los dos ámbitos contables (externo e interno), de las que pasamos a ocuparnos seguidamente.

La principal es la relativa a la introducción en la contabilidad analítica de la información de partida necesaria para el desarrollo de la misma: el denominado *problema del enlace* entre la contabilidad analítica y la contabilidad general.

En un sistema monista este problema no existe, al estar integrados ambos ámbitos (externo e interno) en un mismo ciclo contable, sin solución de continuidad entre el asiento de apertura y el asiento de cierre. Como vimos en el apartado 2, las operaciones externas (compras, ventas, cobros, pagos, etc.) son captadas en un momento anterior del proceso contable, por lo que la información necesaria para la acumulación de costes y determinación del resultado se encuentra recogida ya en el sistema (único) de cuentas.

En un sistema dualista, en cambio, al desgajarse (con respecto a la solución monista) la contabilidad interna del proceso contable general, las operaciones externas no quedan registradas en el sistema de cuentas de la contabilidad analítica. La cuestión puede ser presentada gráficamente como sigue:



La contabilidad general completa su ciclo (cierra la "brecha" abierta en el diagrama anterior) incluyendo un registro sumario del movimiento interno de valores (por ejemplo: los asientos de regularización propuestos en el Plan General de Contabilidad) que es, en realidad, una "caja negra" que permite observar la introducción de unos valores (existencias iniciales, compras, gastos) y la obtención de otros (ingresos, existencias finales) pero no su proceso interno de transformación.

La contabilidad analítica, por su parte, no registra el movimiento externo de valores, por lo que no tiene contabilizada la información de partida que utilizábamos en el esquema de acumulación de costes y determinación del resultado presentado en el apartado anterior. Dicha información debe ser introducida, por lo tanto, mediante un mecanismo específico: por ejemplo, las denominadas *cuentas de control*. En el esquema que aquí se presenta se utilizan tres, una para cada conjunto diferente de información (según expresan sus respectivos títulos):⁴

- Control - existencias
- Control - compras y gastos
- Control - ventas e ingresos

Una segunda cuestión que plantea la contabilización por dualismo se refiere a las cuentas de existencias. Vimos en el apartado anterior (monismo) que tales cuentas son necesarias para el registro contable del movimiento interno de valores, como lo son también en el ámbito externo para la representación de la situación patrimonial de la empresa (balance). En dicho apartado utilizábamos para ambos fines las mismas cuentas (las del Grupo 3 del Plan General de Contabilidad, si bien modificando su funcionamiento). Ahora, al separar contablemente los ámbitos externo e interno, ello no es posible y debemos, por lo tanto, definir en la contabilidad analítica sus propias cuentas de existencias.

⁴ Los detalles sobre el funcionamiento de estas cuentas se verán más adelante al desarrollar el esquema de asientos. Mencionemos, por otra parte, que todas ellas podrían ser refundidas en una única cuenta genérica (*Control*) o, por el contrario, ser desglosadas con mayor detalle (por ejemplo: *Control - compras*, *Control - suministros*, *Control - gastos de personal*, etc.) sin que por ello se altere sustantivamente el modelo.

Utilizaremos para ello la misma estructura de cuentas del Grupo 3 del Plan General de Contabilidad, aunque para evitar toda posible confusión entre las cuentas de existencias de la contabilidad general y las de la contabilidad analítica incluiremos las siglas «I.P.» (inventario permanente) en la denominación de estas últimas.

Algo similar sucede con las cuentas de resultados, que igualmente son necesarias tanto en uno como en otro ámbito.⁵ Utilizaremos para la contabilidad analítica la estructura de cuenta funcional de resultados presentada en el apartado anterior (aunque se podría cuestionar la pertinencia o no de incluir los resultados ajenos a la explotación -particularmente los extraordinarios- en el ámbito interno), añadiendo las siglas «C.A.E.» (contabilidad analítica de explotación) a la denominación de las cuentas cuando pudiera producirse ambigüedad con las de la contabilidad general.

Como resumen, recapitulemos antes de pasar al esquema de asientos los diferentes órdenes de cuentas que integran el sistema de la contabilidad analítica según el modelo básico propuesto:

- Cuentas de existencias (que denominaremos con las siglas «I.P.»);
- Cuentas de costes, clasificadas por funciones, centros, portadores, etc. (utilizaremos las mismas que en el esquema de contabilización por monismo);
- Cuentas de ingresos (utilizaremos a este fin la cuenta *Ventas netas*, definida en el ámbito de la contabilidad analítica);
- Cuentas de márgenes y resultados (utilizaremos las mismas que en el esquema del apartado 2, con la mención «C.A.E.» cuando proceda);
- Cuentas de control (*Control - existencias*, *Control - compras y gastos* y *Control - ventas e ingresos*).

