



W
28
(9035)

Documento de Trabajo
9 0 3 5



**ANALISIS FUNCIONAL DE
LOS COSTES Y RESULTADOS**

Clara Isabel Muñoz Colomina

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.

ANALISIS FUNCIONAL DE LOS COSTES Y RESULTADOS

Clara Isabel Muñoz Colomina.

Dpto. de Economía Financiera y Contabilidad II.

Universidad Complutense de Madrid.

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.

Esta serie, de la que ya ha aparecido el documento 9033 irá recogiendo los textos correspondientes a otras ponencias que vayan siendo objeto de discusión a lo largo del presente curso académico.

ANALISIS FUNCIONAL DE LOS COSTES Y RESULTADOS

1.- Introducción: clasificación por naturaleza y por funciones.....	3
2.- Costes funcionales básicos	4
3.- Imputación de los costes funcionales básicos	8
4.- Tratamiento de los costes financieros	11
5.- Cuenta funcional de los resultados	13
5.1.- Estructura de la cuenta	14
6.- Flujograma general de los costes	17
7.- La Cuenta funcional de Resultados en el Nuevo Plan General de Contabilidad Español	20
8.- Bibliografía	24

1.- INTRODUCCION: CLASIFICACION POR NATURALEZA Y POR FUNCIONES.

Los costes de la empresa pueden ser clasificados de formas diversas, según los objetivos informativos y de análisis que se persiguen en cada caso.

Existen dos formas de particular relevancia en el proceso de captación de datos por el sistema contable: la clasificación por naturaleza y por funciones.

Cuando se adopta una clasificación por naturaleza, el procedimiento de captación y registro de datos se encamina a identificar a cada factor por el tipo de bien o servicio utilizado (coste de personal, costes de alquileres, costes de energía ...). Esta clasificación ofrece un criterio sencillo y con un alto grado de objetividad, así como una buena base para la información y el control desde la toma de decisiones de los usuarios externos de la información contable.

Por ello ha tenido una gran aceptación en diversos países para la composición de la cuenta de resultados a efectos externos, principalmente en los que disponen de un plan general contable que desarrolla las disposiciones legales en materia de contabilidad - como el caso de España -

Esta clasificación por naturaleza permite conocer el volumen de factores empleados a lo largo del período de forma global y por tanto analizar la contribución de cada factor en la generación del valor añadido o en el excedente de productividad global. Igualmente establece un punto de conexión con los aspectos financieros que conlleva la adquisición de factores productivos.

Esta clasificación aunque es útil no es suficiente en el ámbito de la contabilidad analítica pues no permite analizar la asignación ni el aprovechamiento de los factores.

En efecto, tanto para la valoración de los bienes o servicios producidos por la empresa, como para el análisis de la eficiencia, en la utilización de los factores, es necesaria una clasificación funcional de los mismos.

La clasificación funcional de los costes, identifica a los factores según el destino o aplicación que estos hayan tenido en el ciclo de explotación.

A través de ella puede establecerse una relación particularizada entre los esfuerzos realizados (medidos por los costes) y los rendimientos conseguidos, como base imprescindible para que la imputación de los costes tenga significación económica y para hacer posible el análisis de eficiencia.

2. COSTES FUNCIONALES BASICOS

Cualquier empresa analizada en sentido económico realiza un proceso interno de transformación de valores a medida que desarrolla su proceso productivo que se caracteriza por aumentar en algún grado la utilidad de los bienes económicos invertidos.

Este proceso constituye el denominado ciclo de explotación de la empresa el cual comienza con la obtención de liquidez para la adquisición de factores productivos y finaliza con su posterior venta y cobro. En las empresas industriales la venta y cobro viene precedida de la transformación física de los factores.

Este ciclo de explotación se compone de una serie de fases a través de las cuales se produce el proceso de transformación y de agregación de valores, y se expresa en las funciones básicas en que habitualmente se descompone la actividad productiva:

- . - función de compra o aprovisionamiento
- . - función de fabricación o transformación industrial
- . - función de distribución o venta.
- . - función de dirección y administración general

Estas funciones en tanto que son los lugares de destino de los factores productivos adquiridos y/o consumidos en el período, nos indican para qué se han utilizado.

En cada una de ella se produce una parte del proceso de transformación de valores cuya cuantificación y agregación contable da lugar a conocer las magnitudes de:

- . - coste de aprovisionamiento
- . - coste de fabricación
- . - coste de distribución
- . - coste de administración

La determinación de estas magnitudes puede responder a la necesidad de agregar los valores para conocer globalmente el coste de una actividad o a la necesidad de conocer los costes que ocasiona cada centro en una organización descentralizada.

En el primer caso, "costes por actividad", el sistema contable no responde a una búsqueda de información para asignación de responsabilidades, sino a una agregación de factores que responde al criterio de economicidad en la obtención de información. Por ello cada coste de actividad se compone de aquellos elementos que son fácilmente asignables al estar ocasionados específicamente por una función (son costes directos a la función) más una parte de los costes de elementos de uso común (costes indirectos a la función) que son fáciles de repartir pues existen medidas representativas del consumo. Todos los demás elementos que utilizándose para esta actividad no cumpla el requisito de economicidad se trasladan al capítulo de gastos generales.

