



W
—
28
(9036)

Documento de Trabajo

9 0 3 6

**LA CAPTACION Y ELABORACION DE LOS DATOS
SOBRE COSTES POR FACTORES**

Javier Zornoza Boy

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y EMPRESARIALES.- UNIVERSIDAD COMPLUTENSE
Campus de Somosaguas. 28023 - MADRID

Esta publicación de Documentos de Trabajo pretende ser cauce de expresión y comunicación de los resultados de los proyectos de investigación que se llevan a cabo en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Complutense de Madrid. No obstante, la publicación está abierta a investigadores de otras instituciones que deseen difundir sus trabajos en ella.

Los Documentos de Trabajo se distribuyen gratuitamente a las Universidades e Instituciones de Investigación que lo solicitan. Asimismo, las peticiones personales pueden ser atendidas en la medida en que se disponga de ejemplares en existencia.

Se ruega a las personas e instituciones interesadas en solicitar ejemplares que utilicen el boletín de pedido que figura seguidamente.

DOCUMENTOS DE TRABAJO
Boletín de Pedido.
Nombre de la persona o institución:
.....
Calle: nº
Ciudad:Distrito Postal:.....País:
Solicita una suscripción permanente <input type="checkbox"/>
(sólo Universidades e Instituciones de Investigación) <input type="checkbox"/>
Solicita los Documentos de Trabajo cuyos números se relacionan a continuación: _____

Enviar a:
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad Complutense de Madrid
Vicedecano
Campus de Somosaguas. 28023 MADRID. ESPAÑA.

NOTA

El presente documento de trabajo es resultado de la discusión realizada sobre la ponencia del mismo título 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 durante el curso 1.990-91.

Dicho seminario, que se apoya en una labor previa de investigación, docencia y diseño de aplicaciones prácticas realizadas en común por los referidos profesores durante cursos anteriores, 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, incorporando algunas de las contribuciones doctrinales más recientes así como la experiencia profesional de los participantes en el mismo.

La serie, de la que han aparecido anteriormente los documentos 9033 y 9035, irá recogiendo los textos correspondientes a otras ponencias que vayan siendo objeto de discusión a lo largo del presente curso académico.

LA CAPTACION Y ELABORACION DE LOS DATOS SOBRE COSTES POR FACTORES

Javier Zornoza Boy.

Dpto. de Economía Financiera y Contabilidad II.

Universidad Complutense de Madrid.

SUMARIO

1. LA CAPTACION Y ELABORACION CONTABLE DE LOS DATOS SOBRE EL CICLO DE EXPLOTACION P. 1

2. AGRUPACION DE COSTES POR FACTORES P. 10
 - 2.1. IntroducciónP. 10
 - 2.2. Cifras históricas y cifras estimadas en el análisis de los costes por factoresP. 14

LA CAPTACION Y ELABORACION DE LOS DATOS SOBRE COSTES POR FACTORES

1. LA CAPTACION Y ELABORACION CONTABLE DE LOS DATOS SOBRE EL CICLO DE EXPLOTACION.

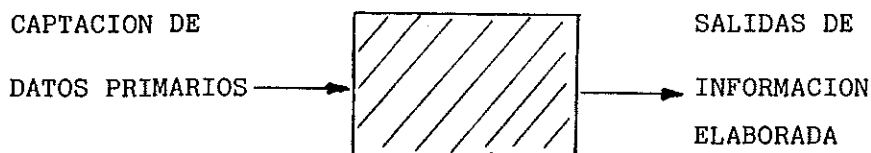
La administración de una entidad precisa una gran cantidad de datos si quiere controlar las operaciones llevadas a cabo, y planear las actividades futuras.

La recogida de información sobre las transacciones que se llevan a cabo por una empresa es el primer punto de una cadena que conduce, finalmente, a disponer de datos relevantes sobre el efecto que dichas transacciones tienen en la empresa que las realiza.