⁵ Recordemos -véase apartado 1- que en el modelo de dualismo que estamos tratando (a diferencia del denominado *dualismo anglosajón*) se determina el resultado tanto en la contabilidad general (*resultado externo*) como en la contabilidad analítica (*resultado interno*).

El esquema básico para la contabilización por dualismo se inicia, como hemos comentado, con los asientos correspondientes a la introducción de la información de partida en la contabilidad analítica, utilizando para ello las cuentas de control anteriormente definidas:

Contabilización de las existencias iniciales

I.P. Materias primas

I.P. Productos en curso

I.P. Productos terminados

a Control - existencias

Abrimos las cuentas de existencias de la contabilidad analítica cargando en las mismas el valor de las existencias iniciales (hemos supuesto que sólo hay existencias de los conceptos arriba expresados). Como se trata de introducir información en el ámbito interno, la contrapartida para este cargo es una cuenta de control, en este caso *Control - existencias*. Este es el asiento de apertura de la contabilidad analítica.

Contabilización de las compras netas

Coste de compras

a Control - compras y gastos

Introducimos la información sobre las compras netas del periodo, la cual es recogida (como en el esquema de contabilización por monismo) por la cuenta *Coste de compras*. La contrapartida es nuevamente una cuenta de control, en este caso *Control - compras y gastos*.

Contabilización de los costes por funciones

Costes de aprovisionamiento

Costes de transformación

Costes de distribución

Costes de administración y generales

a Control - compras y gastos

Las cuentas de costes por funciones son las mismas que en el esquema de contabilización por monismo, pero en este caso se cargan con abono a una cuenta de control, dado que no tenemos abiertas en el ámbito interno las

cuentas de gastos por naturaleza. Naturalmente, se pueden abrir también, si se estima conveniente, cuentas de costes por naturaleza en la contabilidad analítica, en paralelo con las de la contabilidad general. En tal caso, dichas cuentas se abrirían, como en el asiento anterior, con abono a la cuenta *Control - compras y gastos* y se cerrarían posteriormente con cargo a las cuentas de costes por funciones.

Una vez que, mediante los asientos anteriores, hemos introducido en la contabilidad analítica la información de partida sobre existencias iniciales, *compras y gastos*, podemos proceder ya a la contabilización del proceso interno de acumulación de costes, para lo que utilizaremos el mismo esquema contable que en el caso de monismo:

Entrada de las materias primas en almacén

Coste de compras	
	a Costes de aprovisionamiento
_____	x _____
I.P. Materias primas	
	a Coste de compras

Contabilización del coste de producción

Coste de producción	
	a I.P. Materias primas
	a Costes de transformación
	a I.P. Productos en curso

Contabilización de la producción obtenida

I.P. Productos terminados	
I.P. Productos en curso	
	a Coste de producción

Contabilización de la producción vendida

Coste industrial de las ventas	
	a I.P. Productos terminados

Completado el proceso de acumulación de costes, pasamos al de determinación de márgenes y resultados, para lo que debemos introducir previamente la información sobre los ingresos por ventas mediante la correspondiente cuenta de control:

Contabilización de las ventas netas

Control - ventas e ingresos
a Ventas netas

Recuérdese que la cuenta *Ventas netas* es una cuenta de ingresos definida en el ámbito de la contabilidad analítica.

Contabilización del margen industrial

Ventas netas
a Margen industrial
----- x -----
Margen industrial
a Coste industrial de las ventas

Contabilización del margen comercial

Margen industrial
a Margen comercial
----- x -----
Margen comercial
a Costes de distribución

Contabilización del resultado de explotación

Margen comercial
a Resultado de explotación CAE
----- x -----
Resultado de explotación CAE
a Costes de administración y gales.

Contabilización del resultado financiero

Control - ventas e ingresos
a Resultado financiero CAE
_____ x _____
Resultado de financiero CAE
a Control - compras y gastos

Los ingresos y costes financieros no se hallaban registrados todavía en la contabilidad analítica, por lo que hemos introducido la información sobre los mismos mediante las correspondientes cuentas de control.

Contabilización del resultado de las actividades ordinarias

Resultado de explotación CAE
a Resultado ordinario CAE
_____ x _____
Resultado ordinario CAE
a Resultado financiero CAE

Suponemos positivo el resultado de explotación y negativo el financiero.

Contabilización del resultado extraordinario

Control - ventas e ingresos
a Resultado extraordinario CAE
_____ x _____
Resultado extraordinario CAE
a Control - compras y gastos

De nuevo empleamos las cuentas de control para introducir los datos.

Contabilización del resultado del periodo

Resultado ordinario CAE
a Resultado CAE del periodo
_____ x _____
Resultado CAE del periodo
a Resultado extraordinario CAE

Suponemos positivo el resultado ordinario y negativo el extraordinario.