En el segundo caso, la clasificación funcional de los costes representa los costes por centros de responsabilidad. El sistema contable es la medida de costes y rendimientos de los centros existentes y en consecuencia será fundamental la búsqueda de dispositivos de control para medir los consumos de factores.

Solo así se podrá disponer de datos que permitan comparar los rendimientos obtenidos con los activos utilizados en los distintos áreas de responsabilidad establecidas en el organigrama de la entidad.

Pasemos a continuación a analizar los costes de los centros funcionales básicos:

El coste de aprovisionamiento se compone de la valoración monetaria de los bienes y servicios que son empleados en la actividad de adquirir factores para su incorporación al proceso productivo (los materiales en las empresas industriales, las mercaderías en las empresas comerciales). Esta actividad por su importancia dentro de la empresa puede requerir personas especializadas y por tanto componer un departamento específico dentro del organigrama de la empresa.

En este caso este concepto de coste incluirá además de los costes directos que ocasiona cada compra, los que ocasiona el mantenimiento de esta división (gastos de personal, amortizaciones ...) pues será la forma de poder comparar costes y rendimientos. Naturalmente la medida de rendimientos requiere la búsqueda de unidades representativas de la actividad realizada en el centro.

La función de fabricación engloba el conjunto de actividades que están destinadas a la transformación física de una serie de bienes y servicios en el (los) producto(s) que serán objeto de comercialización.

El coste de fabricación o transformación se compone de los bienes y servicios empleados para tal fin. Estos se agrupan tradicionalmente en dos categorías: mano de obra directa y gastos generales de fabricación. La primera recoge el trabajo aplicado directamente a la fabricación del producto, la segunda, todos los demás consumos de factores realizados en el área fábril (mano de obra indirecta, energía, amortizaciones ...). Ambos conceptos deben agregarse al coste de la materia prima objeto de transformación para la determinación del coste de producción de los productos fabricados.

La transformación física puede realizarse de forma simple y en un periodo corto o por el contrario a través de un proceso largo y complejo que se desarrolle en distintos lugares de trabajo. En este caso se requerirá una información relativa a los factores empleados en las distintas subfases que componen la función de fábrica y como se desarrolla el proceso de agregación de costes hasta componer la valoración del producto final.

Cuando la contabilidad analítica responde a una división por áreas de responsabilidad esta información será la base para medir la eficiencia conseguida en los distintos subcentros sobre todo si como es habitual en las empresas se tiene establecido un coste estandar de producción.

La función de distribución agrupa todas las actividades de la empresa cuyo fin es la canalización y venta de los productos obtenidos en la fábrica o adquiridos a tal fin. El coste de distribución recoge, pues, la valoración monetaria de todos los factores que puedan ser empleados por el responsable de venta para la consecución de sus objetivos. Se compondrá de los elementos de coste directamente relacionados con la actividad (tales como publicidad, ...) más la parte de costes que siendo de utilización conjunta es relevante su control con respecto a esta actividad.

De igual manera que en las funciones anteriores, y dependiendo de la dimensión de la empresa, esta función puede ser desarrollada en varios lugares distintos (zonas geográficas, sucursales ...) y en consecuencia ser útil, a efectos de análisis y control, conocer los costes y rendimientos de los distintos subcentros que componen el coste general de distribución.

Finalmente, el coste de administración es el originado por la función de planificación, organización, dirección y control del ciclo de explotación considerado éste en su conjunto. Los costes de administración que específicamente hayan originado cada una de las funciones anteriores deben incluirse en las respectivas magnitudes de costes funcionales (costes de aprovisionamiento, costes de fabricación, costes de distribución).

Como ya se ha mencionado anteriormente, la agrupación funcional de los costes presenta, en muchos casos, una serie de dificultades debido a la existencia de factores que son utilizados conjuntamente en dos o más actividades.

Para los factores que tienen, por su consumo, suficiente relevancia económica en la empresa y para los que es técnicamente posible, se establecerá un sistema de medida individualizada que permita la asignación de costes por funciones. Para los factores que no se encuentran en las condiciones anteriores, su reparto se realiza a través de una(s) clave(s) distribución.

Sin embargo, en algunas ocasiones tampoco este procedimiento es posible o aconsejable, debido a la ausencia de una base de reparto verdaderamente significativa o a los elevados costes o complicaciones que entrañaría su aplicación. En este caso, en la práctica empresarial aparecen cierto número de costes no distribuidos que junto con los ya referidos costes de administración, reciben la consideración de costes generales de la empresa en su conjunto, recibiendo la denominación de "costes de administración y generales".