El proceso de captación de datos exige previamente la identificación de las operaciones realizadas, de los flujos de recursos que se integran en la organización, se desplazan en su seno, salen de la misma, y que van a constituir el objeto de la información de carácter económico y financiero; dicha identificación o selección previa está guiada por los conceptos contables.

Una vez seleccionados los hechos significativos, es decir los hechos que conviene captar, surge un trabajo adicional, ya que éstos hechos que van a ser recogidos deben haber sido previamente medidos, clasificados e interpretados. Ello exige disponer de unos criterios de valoración (que nos permitan expresar los recursos en valores monetarios), y de unos criterios de clasificación (que nos permitan, por ejemplo, separar activos y gastos). Todo ello, en definitiva, supone interpretar los datos que van a ser captados, fundándose esta interpretación en una determinada perspectiva de lo que es una empresa, y que en gran medida viene recogida en los principios contables. (1)

De lo expuesto hasta aquí se deduce la importancia que tiene, en el proceso de elaboración de datos de carácter económico-financieros sobre una entidad, la captación de información de partida. Esta se inserta en el ciclo contable en la forma que representa el siguiente diagrama:



El proceso de elaboración de la información se sitúa entre las entradas y las salidas de datos (en la "caja negra" de nuestro diagrama). Dichá elaboración va a estar condicionada por el tipo de datos captados, es decir, por los hechos que se hayan considerado significativos. También va a verse influida por la forma de valorarlos, de clasificarlos y de interpretarlos.

La captación de datos supone, ordinariamente, el manejo de un gran volumen de información, y a veces requiere, asimismo, la utilización de un gran volumen de documentos, ya que se están registrando de forma desagregada las transacciones realizadas. Por el contrario, la información elaborada que ofrece finalmente el ciclo contable suele corresponder a unas cifras agregadas que muestran la síntesis de los datos sobre las transacciones llevadas a término, y que permiten tomar decisiones a los usuarios internos o externos de la información contable.

El ciclo contable al que nos venimos refiriendo se plantea, pues, captar todo tipo de flujos de recursos económicos y financieros, que tengan lugar entre la entidad y el mundo exterior (compras, ventas, etc.), así como los que ocurran dentro de la propia entidad (amortizaciones, elaboración de productos, etc.), durante un periodo de tiempo especificado.

Es importante señalar que, en el ciclo contable, son las características de los informes de salida los que marcan la pauta a seguir en los restantes eslabones del proceso. Esto es, en el diseño del proceso de tratamiento de la información, una vez definidas unas "salidas" del sistema, van a quedar establecidas unas necesidades de datos primarios que lo deben nutrir.

Como ejemplo de lo anterior cabe referirse a la lista de cuentas de un plan contable, en tanto que dichas cuentas sirven para recoger los datos primarios, que una vez que hayan sido elaborados, permitirán obtener las "salidas" de información relevantes. Desde 1.973, fecha en que comenzó en España la normalización contable a través de un plan contable oficial, se ha extendido el uso de la clasificación por naturaleza de los gastos e ingresos. Esta clasificación, que busca el origen de dichos elemento, es la que figura en los grupos 6 y 7 del plan contable, y va a ser empleada en la elaboración del documento de "salida" que es la cuenta de pérdidas y ganancias.

La clasificación por la naturaleza de los gastos e ingresos es, sin embargo, sólo una de las formas posibles de ordenar los datos relativos a las operaciones que realiza una empresa, y existen otras clasificaciones que en ocasiones no carecen de interés. Sin ánimo de ser exhaustivo cabría recordar que además de agrupar los datos sobre gastos e ingresos:

- a) Por períodos.
- b) Según la naturaleza del servicio que se compra o vende.
- c) Según sean ordinarios propios de la explotación o bien que se originen en circunstancias de carácter extraordinario.

Son posibles otras clasificaciones, tales como:

- d) según el factor productivo al que corresponda.
- e) según la función a la que corresponda.
- f) según el centro de costes, de beneficios, de inversiones, de responsabilidades, etc., al que corresponda.