Finalmente, el desarrollo formal de la contabilidad analítica se completa con el cierre de cuentas, que realizaremos en dos tiempos: primero las cuentas de existencias, que cerraremos con cargo a la cuenta *Control - existencias* para resaltar que se produce con respecto a las mismas una transferencia de información entre ambos ámbitos contables, en este caso de la contabilidad analítica a la contabilidad general (valoración de las existencias finales):

Cierre de las cuentas de existencias (existencias finales)

Control - existencias

- a I.P. Materias primas
- a I.P. Productos en curso
- a I.P. Productos terminados

Después, y para terminar, las cuentas de control y de resultados, en lo que constituye propiamente el asiento de cierre de la contabilidad analítica:

Cierre de las cuentas de control y de resultados

Control - compras y gastos

Resultado CAE del periodo

- a Control - existencias
- a Control - ventas e ingresos

Hemos hecho dos supuestos en este asiento. El primero es que el resultado del periodo es positivo. El segundo que se las existencias finales son superiores a las iniciales: nótese que el funcionamiento que se ha dado a la cuenta *Control - existencias* (primer y penúltimo asiento del presente esquema de contabilización) hace que su saldo final represente la variación de existencias habida durante el periodo.

4. DIFERENCIAS DE INCORPORACION

Los diferentes objetivos y usuarios de la contabilidad general y de la contabilidad analítica (a los que se hizo referencia en el apartado primero) pueden dar lugar a que se utilicen en uno y otro ámbito criterios también diferentes para la delimitación y cuantificación de las partidas que intervienen en la determinación del resultado.

Las divergencias que, como consecuencia de ello, se producen en los conceptos e importes incorporados como ingresos y cargas en una y otra contabilidad reciben el nombre de *diferencias de incorporación* y pueden consistir en:

- **Diferencias en la delimitación** de los ingresos y cargas. Determinadas partidas incluidas como ingresos o cargas en la contabilidad general pueden no ser consideradas como tales en la contabilidad analítica (ingresos o cargas *no incorporables*), o viceversa (ingresos o cargas *supletorios*). Por ejemplo, en la contabilidad analítica podría incorporarse el coste de los capitales propios, que no se registra, en cambio, en la contabilidad general (lo que constituiría, entonces, una carga supletoria).
- **Diferencias en la valoración**, para la que pueden utilizarse distintos criterios en uno y otro ámbito. Los cargos por amortización del inmovilizado, por ejemplo, podrían realizarse tomando como base su coste de adquisición en la contabilidad general y su valor de reposición o su valor de uso en la contabilidad analítica.⁵
- **Diferencias en la clasificación** de los ingresos y cargas en una u otra categoría de resultados. Por ejemplo, partidas incluidas en la determinación del resultado ordinario de explotación en la contabilidad general podrían recibir, en cambio, la consideración de atípicas o extraordinarias en la contabilidad analítica.

⁵ Para el concepto de valor de uso del inmovilizado y la correspondiente imputación como coste de sus *cargas de uso* (*charges de usage*) en la contabilidad analítica puede, verse el Plan Comptable Général francés, título III, epígrafe D 52.

En la medida en que la contabilidad general se atenga más estrechamente a criterios genuinamente económicos y no se vea mediatizada por la normativa fiscal, las diferencias de incorporación tenderán a reducirse. Esto es perceptible si comparamos, por ejemplo, el vigente Plan General de Contabilidad español de 1990 con su antecesor de 1973.

Las diferencias de incorporación pueden dar lugar a que las cifras de resultados calculadas en uno y otro ámbito (resultado externo y resultado interno) no coincidan. Para garantizar la coherencia del sistema contable de la empresa conviene, entonces, proceder a su conciliación, consistente en comprobar que la diferencia entre ellos está explicada por los distintos criterios utilizados para su determinación y no se debe a errores u omisiones indeseadas. En otras palabras: que la divergencia entre ambas cifras de resultados se debe exclusivamente a las diferencias de incorporación que se hayan producido en el período.

Consiguientemente, el *estado de conciliación de resultados* puede adoptar la forma siguiente:

RESULTADO DE LA CONTABILIDAD ANALITICA
± Diferencias de incorporación
= RESULTADO DE LA CONTABILIDAD GENERAL

o, expresado con mayor detalle:

RESULTADO DE LA CONTABILIDAD ANALITICA
+ Incremento de cargas en la contabilidad analítica
- Decremento de cargas en la contabilidad analítica
- Incremento de ingresos en la contabilidad analítica
+ Decremento de ingresos en la contabilidad analítica
= RESULTADO DE LA CONTABILIDAD GENERAL