3.- IMPUTACION DE LOS COSTES FUNCIONALES BASICOS

Una vez clasificados los costes por funciones, habrá de procederse a la imputación de los mismos a fin de valorar la producción de la empresa y determinar su resultado. Para que dicha imputación tenga significación económica, deberá atenerse en lo posible al "criterio de causalidad", repercutiendo los costes de cada función a lo que se obtenga con el desarrollo de la misma.

En lo relativo a los costes de aprovisionamiento, transformación y distribución, la aplicación de este criterio ofrece unas pautas clara para la imputación:

- .- Los costes de aprovisionamiento serán repercutidos a los materiales o mercaderías adquiridas a lo largo del período, dando lugar a un incremento del coste de estos elementos a su entrada a inventario.
- .- Los costes de fabricación serán repercutidos a la producción obtenida durante el periodo en función de su grado de elaboración, dando lugar a la valoración de los productos terminados, semiterminados y en curso a efectos de inventario.
- .- Los costes de distribución son originados por la venta y por tanto se repartirán a los productos vendidos o, expresándolo de otro modo, se enfrentarán a los ingresos generados por los mismos.

La situación no es la misma, en cambio, con respecto a los costes de administración, como hemos visto en el apartado anterior, son costes asociados al ciclo de explotación en su conjunto, no a una fase particular del mismo, lo que plantea dificultades para la aplicación del referido "criterio de causalidad".

Una posible interpretación, que corresponde a la concepción de coste completo o coste de absorción total ("full cost" o "absorption cost"), consiste en considerar que la actividad de dirección y administración general tiene como finalidad asegurar el desarrollo armónico de las restantes funciones de la empresa, por lo que sus costes deberán ser repercutidos a dichas funciones, en tanto que "usuarios" de los servicios de la función de administración. De este modo, los costes primarios de aprovisionamiento, transformación y distribución a que nos hemos referido anteriormente se verían incrementados por un recargo en concepto de costes de administración general, y el coste total así calculado se trasladaría a la producción de acuerdo con las pautas de imputación que hemos visto para estos tres tipos de costes funcionales.

Este tratamiento, sin embargo, ha dado lugar a objeciones por diferentes motivos, entre los que podemos destacar los dos siguientes:

- Ausencia de una base de reparto económicamente significativa para todos o la mayor parte de los costes de la función de administración.

Se han utilizado a este fin (y se vienen utilizando) variables como el número de empleados o el importe de los costes primarios de cada función, pero es bastante dudoso que tales variables constituyan una medida representativa, ni siquiera aproximada, del consumo que hace cada función de los servicios de dirección y administración general de la empresa.

- La inclusión en los costes de cada función de una parte de los costes de dirección y administración general de la empresa es un factor de distorsión para la gestión por responsabilidades, ya que tales costes no son controlables por parte de los responsables de dichas funciones, sino que son consecuencia de decisiones tomadas por la dirección general o los servicios contables de la empresa.

En consecuencia, se propone un tratamiento alternativo consistente en considerar los costes de la función de administración como costes conjuntos de la empresa y, como tales, cargarlos globalmente a la cuenta de resultados.

Este es el planteamiento adoptado con carácter general por la doctrina contable anglosajona y centroeuropea y recogido también en España en el desarrollo del Grupo 9 del Plan General de Contabilidad aprobado por Orden de 1 de agosto de 1.978 (B.O.E. de 22 de septiembre).

4. TRATAMIENTO DE LOS COSTES FINANCIEROS

Existen diversos tratamientos doctrinales respecto al tratamiento que debe darse a los costes financieros en el ámbito de la contabilidad analítica. Por ello nos ha parecido conveniente complementar al estudio de los costes funcionales de la empresa con una consideración particular de este tipo de costes.

El planteamiento que consideramos en primer lugar parte de la constatación de que el desarrollo de la actividad productiva (entendida en un sentido amplio, no exclusivamente industrial) requiere la inmovilización en la empresa de un cierto volumen de recursos financieros. Estos recursos son tan necesarios para la producción como pueda serlo, por ejemplo, el trabajo y - por consiguiente - su coste debe incluirse como un sumando más en la determinación del coste de las funciones que integran el ciclo de explotación de la empresa, tomando como base para ello el volumen de recursos inmovilizados para el desarrollo de cada una de ellas.

De acuerdo con este enfoque, pues, debe interpretarse que la exposición realizada en el apartado anterior incluía ya la consideración de los costes financieros.

Desde otra perspectiva, sin embargo, se considera que los costes financieros presentan unas características particulares que los distinguen de los demás componentes del coste y que estas características merecen ser tenidas en cuenta a efectos de la determinación y análisis de los resultados de la empresa.

De acuerdo con este enfoque, tenemos por un lado unos costes derivados del empleo de determinados medios de producción, medios recogidos contablemente en el activo del balance; y, por otro, unos costes derivados de la forma en que la empresa financia dichos medios de producción, es decir, de la estructura financiera que mantiene y que se refleja en el pasivo de su balance.