- g) según el producto al que corresponda.
- h) según el proyecto al que corresponda.

Conviene señalar como el aspecto más destacado de las distintas clasificaciones que estamos considerando, que éstas no son formas excluyentes, o incompatibles entre sí, de presentar la información. Por el contrario se pueden emplear simultáneamente varias de las clasificaciones reseñadas. Así, por ejemplo, es posible clasificar los gastos según su naturaleza, y al mismo tiempo también captar esos mismos gastos según el centro en el que se consumen estos recursos, y, además, hacerlo según los productos a los que correspondan. Trabajando de este modo se podrá obtener toda aquella información que se considere relevante, lo que supone ampliar la capacidad analítica de la información contable. Tradicionalmente se ha venido esquematizando el proceso de captación y elaboración de los costes correspondientes al ciclo de explotación a través de una serie de fases lógicas en el tratamiento de los costes (2), que llevaría a informar sobre:

- las clases de costes.
- los lugares de costes.
- los portadores de costes.

Sin embargo hay que hacer notar que en el manejo de los datos de una entidad no hay necesidad de seguir secuencialmente estas fases (3). Antes al contrario, desde el mismo momento de la captación de los datos se puede ir recogiendo la información que corresponda a varias fases. Ello será posible siempre que se esté captando información sobre los costes imputables exclusivamente a una función, o a un centro de costes, o a un producto individual, etc. Con ello se evitan problemas posteriores de reparto de costes comunes, siempre sujetos a algún grado de subjetividad (4), y se mejora la información necesaria para el control de los recursos productivos.

En los párrafos anteriores, como ya habrá observado el lector, estamos proponiendo un procedimiento de captación de datos que simultáneamente utilice distintos criterios de clasificación, eligiendo aquellos que sean relevantes entre los propuestos anteriormente. El objetivo es el de rebasar la simple clasificación por naturaleza a la que nos han acostumbrado los planes de contabilidad, y así optar por una clasificación múltiple (5) que, además, se amolda perfectamente a un tratamiento informatizado de los datos.

El enfoque de la clasificación múltiple nos plantea el problema de la captación de datos en los términos de creación de una base de datos primarios que sea capaz de responder a las exigencias de la contabilidad general, y también a las mayores exigencias analíticas de la contabilidad de gestión.

Ello se resuelve utilizando un adecuado sistema de codificación de los datos de entrada (codificación múltiple). De esta forma un gasto concreto sería objeto de codificación con varios tipos de códigos, en el momento de su captación.

Supongamos, a título de ejemplo, que se registra un gasto correspondiente a una prima de seguros, y que hubieramos definido cuatro criterios de clasificación (Por naturaleza, por factor analítico, por centro y por producto). El importe de la prima de seguros se incluirá, desde la perspectiva de la naturaleza del gasto, en "servicios exteriores"; desde la perspectiva del factor productivo (supongamos que corresponda al seguro de mantenimiento de una maquinaria) se incluirá en "Equipo e instalaciones" (6); desde la perspectiva del centro de coste se incluirá en aquel en el que desarrolle su actividad la maquinaria, (supongamos que sea el "Taller 2"); finalmente, si suponemos que en el "Taller 2" se elaboran distintos tipos de productos, no se podrá identificar, en el momento de la captación del gasto, el producto al que habrá que imputar dicho coste. Todo el proceso de clasificación múltiple que nos presenta este ejemplo se resuelve, si se utiliza un soporte informático, con las correspondientes

codificaciones del dato de partida para cada tipo de clasificación, tal y como lo recoge el siguiente cuadro:

Criterios de Clasificación Dato primario	Naturaleza	Factor Analítico	Centro de costes	Producto
PRIMA DE SEGUROS	S. Exterior	Equipo e instalac.	Taller 2	-

Por lo tanto a "S. Exteriores" le corresponde un código (unas cifras y/o letras establecidas de ante mano como también le corresponderá a "Equipos e instalaciones", o a "Taller 2". La clasificación por productos recogerá a través de un código apropiado para el caso que el gasto "Prima de Seguros" no corresponde, en el momento de captarlo, a ningún producto específico; ello supondrá, posteriormente, aplicar alguna clave de distribución.