Por lo que respecta al desarrollo formal por partida doble, la existencia de diferencias de incorporación implica contabilizar por dualismo, ya que un mismo hecho u operación puede ser captado de forma distinta y con valores diferentes según el objetivo de cálculo que se plantee (resultado externo o resultado interno). Caben para ello dos modalidades, dependiendo de que la conciliación de resultados se realice o no dentro del sistema de cuentas:

- **Dualismo radical:** contabilidad general y contabilidad analítica se desarrollan con total independencia una de otra, aplicando en cada ámbito los criterios que le son propios. La conciliación entre ambas, de realizarse, se efectúa fuera de la partida doble.
- **Dualismo moderado:** en la contabilidad analítica, además de registrarse el movimiento interno de valores y determinarse el resultado con sus propios criterios, se procede a la conciliación, dentro de la partida doble, del resultado obtenido en la misma (resultado interno) con el obtenido en la contabilidad general (resultado externo).

En el primer caso (dualismo radical) es válido el mismo esquema de contabilización presentado en el apartado anterior. Los datos de partida se introducen, mediante las correspondientes cuentas de control, directamente con criterios de contabilidad analítica, con lo que dichas cuentas actúan como simples contrapartidas de las cuentas de costes, ingresos y existencias definidas en la misma. Un adecuado desglose de las cuentas de control puede facilitar, entonces, la posterior conciliación extracontable entre los ámbitos interno y externo.

En el segundo caso (dualismo moderado), es preciso ampliar el sistema de cuentas de la contabilidad analítica con la adición de *cuentas de diferencias de incorporación* destinadas a registrar las mismas y permitir la conciliación, dentro de la partida doble, de ambos resultados (interno y externo). Su funcionamiento es como sigue:

1) Se abren cuando se introduce la información de partida, recogiendo las diferencias de incorporación que se produzcan. Por ejemplo, al introducir los datos de costes por funciones, el asiento podría ser el siguiente:

Costes de aprovisionamiento
Costes de transformación
Costes de distribución
Costes de administración y generales
 a Control - compras y gastos
 a Ctas. de diferencias de incorporación

Las cuentas de control registran la información con criterios de contabilidad general; actúan, pues, como auténticas *cuentas reflejas*. Las cuentas de costes (o, en su caso, las de ingresos o existencias) se cargan (o abonan) con criterios de contabilidad analítica. Y la diferencia que pueda existir se registra en una o varias cuentas de diferencias de incorporación, según el grado de detalle que se desee. En el ejemplo se ha supuesto que los importes calculados con criterios de contabilidad general son inferiores a los que corresponden con criterios de contabilidad analítica, lo que da lugar a un abono a las cuentas de diferencias de incorporación; en caso contrario procedería, naturalmente, un cargo.

2) Se cierran una vez concluido el proceso de acumulación de costes y determinación del resultado interno, a fin de conciliar el mismo con el de la contabilidad general. Suponiendo, por ejemplo, un resultado positivo en la contabilidad analítica y (como en el asiento anterior) saldos acreedores en las cuentas de diferencias de incorporación, el asiento de conciliación presentaría la siguiente estructura:⁶

Resultado CAE del período
Ctas. de diferencias de incorporación
 a Resultado de la contabilidad general

El saldo de la cuenta *Resultado de la contabilidad general*, definida en el ámbito de la contabilidad analítica, deberá coincidir entonces, salvo error u omisión, con el de la cuenta *Pérdidas y ganancias* de la contabilidad general.

⁶ Esta es la forma habitual de presentar la cuestión, que asume implícitamente que la valoración de las existencias finales es la misma en ambos ámbitos, con lo que los criterios utilizados en la contabilidad analítica se transmiten, al menos parcialmente, a la contabilidad general. Para evitarlo, habría que determinar la parte de diferencias de incorporación que afecta a la valoración de las existencias finales y la que afecta a resultados, cerrando consiguientemente las cuentas de diferencias de incorporación con cargo o abono tanto a las de inventario como a la de resultados.

5. CONTABILIZACION CON COSTES ESTIMADOS

En los esquemas básicos de contabilización desarrollados en los apartados anteriores, los asientos se han presentado en un orden sistemático, atendiendo a la lógica interna del proceso de transformación de valores en la empresa. El orden cronológico en que se realicen los mismos puede ser, sin embargo, diferente. Por una parte, las operaciones de la empresa se van entrelazando a lo largo del período, con el consiguiente reflejo en sus registros contables. Por otra, los datos necesarios para la acumulación de los costes y para la determinación de los márgenes y resultados en la contabilidad analítica (lo que hemos venido denominando *información de partida*) pueden demorarse en el tiempo, lo que implica la utilización de datos estimados si se desea disponer de información útil para la gestión.