A efectos de determinación de los costes y análisis del resultado de la empresa es conveniente separar estas dos variantes. El resultado calculado sin incluir los costes financieros ajenos - resultado económico de la explotación - será expresivo, entonces, de la eficacia con que la empresa gestiona su activo, con independencia de las fuentes de financiación que utilice. La deducción en una segunda etapa, de los costes financieros, pondrá de manifiesto la incidencia que tiene la estructura financiera de la empresa en el resultado obtenido por la misma.

También se ha defendido que, desde el punto de vista de la empresa como entidad (diferente de sus propietarios), no cabe considerar como coste el denominado coste financiero, sino que éste constituye una remuneración a los capitales aportados, es decir, una distribución de la renta generada por la empresa, siendo intrascendente desde una perspectiva económica que tales capitales hayan sido aportados bajo una u otra forma jurídica (a título de propietario o de acreedor).

El resultado de la empresa como tal será, entonces, el resultado económico a que se hacía referencia en el punto anterior. Si a éste se le deducen los intereses de los recursos ajenos, lo que se obtiene es el resultado que corresponde a sus propietarios (o a éstos y al Estado, si se toman también en consideración los impuestos).

Los dos últimos planteamientos conducen, como se ha visto, a una misma operatoria contable, que es la que adoptamos para la construcción de la cuenta funcional de resultados en el apartado siguiente: determinación, primero, del resultado económico de explotación sin incluir los costes financieros y deducción posterior de éstos; lo que difiere es la interpretación que desde una u otra perspectiva se haga de los resultados obtenidos.

Otro aspecto a considerar en relación con los costes financieros, a parte de la imputación de los mismos, es su propia cuantificación.

Hasta aquí cabe entender que hemos venido refiriéndonos exclusivamente al coste de los recursos ajenos, puesto que éste tiene un carácter explícito. Pero se puede plantear también la inclusión del coste de los recursos propios, entendido en términos de coste de oportunidad, como la remuneración a la que se renuncia por el hecho de invertir dichos recursos en la empresa en lugar de darles un uso alternativo.

Este es un planteamiento muy generalizado en la teoría económica de la empresa y ha sido recogido también en el ámbito de la contabilidad analítica (es así, por ejemplo, el Grupo 9 español antes mencionado). Pero desde el punto de vista de la información para empresa es, cuando menos, dudoso que resulte conveniente la inclusión de costes de oportunidad en el cálculo de los costes de la empresa, dado el alto grado de indeterminación que conlleva su cuantificación.

Parece, por el contrario, más adecuado elaborar la información contable sobre costes y resultados únicamente con los costes explícitos, dejando la consideración de los costes de oportunidad como un instrumento de análisis de dicha información.

5.- CUENTA FUNCIONAL DE RESULTADOS

La cuenta de resultados es un informe básico para el análisis económico de la gestión ya que muestra el proceso de formación del beneficio (o de la pérdida). Su utilidad dependerá en gran medida de la estructura y ordenación que se haya adoptado.

Por ello es fundamental que con una sistemática útil se recojan los conceptos de ingresos y gastos y la distribución de resultados parciales (bruto, comercial, ...) que se obtienen del proceso productivo principal y los resultados (en terminos de costes o ingresos) que se obtienen por actividades de naturaleza extraordinaria.

5.1. Estructura de la cuenta

La cuenta de Pérdidas y Ganancias elaborado sobre una clasificación funcional de los costes tendrá la siguiente estructura:

<u>Conceptos</u>	<u>A</u>	<u>B</u>	<u>Total</u>
Ingresos por ventas	I_1	I_2	$I_1 + I_2$
Devoluciones s/vtas	(x)	(x')	$(x+x')$
<u>Rappels s/vtas</u>	<u>(Y)</u>	<u>(Y')</u>	<u>$(Y+Y')$</u>
Ventas netas	V	V	V+V
<u>- Coste indust. prod. vendidos</u>	<u>(Ci_1)</u>	<u>(Ci_2)</u>	<u>$(Ci_1 + Ci_2)$</u>
= Margen bruto	MB_1	MB_2	MBT
<u>- Coste de distribución</u>	<u>(Cd_1)</u>	<u>(Cd_2)</u>	<u>$(Cd_1 + Cd_2)$</u>
= Margen comercial	MC_1	MC_2	MCT.
<u>- Coste de administración y generales</u>			<u>C Adm</u>
= Resultado de explotación			Rdo. Expl.
<u>± Resultados financieros</u>			<u>Rdo. Fin</u>
= Resultado de la actividad ordinaria			Rdo. Act. Ord.
<u>± Resultado de las actividades extraordinarias</u>			<u>Rdo. Act. Extr.</u>
= Resultado antes de impuesto			Rdo. A. Imp.
<u>- Impuesto s/ sociedades</u>			<u>Impto s/sdes</u>
= Resultado del ejercicio (pérdidas y ganancias)			Rdo. Ejercic.