De esta forma cuando se hayan contabilizado todos los datos primarios se podrá obtener, entre otras informaciones, el total de "S. Exteriores" (dato de interés para la cuenta de pérdidas y ganancias de la contabilidad general), así como el total de los costes directos del "Equipo e instalaciones" y del "Taller 2" (datos de interés para el control de las operaciones realizadas y de sus costes y, para planificar las actividades futuras).

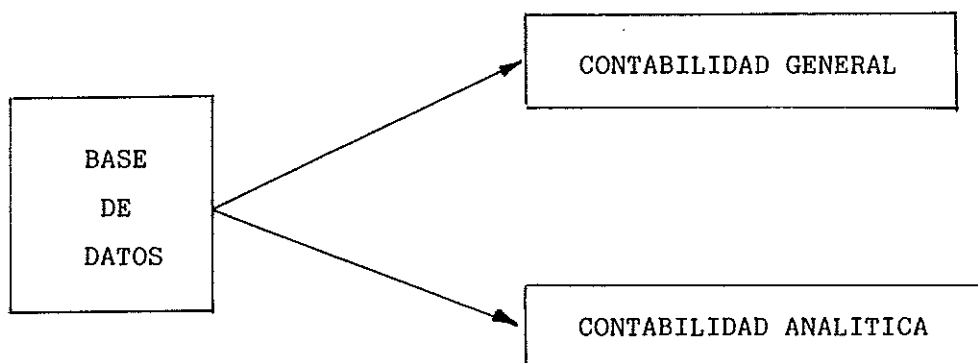
El empleo de diversos códigos para la clasificación de los datos a medida que éstos se captan, plantea el requisito imprescindible de que la información de partida aparezca en la forma más desagregada posible. Esto puede obtenerse captando los datos a partir de las facturas, los documentos de compra o venta, etc. cuidando que no se de una agregación de elementos de características distintas.

Hay que tener presente, asimismo, que en la base de datos primarios la información contable no es la única fuente de información de que se dispone. El banco de datos de la organización generalmente incluye, en palabras de G. Shillinglaw, "bastante información expresada en unidades físicas, por ejemplo del producto total, las horas/hombre, los coeficientes de rendimiento, etc." (7).

En la base de datos del sistema contable habrá que llevar un tratamiento específico para elementos tales como:

- Las existencias: a través de un inventario permanente de entradas y salidas, con su correspondiente valoración.
- El inmovilizado: con inclusión del dato de las actividades reales llevadas a cabo, para el cálculo de las amortizaciones efectivas.
- La nómina: con información desglosada por centros de actividad, categorías profesionales, etc.

Una base de datos obtenida a partir de una clasificación múltiple de los datos primarios podrá ser de uso indistinto para la contabilidad general y para la contabilidad analítica, tal como recoge el siguiente esquema:



En aquellos casos en los que se produzcan diferencias de criterio en la elaboración de las magnitudes de la contabilidad general y de la contabilidad analítica (afectando a aspectos tales como la periodificación o las amortizaciones, o los costes financieros, etc.), el registro de dichas "diferencias de incorporación" podrá utilizarse para llegar a una conciliación de los datos contables generales y analíticos, que ponga de manifiesto la coherencia de las cifras de cada ámbito contable.

El sistema de la codificación múltiple supone planteamiento contabilizador más amplio que el tradicional de la contabilidad analítica monista (o integrado), o que el no menos tradicional de la contabilidad analítica con cuentas reflejas (8), ya que éstos modos de registrar información permanecen impermeables a los grandes cambios ocurridos durante las últimas décadas en cuanto a la tecnología de la información se refiere (9).