El empleo de cifras estimadas no modifica la esencia de los esquemas de contabilización presentados, pero sí el orden en que se desarrollan los mismos: primero se imputan los costes (estimados) y sólo después se determina su importe efectivo. Como consecuencia de ello, las correspondientes cuentas de costes se abren con un abono en lugar de con un cargo. Tomemos como ejemplo ilustrativo de la pauta a seguir el caso de los costes de transformación. La cuenta se abriría por la imputación de los mismos, según cifras estimadas, al coste de producción:

Coste de producción

a I.P. Materias primas

a Costes de transformación

A partir de aquí se proseguiría con el proceso de acumulación de costes y de determinación de márgenes y resultados (estimados) según el esquema habitual. Y una vez que se dispusiera de los datos efectivos, se cargaría por su importe la cuenta de costes de transformación:

Costes de transformación

Etc.

a Control - compras y gastos

(o cuentas de gastos de explotación)

Hecho esto, la cuenta de costes de transformación (e igualmente en los demás casos: costes de distribución, etc.) registrará en el haber el importe estimado para los mismos (e imputado a los productos) y en el debe su importe efectivo.

Si la estimación hubiese resultado totalmente exacta, dicha cuenta quedaría saldada y el proceso contable estaría concluido en las mismas condiciones que en los esquemas anteriores, con sólo una alteración en el orden en que se han realizado los asientos.⁷

En caso contrario, el saldo de la misma (o la diferencia entre ambos saldos si, como se indica en la nota anterior, se utilizan dos cuentas) expresará el error de estimación cometido: subestimación o subaplicación de costes, si es deudor; sobreestimación o sobreaplicación si es acreedor.

Este saldo residual puede cargarse o abonarse, según su signo, a resultados (o a sus cuentas divisionarias: margen industrial, etc.), cerrando así la cuenta y completando, con ello, el proceso de contabilización; lo que constituye el procedimiento normal (por aplicación del criterio de economicidad) cuando su importe es pequeño. Cuando, por el contrario, la desviación entre costes estimados y efectivos sea importante, esto podría dar lugar en ciertos casos (dependiendo del concepto de coste de que se trate y de su peso relativo en el conjunto) a una infravaloración o sobrevaloración significativa de las existencias finales; por lo que en dicha circunstancia será más adecuado cerrar la cuenta utilizando dos contrapartidas: las cuentas de inventario por el importe correspondiente para ajustar sus saldos y la cuenta de resultados por el resto.

⁷ Es frecuente también, aunque no necesario, utilizar dos cuentas diferentes para cada concepto de coste: una, acreedora, con la denominación de *costes [de transformación, etc.] estimados o costes [...] aplicados* y otra, deudora, con la de *costes [...] efectivos o costes [...] a aplicar* (procedimiento propugnado, por ejemplo, en el citado Plan General de Contabilidad para la Empresa Española del Instituto de Censores Jurados de Cuentas). En tal caso, el proceso se cerraría por enfrentamiento mutuo de ambas cuentas.

6. CONTABILIZACION CON COSTES ESTANDAR

Los costes estándar son, como los costes estimados tratados en el apartado anterior, costes calculados a priori. Por consiguiente, su utilización impone una alteración similar en el orden en que se desarrolla el esquema básico de contabilización: las correspondientes cuentas de costes se abonan primero por la imputación de los costes estándar y se cargan más adelante cuando se disponga de los datos efectivos, momento en que se ponen de manifiesto las desviaciones entre ambos.⁶

Pero además, los costes estándar tienen un valor normativo: no son simples estimaciones para agilizar el procesamiento de la información (como los costes estimados); son los costes que *deben* producirse de acuerdo con los objetivos de eficiencia técnica y económica establecidos en la empresa. Las desviaciones con respecto a los mismos significan, por lo tanto, que la actuación no se ha ajustado a dichos objetivos de eficiencia, por lo que el análisis de estas desviaciones adquiere una importancia central en el modelo de costes estándar como instrumento para la mejora de la gestión.

Ello justifica un tratamiento contable más pormenorizado de las desviaciones entre costes estándar y efectivos que el planteado en el apartado anterior para los errores de estimación. Aunque no es éste el lugar para una exposición detenida de uno u otro modelo de análisis de desviaciones entre los varios que pueden utilizarse, será necesario, sin embargo, establecer mínimamente una pautas al respecto en relación con las cuales desarrollar el esquema de contabilización que nos ocupa.

Con este fin, tomaremos como referencia el siguiente cuadro de desviaciones, suficientemente sencillo como para evitar las reiteraciones y la discusión de los particularismos de cada modelo, pero lo bastante completo como para permitir su generalización y adaptación a cada caso específico:

⁶ Cabe también la posibilidad, frecuente en la práctica, de desarrollar el proceso contable en partida doble exclusivamente a costes efectivos, presentando los costes estándar y el consiguiente cálculo y análisis de desviaciones mediante cuadros estadísticos, en cuyo caso no se produciría ninguna modificación con respecto a los esquemas de contabilización considerados anteriormente. En el presente apartado nos planteamos la integración de los costes estándar en el sistema formal de cuentas de la contabilidad analítica.