La característica principal de esta cuenta de resultados es que, con una aplicación gradual del principio de correlación de ingresos y gastos, se obtienen los márgenes de beneficios y muestra como contribuye cada fase de la actividad a la formación del resultado. Por ello el primer componente de coste a absorber por los ingresos del ejercicio es el invertido en la fabricación (o adquisición) de los productos comercializados.

La diferencia entre ambos da lugar a la magnitud parcial de resultado que es el MARGEN BRUTO como indicador del montante de ingresos que queda disponible para absorber el resto de los costes del proceso productivo.

Este margen bruto debe elaborarse al nivel de desagregación más alto posible (líneas de producto, zonas geográficas, etc.) para poder analizar el grado de contribución de cada uno a la formación del resultado. Es posible que en unos productos se obtengan márgenes positivos muy altos y en otros pérdidas al vender por debajo del coste. La desagregación permite tomar decisiones como potenciar o eliminar la comercialización de algún producto. Puede suceder, a modo de ejemplo, que la empresa esté llevando durante dos o tres ejercicios una política de introducción de productos nuevos en el mercado (o en un mercado concreto) y haya marcado un tope máximo de pérdidas. En este caso, este desglose de información le permitirá controlar si se cumple o sobrepasa el margen de pérdidas establecido.

En este proceso escalonado de absorción de costes, el paso siguiente es la deducción de los costes por distribución para obtener el MARGEN COMERCIAL. Efectivamente, los costes más directamente relacionados con las unidades vendidas son su coste de producción o adquisición y su coste de comercialización de tal forma que la suma de ambos es lo que se conoce como el término precio de coste y representa lo que a la empresa le cuesta este producto (o servicio) puesto al cliente.

Es un punto de referencia importante para marcar su precio de venta pues por debajo de él seguro que se obtienen pérdidas. Es decir, el Margen Comercial dará negativo.

Igual que en las magnitudes anteriores, tanto el coste de distribución como el margen comercial convendrá desagregarlo por líneas de producto, etc. tanto como sea posible.

Los costes de la administración general y los costes financieros se deducen globalmente del margen comercial total ya que como se ha comentado en páginas anteriores se considera que no es operativo su reparto ni entre los demás coste funcionales, ni por líneas de producto, etc.

La primera deducción corresponde al coste de administración general porque lo que se pretende es valorar el excedente que se ha obtenido con los activos empleados en el proceso productivo, es decir, el rendimiento conseguido en el mismo con independencia de la composición de los recursos financieros que se hayan inmovilizado para el proceso. De tal manera que si la empresa realiza la misma gestión empleando los mismos activos y en las mismas condiciones en dos periodos de tiempo distintos obtendrá el mismo RESULTADO DE EXPLOTACION. Ahora bien, si en el primer ejercicio de sus recursos financieros son ajenos el ochenta por ciento, y en el segundo el sesenta por ciento serán las siguientes magnitudes de resultado las que darán lugar a cifras diferentes.

El concepto "RESULTADO DE EXPLOTACION" (terminología con la que se ha intentado establecer una concordancia con el Nuevo Plan General de Contabilidad) será un indicador de eficiencia en la asignación y aprovechamiento de los recursos económicos utilizados, entendiéndose - naturalmente - que el proceso se ha realizado en condiciones económicamente calificables de normalidad. Es decir, los costes soportados en cada centro corresponden al punto óptimo de aprovechamiento de sus activos. De no ser así, están incluyendo en su valoración un coste por mantenimiento de recursos ociosos. Para conocer este coste de subactividad es preciso la separación entre coste fijos o de estructura y costes variables según el nivel de actividad de la empresa.

El término "resultados financieros" se compone de dos corrientes de signo opuesto: los ingresos y los costes derivados de la función financiera. Como es lógico este resultado habitualmente tendrá un signo negativo pues el montante de remuneración a las fuentes financieras va a superar ampliamente a la cuantía de rendimientos que pueda generar. Como ya se ha mencionado al hablar de la magnitud de costes financieros, y aunque en sentido estrictamente económico se debería incluir el total del coste de capital, se va a considerar únicamente el volumen monetario que ocasiona la remuneración a las fuentes ajenas.

El RESULTADO DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS reflejará el rendimiento que ha generado la explotación u objeto productivo principal y que agregado al obtenido por las actividades de naturaleza extraordinaria supone la remuneración a los fondos propios. Este resultado será objeto de reparto entre impuestos, dividendos y autofinanciación.

6.- FLUJOGRAMA GENERAL DE LOS COSTES

El proceso de acumulación de costes y determinación de resultados descrito anteriormente puede esquematizarse gráficamente mediante el flujograma que se incluye en las páginas siguientes.

La primera recoge los pasos relativos a la transformación desde el origen a la funcionalidad de los elementos y que comienza con la agrupación de costes por actividades y funciones del ciclo de explotación.

La segunda muestra los pasos a seguir para repercutir los costes funcionales a inventario o a resultados.