Dejando al margen los problemas de captación de datos, ya analizados, y entrando en lo que van a constituir las "salidas"de información del banco de datos, hemos de señalar que éstas "no se limitan a los datos de ingresos y costo operativos o a los que se deducen de ellos. Otra parte consiste en datos no financieros de varios tipos. Entre los ejemplos apropiados podemos incluir las estadísticas del producto, el número de visitas realizadas por los vendedores a diferentes clases de clientes la cantidad de tiempo perdido en accidentes y el porcentaje de unidades defectuosas en diferentes lotes de producción" (10). "Hasta cierto punto los datos no monetarios son sustitutos o subrogados de los datos monetarios. Por ejemplo, la cantidad de tiempo perdido suele ser importante porque el tiempo perdido implica una pérdida financiera. Pero es posible que sea difícil de comprender esta pérdida financiera, y en estas circunstancias la estadística física suele servir a las necesidades de la administración tan bien o mejor que su expresión monetaria" (11).

Uno de los documentos de salida de una base de datos, que se emplea fundamentalmente en el marco de la gestión por áreas de responsabilidad, es el denominado "cuadro estadístico de mando". En realidad, tal como señalan Lauzel y Cibert, "no es en un solo cuadro estadístico de mando que hay que pensar, sino en tantos cuantas responsabilidades complejas distintas se den en la empresa; tanto en el sentido ascendente como en el descendente la información sigue, pues, grosso modo, las líneas del organigrama de la empresa" (12). El cuadro estadístico de mando aporta los "puntos de referencia cuya confrontación permite controlar la acción pasada y orientar hacia la acción futura idónea" (13).

La información contenida en los cuadros de mandos está destinada a señalar, de forma sintética, los hechos anormales que deberán ser objeto de una análisis más profundo, con vistas a su control, pensando en que dicha información deberá llevar a adoptar decisiones al usuario del cuadro de mandos.

A modo de conclusión de lo expuesto en este apartado cabría citar a Herbert A. Simon cuando pone de relieve que "El problema de primera magnitud con respecto al impacto de las tecnologías de la información es (...) la sobrecarga de información. Por tanto, al diseñar sistemas de información deberíamos comenzar considerando las necesidades de información de los usuarios, no las de los que la producen. ¿Cuántas organizaciones conocen ustedes en las que se haya estudiado el proceso real de adopción de decisiones para llegar a conocer qué tipos de información serían relevantes, y, en base a ellos, diseñar su sistema de información?" (14).

2. AGRUPACION DE COSTES POR FACTORES

2.1. Introducción

Para una adecuada toma de decisiones empresariales sobre los factores productivos que se emplean al desarrollar las actividades del ciclo de explotación, es preciso agrupar los costes atendiendo a una clasificación analítica de dichos factores productivos.

De acuerdo con el planteamiento desarrollado en el apartado anterior, los costes deben ser objeto de diferentes clasificaciones que respondan a un propósito gerencial, aportando datos que permitan el control de las operaciones actuales o bien las decisiones sobre operaciones futuras. Una de estas clasificaciones que aporta una perspectiva distinta sobre los recursos utilizados, es la que establece, con carácter analítico, una división de los costes por factores productivos. Esta es, tal vez, la menos desarrollada en la literatura contable, y por ello consagramos el presente apartado a su análisis.

La agrupación de costes por factores implica una clasificación diferente a la de la naturaleza del servicio adquirido u origen del gasto, que recogen nuestros planes contables. La clasificación por factores se plantea aportar la información sobre los costes operativos correspondientes a los factores productivos de la empresa. Este planteamiento analítico de los factores productivos puede ser objeto de desarrollos distintos según las características de la entidad a la que nos refiramos, y según el análisis que vayamos a realizar con dicha información.

Supongamos, a título de ejemplo, que en una entidad se definan los siguientes factores:

- personal.
- Equipo productivo e instalaciones.
- Suministros y servicios exteriores.
- Materiales.

De acuerdo con lo anterior, los datos sobre los costes serán clasificados del siguiente modo:

- Costes asociados al personal.
- Costes asociados al equipo e instalaciones.
- Costes asociados a los suministros y servicios exteriores.
- Costes asociados a los materiales.