- * **Materias primas.** Distinguiremos dos desviaciones: *desviación económica* o desviación originada por la diferencia entre los precios de compra estándar y efectivo de las mismas, que calcularemos sobre la cantidad total comprada; y *desviación técnica* o en rendimiento, diferencia entre el consumo efectivo y el que según el estándar corresponda a la producción obtenida, desviación que valoraremos al coste unitario estándar de la materia prima (incluyendo precio de compra y coste adicional de aprovisionamiento).

- * **Costes de transformación.** Desglosaremos las mismas desviaciones que para las materias primas. Tomando como base para la imputación de estos costes las horas de actividad, la *desviación económica* vendría medida, pues, por la diferencia entre los costes estándar y efectivo de la hora de transformación, multiplicada por el total de horas trabajadas; y la *desviación técnica*, por la diferencia entre la actividad efectiva y la actividad que según el estándar corresponda a la producción obtenida, valorada al coste estándar de la hora.⁹

- * **Costes de aprovisionamiento, costes de distribución y costes de administración y generales.** Para evitar reiteraciones excesivas y por ser frecuente en la práctica este planteamiento, calcularemos una única desviación global para cada uno de estos conceptos de coste.

De entre las diversas formas posibles de integrar los costes estándar y las correspondientes desviaciones en el proceso contable formal, desarrollaremos aquí un esquema en el que la acumulación de costes, determinación de márgenes y movimiento de inventarios se registran a costes estándar y cada desviación se contabiliza tan pronto como existan datos para la misma.¹⁰ Para mayor claridad y simplicidad de la exposición, asignaremos un número de referencia a cada asiento y consideraremos desfavorables todas las desviaciones (costes efectivos superiores a los costes estándar).

⁹ En el caso de los costes de transformación es usual subdividir la desviación económica en desviación en actividad y desviación en presupuesto (y ulteriores subdivisiones de la misma); pero el desglose apuntado en el texto es suficiente para los fines que aquí se persiguen.

¹⁰ Consideramos que éste es el planteamiento más acorde con los fundamentos del modelo de costes estándar y que confiere un mayor sentido a la contabilización de los mismos. Para una consideración de las diferentes posibilidades alternativas, puede verse el texto de Sáez Torrecilla y Gutiérrez Díaz citado en la bibliografía, capítulo 15.

Contabilización de las existencias iniciales

(1)

I.P. Materias primas

I.P. Productos en curso

I.P. Productos terminados

a Control - existencias

Consideramos las existencias iniciales valoradas a costes estándar. Volveremos sobre este punto al final del presente apartado.

Contabilización de las compras de materias primas

(2)

Coste de compras

Desv. económica MMFP

a Control - compras y gastos

a Costes de aprovisionamiento

(3)

I.P. Materias primas

a Coste de compra

En realidad ambos asientos podrían refundirse en uno sólo y prescindir de la cuenta *Coste de compras*, ya que la función de "espera" que cumplía esta cuenta en los esquemas de contabilización de los apartados anteriores no tiene lugar aquí.

A medida que se van realizando las compras, se trasladan a inventario (por intermedio de la cuenta *Coste de compras*, en su caso) *valorándolas a su coste estándar*, que incluye precio más costes de aprovisionamiento. El coste estándar de aprovisionamiento de estas compras se abona a la cuenta *Costes de aprovisionamiento*, que nace así por el haber, de modo análogo a lo que veíamos en el apartado anterior para los costes estimados. Por su parte, la cuenta *Control - compras y gastos* registra el *precio efectivo* de las compras, con lo que, por diferencia, se pone de manifiesto la desviación económica en materias primas, que se recoge en una cuenta que se abre con esta denominación. Dado que hemos supuesto desfavorables todas las desviaciones, corresponde aquí un cargo a la misma (precio efectivo superior al precio estándar).

Imputación al coste de producción de los factores consumidos

(4)

Coste de producción

a I.P. Productos en curso

La cuenta *Coste de producción* está destinada a registrar el coste de producción estándar. Mediante este asiento se cargan a la misma las existencias iniciales de productos en curso, contabilizadas en el asiento (1) por su coste estándar.

(5)

Coste de producción

Desv. técnica MMPP

a I.P. Materias primas

A medida que se van consumiendo las materias primas, se les va dando salida de la correspondiente cuenta de inventario. Como hemos comentado en los asientos (1) y (2)-(3), dicha cuenta registra la valoración de las materias primas a costes estándar, por lo que el abono a la misma representa ahora el *consumo efectivo valorado a coste estándar*.