Elementos de Coste según su naturaleza

- Materias primas
- otros materiales
- Sueldos y Salarios
- Seg.Soc. c/empresa
- Transporte de personal
- otros gastos sociales
- Transportes
-
- Sumin. y Serv. Exterior

- Gastos Financieros
- Inmovil. Material (amortización)
- Inmovil. Inmaterial (amortización)

Valor

Quantía utilizada durante el período objeto del análisis

Agrupación según actividades

Costes de:

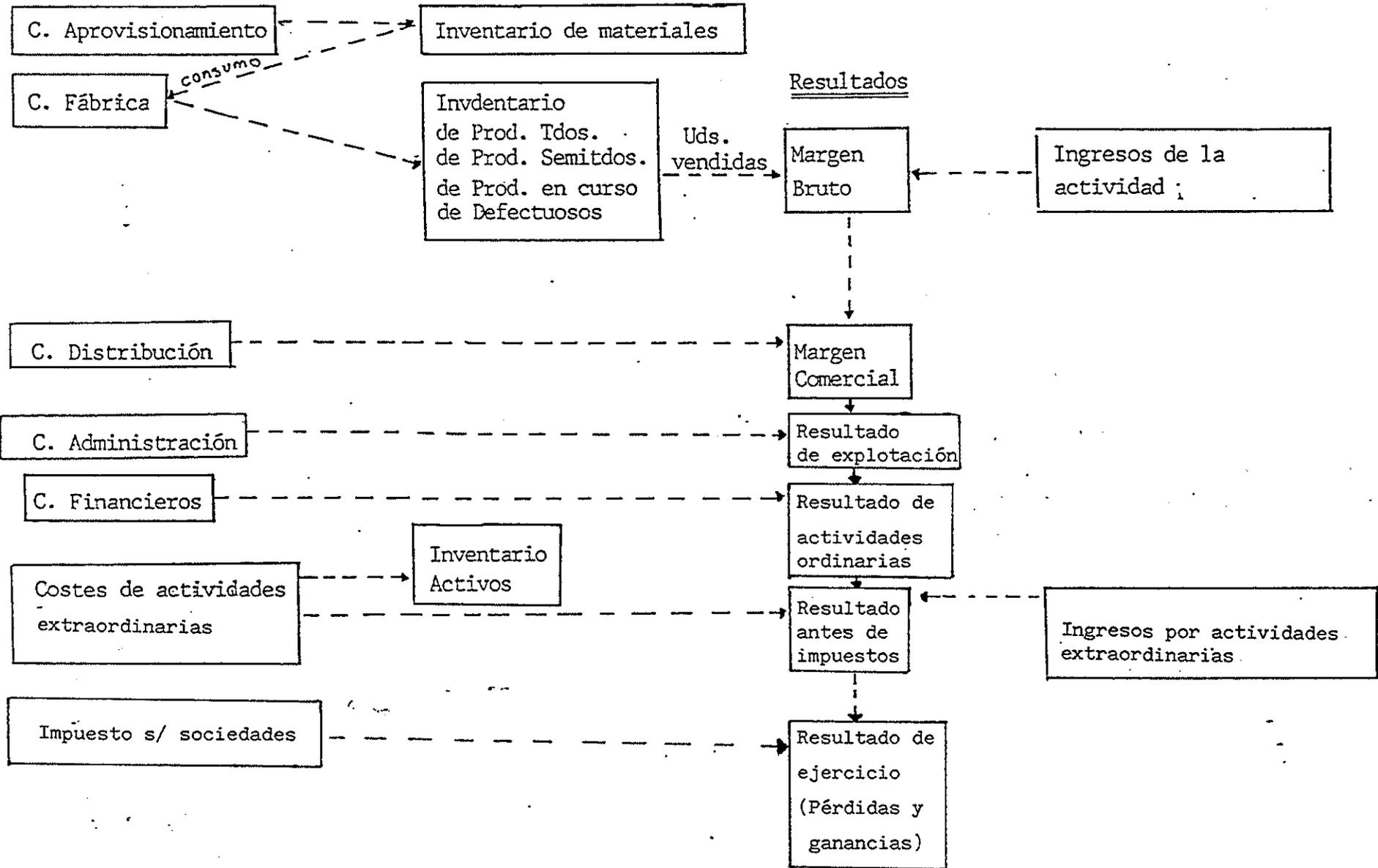
Actividad de explotación

Actividad Extraordinaria

Localización de los elementos de coste por Centros de coste.

- C. Aprovisionamiento
 - Específicos de la actividad
 - Comunes a otros centros
- C. Fábrica
 - Específicos del centro
 - directos a cada tipo de prod. { M.P.
 - Comunes a toda la producc. { M.O:D.
 - Comunes a otros centros --- G.G.F.
- C. Distribución
 - Específicos de la actividad comercial
 - Comunes a otros centros
- C. Administración
 - Específicos de la actividad
 - Comunes a otros centros
- C. Financieros
 - Específicos de la actividad.

Repercusión de los elementos de coste a la Cuenta de Resultados y/o al Inventario.