Los costes asociados al personal vendrán dados por los gastos específicos de la nómina, así como por otros tales como los correspondientes a dietas, transportes y locomoción, formación del personal, etc.

Los costes asociados al equipo productivo e instalaciones que sean propiedad de la empresa, vendrán recogidos por las amortizaciones efectivas de los elementos del inmovilizado, así como por otros gastos necesarios para que dicho inmovilizado esté en condiciones de presentar adecuadamente sus servicios; tales como los gastos por reparaciones y conservación, por contratos de mantenimiento, por contratos de seguros, por repuestos que se consuman en el ejercicio, etc.(15).

Los costes asociados a los suministros y servicios exteriores recogen los gastos del ejercicio de estas características, tales como los consumos de agua, de energía eléctrica o teléfono; los arrendamientos, las indemnizaciones, los trabajos realizados por otras empresas, etc,

Los costes asociados a los materiales recogen el consumo de aquellos elementos inventariables, adquiridos en el exterior o elaborados por la propia empresa, incluyendo en dicho coste la parte que les pueda corresponder de los costes de aprovisionamiento y de posesión.

Una clasificación de los costes por factores analíticos como la que acabamos de exponer puede ser objeto de una mayor o menor desagregación por funciones, actividades, centros, máquinas, grupos de máquinas, productos individuales, grupos de productos, etc., lo que se puede conseguir a través del empleo de la correspondiente codificación múltiple al captar los datos. En este proceso de desagregación puede resultar de interés la creación de nuevos factores correspondientes a un determinado nivel de análisis. La separación de los costes por factores entre las diferentes funciones, etc., planteará entonces un problema de separación de aquellos costes que sean comunes a una función, etc.

Cuando procesamos información de una determinada manera, es porque esperamos emplearla en la toma de decisiones. En la agrupación de costes que nos ocupa es interesante señalar que el elemento clave que nos va a proporcionar una información relevante para la toma de decisiones, está en una adecuada delimitación de los factores productivos a considerar (16).

Así cabe señalar como ejemplo, que unos costes asociados al equipo productivo propiedad de la empresa servirán, si están calculados acertadamente, para tomar decisiones estableciendo comparaciones con los costes que resultarían al considerar las alternativas de alquiler de un equipo productivo semejante o de utilización del procedimiento "leasing" para disponer del equipo. Otro ejemplo significativo es la utilización de los costes agrupados por factores en la estimación de unos costes correspondientes a ejercicios futuros, en el contexto de la gestión presupuestaria, estableciendo unos costes estándar por factores productivos. Un tercer ejemplo de la utilidad del establecimiento de costes

agrupados por factores es el que corresponde al análisis de alternativas derivadas de la innovación de los productos o del proceso productivo y su incidencia en los costes de los factores productivos, pudiendo obtener información para aquellos factores considerados especialmente relevantes en dicho proceso innovador (en su caso, sustitución de trabajo por maquinaria, y en su incidencia en la estructura del coste, etc.). Otro ejemplo más en el que una agrupación de los costes por factores aporta datos relevantes, lo encontramos cuando hay que plantearse decidir entre las alternativas de elaborar con medios propios los productos (finales o intermedios) o bien encargarlos a otra empresa, variando entonces la estructura del coste; con el adecuado desglose de los costes asociados a los suministros y servicios exteriores, para captar los costes exteriores del proceso, una clasificación por factores ofrecerá información adecuada para dicho análisis comparativo. Cabría, finalmente, decir que una estructuración de costes por factores tendrá justificación si estos datos son relevantes tanto en el control de las operaciones actuales como en el planteamiento de las operaciones futuras (17).