El cargo a la cuenta *Coste de producción* se realiza, según lo indicado en el asiento (4), por el coste estándar que corresponde a la producción, es decir, por el *consumo estándar* de materias primas valorado también a coste estándar.

La diferencia constituye, pues, la desviación técnica en materias primas, que es registrada en la cuenta correspondiente. Obsérvese que la desviación económica en materias primas surge y se contabiliza en el momento de la compra; la desviación técnica, en el del consumo.

(6)

Coste de producción

Desv. técnica transformación

a Costes de transformación

De modo análogo a lo visto para las materias primas, la cuenta *Coste de producción* se carga por las *horas estándar* y la cuenta *Costes de transformación* se abona por las *horas efectivas* de actividad, valoradas en ambos casos a costes estándar. La diferencia representa la desviación técnica en costes de transformación.

Contabilización de la producción obtenida

(7)

I.P. Productos terminados

a Coste de producción

La cuenta *Inventario permanente de productos terminados* registra en el debe los productos que se van terminando en el transcurso del período, valorados a su coste estándar.

(8)

I.P. Productos en curso

a Coste de producción

Y al final del período, las existencias de productos en curso son trasladadas a la cuenta de inventario correspondiente, valoradas también al coste estándar.

Contabilización de las ventas, márgenes y resultados

(9)

Control - ventas e ingresos

a Ventas netas

_____ (10) _____

Coste industrial de ventas

a I.P. Productos terminados

_____ (11) _____

Ventas netas

a Margen industrial

_____ (12) _____

Margen industrial

a Costes industrial de ventas

_____ (13) _____

Margen industrial

a Margen comercial

_____ (14) _____

Margen comercial

a Costes de distribución

_____ (15) _____

Margen comercial

a Resultado de explotación

_____ (16) _____

Resultado de explotación

a Costes de admón. y grales.

La estructura general de estos asientos es la misma que en los esquemas de contabilización a costes efectivos; pero en este caso todas las cuentas de costes y márgenes registran magnitudes estándar.

A medida que se van realizando (y contabilizando) las ventas, se les imputa el coste industrial estándar correspondiente a las mismas, dando salida de inventario (a valores estándar) a los productos que se van vendiendo y determinando el *margen industrial estándar*: margen industrial que correspondería a las ventas efectivas si los costes industriales se hubiesen ajustado al estándar.

Con la imputación posterior de los costes de distribución y de administración y generales, también según valores preestablecidos, se llega a la cifra del *resultado estándar* de explotación, de significación similar a la del margen industrial estándar, pero referida en este caso a la totalidad de los costes de explotación.

Contabilización de los costes efectivos

(17)

Costes de aprovisionamiento

Costes de transformación

Costes de distribución

Costes de admón. y grales.

a Control - compras y gastos

Una vez que se conozcan los costes efectivos, se cargan a las correspondientes cuentas de los centros funcionales.

Desviación económica en costes de transformación

El contenido de la cuenta *Costes de transformación* -véase (6) y (17)- es en este momento el siguiente:

Haber: coste estándar del total de horas efectivas de actividad.

Debe: coste efectivo de esas mismas horas.

Su saldo representa, por lo tanto, la desviación económica en costes de transformación. Cerramos, pues, la cuenta trasladando su saldo (que suponemos deudor: desviación desfavorable) a la cuenta de desviación correspondiente:¹¹

(18)

Desv. económica transformación
a Costes de transformación

Contabilización de las restantes desviaciones

Las cuentas *Costes de aprovisionamiento*, *Costes de distribución* y *Costes de administración y generales* han sido abonadas a costes estándar a lo largo del proceso contable -véase (2), (14) y (16)-, y han sido cargadas -asiento (17)- por sus costes efectivos. Sus saldos representan, por lo tanto, la desviación global (que suponemos desfavorable) registrada en los costes de cada uno de estos centros funcionales, por lo que los trasladamos a las respectivas cuentas de desviaciones:

(19)

Desv. costes aprovisionamiento
a Costes de aprovisionamiento

_____ (20) _____

Desv. costes distribución
a Costes de distribución

_____ (21) _____

Desv. costes admón. y grales.
a Costes de admón. y grales.

¹¹ O, si se opta por desglosarla en el sentido indicado en la nota 10, a las cuentas de desviación en actividad y desviación en presupuesto o cuentas divisionarias que procedan.

Cierre de las cuentas de desviaciones

El proceso contable de los costes estándar concluye con el cierre de las cuentas de desviaciones. Caben para ello dos posibilidades:

1. Cerrar las cuentas de desviaciones con cargo o abono a la de resultados o a sus divisionarias. Los inventarios quedan valorados a costes estándar.