5.2. LA CUENTA FUNCIONAL DE RESULTADOS EN EL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD ESPAÑOL.

El nuevo Plan General de Contabilidad Español publicado en borrador a la fecha de esta publicación ha incluido entre los estados contables una cuenta de resultados a presentar por las empresas con dos posibles estructuras.

La primera se encuentra elaborada en forma de cuenta y por la naturaleza de los elementos (Ver páginas siguientes)

La segunda (Ver páginas siguientes), que el borrador del Plan Contable presenta como alternativa y a la que denomina funcional, se caracteriza por estar estructurada en forma de lista pero su contenido en cuanto a ingresos y coste es el mismo que la anterior, es decir también se elabora por el origen y no por el destino de los elementos.

Como se observará de la comparación entre esta cuenta y lo explicado en páginas anteriores con respecto a finalidad y contenido de una cuenta funcional, la introducida en el borrador supone un avance como información a suministrar al exterior por la magnitud del valor añadido de la empresa pero no en cuanto a la utilización de los elementos. En consecuencia sería deseable que esta circunstancia se tuviera en cuenta en la publicación definitiva del Nuevo Plan y se modificara en contenido o la denominación de la cuenta.

Si como es de suponer es una variación de la forma y no del fondo, el objetivo perseguido, parece que lo más indicado es presentar la misma cuenta de Pérdidas y Ganancias con las denominaciones:

- A: "Forma de Cuenta ".

- B: "Forma de Lista".

En todo caso, y con motivo de la publicación definitiva del Nuevo Plan Contable pensamos que el Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (I.C.A.C.) como organismo competente podría estudiar la posibilidad de incluir entre los estados contables a publicar una "verdadera" cuenta de resultados funcional pues la confección y publicación simultanea de los resultados por su origen u por su aplicación tiene gran interés para algunos usuarios de la contabilidad ya que la información que contiene se complementan y permiten presentar una imagen más transparente de la empresa.

Esta recomendación de doble publicación se encuentra también recogida en la Cuarta Directriz como norma contable para los distintos países de la Comunidad Económica Europea (Art. 23, 24, 25, y 26).

Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Ejercicio.....

N.º de cuentas	DEBE	Ejer- cicio N	Ejer- cicio N-1	N.º de cuentas	HABER	Ejer- cicio N	Ejer- cicio N-1
	A) GASTOS				B) INGRESOS		
710, 711, 712, 713	1. Reducción de existencias de productos terminados y en curso de fabricación			700, 701, 702, 703, 704 705 (708), (709)	1. Importe neto de la cifra de negocios a) Ventas		
600, (608U), (609U), 610*	2. Aprovisionamientos: a) Consumo de mercaderías			710, 711, 712, 713	b) Prestaciones de servicios c) Devoluciones y «rappels» sobre ventas		
601, 602, (6081), (6082), (6091), (6092) 611*, 612*	b) Consumo de materias primas y otras materias consumibles			73	2. Aumento de las existencias de productos terminados y en curso de fabricación		
607	c) Otros gastos externos			75	3. Trabajos efectuados por la empresa para el inmovilizado		
640, 641	3. Gastos de personal a) Sueldos, salarios y asimilados			74	4. Otros ingresos de explotación a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente		
642, 643, 649	b) Cargas sociales			790	b) Subvenciones c) Exceso de provisiones de riesgos y gastos.		
680, 681, 682	4. Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado						
693, (793)	5. Variación de las provisiones de tráfico a) Variación de provisiones de existencias						
650, 694, (794)	b) Variación de provisiones y pérdidas de créditos incobrables.						
695, (795)	c) Variación de otras provisiones de tráfico						
62	6. Otros gastos de explotación a) Servicios exteriores						
631, 634, (638) (639)	b) Tributos						
651, 659	c) Otros gastos de gestión corriente						
690	d) Dotación al fondo de reserva						