2.2. Cifras históricas y cifras estimadas en el análisis de los costes por factores.

La incorporación en el ciclo contable de magnitudes técnicas y económicas calculadas, esto es, aquellas que en lugar de corresponder a los datos reales o históricos surgen de estimaciones, es una práctica habitual en el campo de la contabilidad analítica. Refiriéndonos ahora específicamente a los costes, hay que resaltar que los motivos para la utilización de cifras predeterminadas son de dos tipos (18):

- a) Debido a motivos de oportunidad de la información sobre los costes, de modo que se puedan obtener dichos datos en el momento en que ésta información sea todavía de interés para la toma de decisiones. Como ejemplo puede citarse que una cifra estimada de los costes de los factores productivos empleados en el centro de aprovisionamiento, puede agilizar el cálculo de los costes de las materias primas y, por consiguiente, el coste de aquellas que hayan sido objeto de consumo. El plazo de los "ejercicios" de la contabilidad analítica, normalmente de menor duración que el anual de la contabilidad financiera de uso externo, contribuye al empleo de cifras estimadas sobre los costes.

- b) Debido a razones de análisis y control de los costes, expresado en este caso las magnitudes estimadas lo que habrán de ser las pautas de comportamiento de los costes correspondientes al ciclo de explotación. Dichos patrones de conducta se establecen sobre la base de unas previsiones iniciales sobre el rendimiento, los precios y la tasa de actividad de los factores productivos. Este tipo de información predeterminada recibe el nombre de "costes estandar", y se emplea en el control de la gestión de la empresa.
A través de los costes estandar se intenta que al realizar estimaciones no se lleven al futuro los errores del pasado (19), gozando esta información, asimismo, de las ventajas de oportunidad señaladas en el apartado anterior.

En una clasificación de los por factores caben tanto la utilización de cifras estimadas sobre lo que pueden llegar a ser unos costes (y que para evitar ser conocidos con cierto retraso, se procede a su estimación), como la utilización de costes estandar con los que contrastan las realizaciones conseguidas, analizando las desviaciones que surgen entre los estándares y los datos efectivos.

En la base de datos contable se podrá incluir, además de todo lo relativo a las operaciones ya realizadas por la empresa, la información estimada que se crea de interés, así como el procedimiento de corrección de aquellas cifras resultantes de estimaciones, una vez se hayan captado y elaborado los datos reales.

Si las estimaciones corresponden a los llamados costes estandar, el análisis de los costes por factores será una parte integrante de la gestión presupuestaria. Dicho análisis se propone, en el proceso de toma de decisiones penetrar el velo de las cifras reales o cifras "a posteriori" y supondrá el empleo de información sobre los siguientes aspectos:

- a) La estimación de las consecuencias de cada una de las alternativas analizadas.
- b) Las alternativas elegidas, y su influencia en los objetivos de la entidad.
- c) Las cifras efectivas, y su comparación con las del estandar.
- d) La identificación de nuevas formas de acción.

Concluimos resaltando lo que nos parece que es el aspecto más significativo de las magnitudes estandar, en cuanto a su valor analítico, y que P. Rivero pone de relieve en los siguientes términos: "La contabilidad analítica por costes estandar proporciona al empresario valores 'normativos' de las distintas magnitudes que intervienen en el resultado" (20). Aplicados al análisis por factores de coste serán de especial utilidad en el control de los recursos empleados en el ciclo de explotación, y en el análisis de las alternativas sobre las que tomar decisiones.

NOTAS

(1) Sobre el análisis de los problemas de medición, valoración y agregación contable es de interés: MALLO, C.: Contabilidad Analítica, I.P.C., Mº de Hacienda, Madrid, 1.982. Capítulo 4.

(2) Véase a este respecto:

FERNANDEZ-PIRLA, J.M.: Economía y gestión de la empresa, Ed. I.C.E., Madrid, 1.981, Capítulo XXVI.

HANSEN, P.: Contabilidad Interna de la Industria, Ed. Aguilar, Madrid, 1.961, Primera Parte.