Este procedimiento responde a la concepción de que los costes estándar son los auténticos costes, en el sentido de costes necesarios para el desarrollo de una actividad o la obtención de un producto y constituyen, por lo tanto, la base más adecuada para la valoración de los activos (consideración del coste estándar como magnitud que más se aproxima al concepto económico de valor). Las desviaciones representan pérdidas o beneficios debidas a la menor o mayor eficiencia y, como tales, deben ser trasladadas, según este planteamiento, a resultados.

Desde el punto de vista práctico, ofrece la ventaja de simplificar el tratamiento administrativo de las cuentas de inventario, ya que al estar valoradas todas las partidas al mismo coste (el coste estándar) se hace innecesaria la aplicación de los métodos de coste medio, FIFO u otros similares.

La imputación de las desviaciones globalmente a resultados daría lugar al siguiente asiento, tras el cual el saldo de la cuenta *Resultado de explotación* mostraría el resultado efectivo entendido según la concepción que estamos considerando (resultado estándar -asientos (15) y (16)- más/menos desviaciones):

Resultado de explotación

- a Desv. económica MMPP
- a Desv. técnica MMPP
- a Desv. costes aprovisionamiento
- a Desv. económica transformación
- a Desv. técnica transformación
- a Desv. costes distribución
- a Desv. costes admón. y grales.

Si se opta por imputar las desviaciones a las cuentas divisionarias que explican la formación del resultado, con el fin de ajustar las cifras de los márgenes industrial y comercial a sus importes efectivos (en lugar de hacerlo, como en el asiento anterior, sólo con el resultado final), el proceso contable podría ser el siguiente:

Margen industrial

- a Desv. económica MMPP
- a Desv. técnica MMPP
- a Desv. costes aprovisionamiento
- a Desv. económica transformación
- a Desv. técnica transformación

Se reabre con este asiento la cuenta *Margen industrial* para registrar en la misma las desviaciones correspondientes a los factores de coste que inciden en la determinación de dicho margen.¹²

_____ x _____

Margen comercial

- a Margen industrial
- a Desv. costes distribución

Reapertura de la cuenta *Margen comercial* para registrar la reducción del mismo debida, por una parte, a la disminución del margen industrial y, por otra, a la desviación en costes de distribución.

_____ x _____

Resultado de explotación

- a Margen comercial
- a Desv. costes admón. y grales.

Finalmente, todas las desviaciones han quedado imputadas, como en el caso anterior, a la cuenta *Resultado de explotación*.

¹² Alternativamente, podría abrirse para este fin una cuenta de *Desviación en margen industrial*. E igualmente, en el asiento siguiente, *Desviación en margen comercial*.

2. Imputar a las cuentas de inventario la parte correspondiente de las desviaciones para ajustar la valoración de las existencias finales a los costes efectivos y cargar o abonar el resto a resultados (o, como en el procedimiento anterior, a sus cuentas divisionarias):

I.P. Materias primas
I.P. Productos en curso
I.P. Productos terminados
Resultado de explotación
 a Devs. económica MMPP
 a Devs. técnica MMPP
 a Devs. costes aprovisionamiento
 a Devs. económica transformación
 a Devs. técnica transformación
 a Devs. costes distribución
 a Devs. costes admón. y grales.

Se consideran en este caso como auténticos costes los costes efectivos, en el sentido de costes contrastados en la realidad, frente al carácter hipotético o predictivo de los costes estándar.

Con este procedimiento, al quedar valoradas las existencias a costes efectivos, para el desarrollo del proceso contable en el período siguiente deberá comenzarse por reajustar las cuentas de inventario a los costes estándar, poniendo de manifiesto las desviaciones contenidas en las mismas. Con lo que el asiento (1) quedaría como sigue:

I.P. Materias primas
I.P. Productos en curso
I.P. Productos terminados
Devs. existencias iniciales¹³
 a Control - existencias

¹³ o bien una cuenta divisionaria para cada cuenta de inventario.



5307402945

7. BIBLIOGRAFIA SELECCIONADA

Modelos normalizados

Plan General de Contabilidad para la Empresa Española.

Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, 1962.

(Desarrollo de un modelo monista con costes estimados).

Plan General de Contabilidad, Grupo 9 (Contabilidad Analítica).

Aprobado por Orden de 1 de agosto de 1978, BOE de 22 de septiembre.

(Desarrollo de un modelo dualista con incorporación de costes estándar).

Plan Comptable Général

Conseil National de la Comptabilité, Paris, 1982 y 1986.

Título III: "Comptabilité Analytique".

(Hay traducción española: *Plan General Francés de Contabilidad*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 1992).

Manuales

Hansen, P.: *Contabilidad interna de la industria*, Aguilar, Madrid, 1961.

Capítulo 13: "Formas de organización de la contabilidad financiera y de la de explotación".

Sáez Torrecilla, A. y Gutiérrez Díaz, G.: *Contabilidad de costes*, Universidad Nacional de Educación a Distancia, Madrid, 1989.