	I. BENEFICIOS DE EXPLOTACION (B1 + B2 + B3 + B4-A1-A2-A3-A4-A5-A6)				I. PERDIDAS DE EXPLOTACION (A1 + A2 + A3 + A4 + A5 + A6-B1-B2-B3-B4)		
6610, 6620 6611, 6621 6613, 6623, 6622, 669	7. Gastos financieros por deudas a largo plazo a) Con empresas del grupo b) Con empresas asociadas c) Con terceros			7600 7601 7603	5. Ingresos de participaciones en capital a) En empresas del Grupo b) En empresas asociadas c) En empresas fuera del grupo		
6630, 6640, 6650 6631, 6641, 6651	8. Otros gastos financieros y gastos asimilados a) Por deudas con empresas del grupo b) Por deudas con empresas asociadas c) Por deudas con terceros y gastos asimilados d) Pérdidas de inversiones financieras temporales			7610, 7620 7611, 7621 7613, 7623	6. Ingresos de otros valores mobiliarios y de créditos del activo inmovilizado a) De empresas del grupo b) De empresas asociadas c) De empresas fuera del grupo		
6632, 6633, 6642, 6653, 669 666, 667	9. Variación de las provisiones de inversiones financieras a) De valores mobiliarios y de créditos a largo plazo b) De valores mobiliarios y de créditos a corto plazo			7630, 7650 7631, 7651 7633, 7653, 769 766	7. Otros intereses e ingresos asimilados a) De empresas del grupo b) De empresas asociadas c) Otros intereses d) Beneficios en inversiones financieras temporales		
696, 697, (796), (797)	10. Diferencias negativas de cambio			768	8. Diferencias positivas de cambio		
698, 699, (798), (799) 668	II. RESULTADOS FINANCIEROS POSITIVOS (B5 + B6 + B7 + B8-A7-A8-A9-A10)				II. RESULTADOS FINANCIEROS NEGATIVOS (A7 + A8 + A9 + A10-B5-B6-B7-B8)		
	III. BENEFICIOS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS (A1 + A11-B1-B11)			770, 771, 772	III. PERDIDAS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS (B1 + B11-A1-A11)		
691, 692, (791), (792)	11. Variación de las provisiones de inmovilizado inmaterial y material			774	9. Beneficios en enajenación de inmovilizado		
670, 671, 672, 673	12. Pérdidas procedentes del inmovilizado			775	10. Beneficios por operaciones con acciones y obligaciones propias		
674	13. Pérdidas por operaciones con acciones y obligaciones propias			778	11. Subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio		
678	14. Gastos extraordinarios			779	12. Ingresos extraordinarios		
679	15. Gastos y pérdidas de otros ejercicios				13. Ingresos y beneficios de otros ejercicios		
	IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS POSITIVOS (B9 + B10 + B11 + B12 + B13-A11-A12-A13-A14-A15)				IV. RESULTADOS EXTRAORDINARIOS NEGATIVOS (A11 + A12 + A13 + A14 + A15-B9-B10-B11-B12-B13)		
	V. BENEFICIOS ANTES DE IMPUESTOS (A11 + A11-B11-B11)				V. PERDIDAS ANTES DE IMPUESTOS (B11 + B11-A11-A11)		
630*, 633, (637)	16. Impuesto sobre Sociedades				VI. RESULTADO DEL EJERCICIO (PERDIDAS) (B11 + A16 + A17)		
	17. Otros impuestos						
	VI. RESULTADO DEL EJERCICIO (BENEFICIOS) (A11-A16-A17)						

Cuenta de Pérdidas y Ganancias funcional.

N.º CUENTAS	CONCEPTOS	EJERCICIO N		EJERCICIO N-1	
		Importe	%	Importe	%
70, 752, 753, 754, 755, 759, 790 71 73 74	Ventas Netas, Prestación de Servicios y otros ingresos de Explotación ± Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación ± Trabajos efectuados por la empresa para su inmovilizado + Subvenciones a la explotación = VALOR DE LA PRODUCCION				
600, 601, 602, (608), (609) 61 603, 620, 622, 623, 624, 625, 626, 627, 628, 629, 631, 634, (638), (639), 659 621, 651 751 64	- Compras netas ± Variación de Existencias mercaderías, materias primas y otras materias consumibles - Gastos externos y de explotación = VALOR AÑADIDO DE LA EMPRESA - Otros gastos + Otros ingresos - Gastos de Personal = RESULTADO BRUTO DE EXPLOTACION				
680, 681, 682 690 650, 693, (793), 694, (794), 695, (795)	- Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado - Dotaciones al fondo de reversión - Insolvencias de créditos y variación de las provisiones de tráfico = RESULTADO NETO DE EXPLOTACION				
76 661, 662, 663, 664, 665, 666, 667, 669 696, (796), 697, (797), 698, (798), 699, (799), 668	+ Ingresos financieros - Gastos financieros - Dotaciones para amortizaciones y provisiones financieras = RESULTADO DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS				
77 67 691, (791), 692, (792)	+ Beneficios procedentes del inmovilizado e ingresos excepcionales - Pérdidas procedentes del inmovilizado y gastos excepcionales - Variación de las provisiones de inmovilizado inmaterial y material = RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS				
630, 633, (637)	± Impuestos sobre Sociedades = RESULTADO DESPUES DE IMPUESTOS (BENEF. O PERD.)				

**BIBLIOGRAFIA.**

- BACKER, Jacobsen y Ramirez Padilla: "Contabilidad de Costos" (un enfoque administrativo para la toma de decisiones). McGraw Hill, México 1983.
- Grupo 9 del Plan General de Contabilidad vigente desde 1.973. O.M. de 1 de agosto de 1.978 (B.O.E. de 22 de septiembre).
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas: "Borrador del Plan General de Contabilidad" Madrid 1.990.
- Lopez Diaz A. y Menendez Menendez M.: "Curso de Contabilidad interna". Ed. Ac. Madrid 1.989.
- Mallo C: "Contabilidad de Costes y de Gestión". Ed. Pirámide. Madrid 1.988.
- Rivero Torre P.: "Análisis de Balances y Estados Complementarios". Ed. Pirámide Madrid 1.987.