(3) Sobre los inconvenientes que puede presentar, para la correcta valoración de los productos, una imputación secuencial de los costes, o "en dos etapas" (centros y productos), si no se utilizan bases de reparto múltiples, véase:

COOPER, R. y KAPLAN, R.S.: "How Cost Accounting Systematically Distorts Product Costs", en BRUNS, W.J. y KAPLAN, R.S. (eds): Accounting and Management. Field Study Perspectives. Harvard Business School Press, Boston, 1.987, pp. 215-216.

(4) Es de interés el análisis del problema de la separación de los costes comunes realizado por AHMED, M. y SCAPENS, R. "Cost allocation Theory and practice: The continuing debate", en ASHTON D., HOPPER T. y SCAPENS, R. W.: Issues in Management Accounting Prentice Hall International, 1.991.

(5) Esta es, con el nombre de "codification multiple", una de las formas de funcionamiento previstas en el "plan comptable général" francés de 1.986 para el enlace y la conciliación de las magnitudes contables externas e internas. Véase: Plan comptable général, Conseil National de la Comptabilité, Paris, 1.986: Titre III A.4. "Liaison entre comptabilité générale et comptabilité analytique", y D.1 "Procédures comptables et para - comptables".

(6) Sobre costes por factores véase el apartado 2 de este texto.

(7) SHILLINGLAW, G.: Contabilidad de Costos. Análisis y control, Ed. El Ateneo, Buenos Aires, 1.977, p. 49. El capítulo 4 de este libro, titulado "Estructura del banco de datos contables", es de gran utilidad para profundizar en el tema que nos ocupa.

(8) Sobre monismo y dualismo, pueden consultarse, entre otros muchos textos: HANSEN, P.: Contabilidad Interna de la Industria, Ed. Aguilar, Madrid, 1.961, capítulo XIII.

Plan comptable général, Conseil National de la Comptabilité, Paris, 1.986 Tite III, A.4 y D.1.

(9) Véase: KING, M. y otros: "Information Technology and the changing role of management accountants", en ASUTON D, HOPPER, T. y SCAPENS, R.: Issues in Management Accounting, Prentice Hall International, 1.991.

(10) SHILLINGLAW, G., op. cit., p. 59.

(11) Ibídem, p. 59.

- (12) LAUZEL, P. y CIBERT, A.: De los ratios al cuadro de mando.
Ed. F. Casanovas, Barcelona, 1.967, p. 194.
- (13) Ibídem, p. 195.
- (14) Simon, H. A.: "Information Technologies and Organizations", Accounting Review, July 1.990, 662.
- (15) Véase el capítulo 8, "Costes del activo fijo" del libro de LOPEZ DIAZ, A. y MENENDEZ MENENDEZ, M.: Curso de Contabilidad Interna, Ed. Ac., Madrid, 1.989.
- (16) Entre las diversas delimitaciones de factores es conocida la tesis de Ollaguier, quien "obtiene un salario-máquina totalizando el salario de la mano de obra que maneja la máquina, la energía, el entretenimiento y la amortización". Véase: LAUZEL, P.: El control de gestión, Ibérico Europea de Ediciones, Madrid, 1.968, Tomo I, p 111.
- (17) Una aplicación práctica del análisis de los costes por factores, puede encontrarse en: NORVERTO, C.; MUÑOZ, C.; VEUTHEY, E. y ZORNOZA, J.: "Pautas para un modelo contable de gestión que integre los aspectos presupuestario y analítico en un organismo público", Actualidad Financiera, nº 46, Diciembre 1.990.



5307411230

(18) Véase: BACKER, JACOBSEN y RAMIREZ PADILLA: Contabilidad de Costos, McGrawHill, México, 1.983, 2ª Edición, pp 385-386.

ARNOLD, J. CRSBERG, B, y SCAPENS, R. (eds): Topics in Management Accounting, Accounting, Philip Allan Publishers, 1.980. Capítulos 10 y 11.

(19) LAUZEL, P: El control de gestión. Ibérico Europea de Ediciones, Madrid, 1.968. Tomo II, p. 250.

(20) RIVERO TORRE, P.: Análisis de balances y estados complementarios, Ed. Pirámide, 1987. p. 241.