

## RESULTADO INTERNO. MODALIDADES DE CÁLCULO

---

---

### 8.1. RESULTADO CONTABLE Y MEDICIÓN DEL DESEMPEÑO

#### 8.1.1. Introducción.

Las empresas utilizan un sistema contable para que, en la práctica, les permita formular sus cuentas anuales. Éstas «deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales».

El cálculo de ese «resultado contable» que, según cita el código de Comercio, debe hacerse de conformidad con las disposiciones legales, no siempre permite incorporar como hipótesis del cálculo, las que se incluirían para una evaluación en términos de racionalidad económica de las acciones adoptadas en las empresas. La mera referencia a los principios de contabilidad generalmente aceptados como realización del ingreso, acumulación del coste, prudencia, correlación, etc., pone de manifiesto esta circunstancia.

El diseño de una metodología *ad hoc* para calcular, de conformidad con las disposiciones legales, el «resultado contable» ha constituido, una actividad técnica casi privativa de la profesión contable, que, al adoptar determinados criterios de identificación, clasificación, acumulación y asignación temporal de los efectos de la actividad económica realizada por una empresa, permite dar la *imagen fiel* del resultado global o conjunto de todas las decisiones adoptadas.

Nada impide, sin embargo, que a la lógica de la regulación del derecho a la información, se le contraponga la lógica de la racionalidad económica, o la lógica de la gestión de la información como recurso económico, dando lugar a planteamientos metodológicos alternativos para la determinación de cada resultado. Casi se puede afirmar que cada “lógica” al conducir a una “metodología valorativa” diferente, está propugnando una interpretación diferente, que generalmente tiene más de complementaria que de contradictoria con las demás interpretaciones de la misma realidad económica, y que siempre estará condicionada por la propia subjetividad e inestabilidad de las valoraciones (atribución de valor) de los bienes económicos involucrados.

En este caso hay que admitir que el resultado contable, como cualquier otro cálculo del resultado, es la “resultante”, por no utilizar el vocablo resultado, de, al menos, dos fuerzas: los efectos económicos que en la realidad han tenido las acciones ejecutadas por cuenta de la empresa, y la interpretación que de dicha realidad se esté haciendo al adoptar una determinada metodología para el cálculo de dicho resultado.

Mientras la regulación mercantil del derecho a la información sobre las actividades económicas que realizan los empresarios **impone** una determinada interpretación de la realidad económica, que generalmente se identifica con el resultado contable o resultado formulado en las cuentas anuales que se publican, no hay razones de técnica contable que imposibiliten materialmente desarrollar metodologías alternativas basadas en otras «lógicas» alternativas.

Un caso que tiene especial interés para la *dirección de la empresa* consiste en desarrollar metodologías que permitan interpretar a los ejecutivos los efectos económicos que tienen sus decisiones sobre bases de racionalidad económica. Una contabilidad que pretenda satisfacer la demanda de información de la dirección, como usuario interno, es difícil que renuncie a incluir entre las hipótesis que fundamenten el cálculo de su resultado, las que imponga la lógica de la racionalidad económica, y al que se denomina habitualmente resultado contable interno para distinguirlo del resultado contable externo, cuyo cálculo SE regula por la normativa mercantil.

### 8.1.2. Modalidades y formatos utilizados al formular el resultado externo

En España la legislación mercantil ha optado por establecer una sola modalidad, para que las empresas muestren el resultado contable, y que corresponde a la estructura de la cuenta de Pérdidas y Ganancias que incluye el Plan General de Contabilidad, ya sea de acuerdo con el formato normal, abreviado o consolidado, según las circunstancias que concurren en cada empresa, y teniendo en cuenta lo dispuesto con respecto a los resultados en la regulación de las demás cuentas anuales y sobre todo en la Memoria.

Sin embargo, la propia diversidad de la actividad económica de las empresas ha aconsejado dotar de mayor flexibilidad a la información sobre el resultado y que, por ejemplo, la normativa comunitaria reduce a los cuatro siguientes:

- Clasificación por naturaleza de gastos e ingresos y estructura vertical.
- Clasificación por naturaleza de gastos e ingresos y estructura horizontal
- Clasificación funcional de gastos e ingresos y estructura vertical.
- Clasificación funcional de gastos e ingresos y estructura horizontal

Es evidente, que en otros países con tradición menos reglamentista en sus ordenamientos jurídicos, aumenta la flexibilidad para formular el resultado contable, según se abre el abanico de posibilidades de clasificación y orden para deducir los gastos de los ingresos (variabilidad del gasto, formulaciones marginalistas, etc.).

En los temas anteriores se ha tenido oportunidad de mostrar los formatos que utilizan habitualmente las empresas para mostrar su resultado contable, sobre todo en los países en que predomina la utilización de modelos contables monistas y es muy bajo el nivel de normalización contable.

De las formulaciones del «resultado contable» conviene recordar que:

$$\text{Rdo.} = N_1 - N_0 - \text{Aportaciones de capital} + \text{Reintegros de capital}$$

Es decir, el resultado asignado al periodo (0,1) corresponde a la variación en la posición neta (neto patrimonial) de la empresa durante dicho periodo, que no se deba a nuevas aportaciones de la propiedad, ni al reintegro de tales aportaciones o de sus rendimientos.

Este resultado se muestra por la contabilidad clasificado, según las operaciones que lo han generado, en:

$$\text{Rdo.} = \text{Rdo. Explotación} + \text{Rdo. Ajeno a la Explotación} + \text{Rdo. Extraordinario}$$

El Resultado de Explotación, a su vez, corresponde a la diferencia entre los **ingresos de explotación** «realizados» durante el periodo y los **gastos de explotación** «devengados (compras de factores menos la variación (activación) de dichos factores)», **necesarios** para la venta de los productos (GPV) o la prestación de los servicios (ingresos realizados, IR) que constituyen la explotación de la empresa:

$$\text{Resultado de Explotación} = \text{IR} - \text{GPV}$$

El resultado de explotación, también puede mostrarse de forma global para todos los productos y prestaciones de la explotación (Plan General de Contabilidad) como la diferencia entre el «producto de explotación (Ingresos realizados y variación de los stocks de productos)» y el «gasto de explotación», tal como se demuestra a continuación:

$$\begin{aligned} \text{Resultado de Explotación} &= \text{IR} - \text{GPV} = \text{IR} - [(\text{G} + \text{Gi} - \text{Gf})] + [(\text{Si} - \text{Sf}) + (\text{Fi} - \text{Ff})] = \\ &= [\text{IR} + (\text{Sf} - \text{Si}) + (\text{Ff} - \text{Fi})] - [(\text{G} + \text{Gi} - \text{Gf})] \end{aligned}$$

o lo que es lo mismo:

$$\text{Resultado de Explotación} = \text{Producto de explotación} - \text{Gasto de explotación}$$

## 8.2 RESULTADO INTERNO. CONCEPTO Y MODALIDADES DE CÁLCULO.

### 8.2.1. Concepto.

Cuando se considera que las hipótesis subyacentes en la metodología que se utiliza para calcular el «resultado contable externo», no se adecuan a las características de la información que requiere la gerencia para determinar el resultado de la explotación asignado a un determinado periodo, ya que los criterios de periodificación o valoración de los recursos utilizados o aplicados deben modificarse, aparece una metodología alternativa para el cálculo del resultado contable, que por responder a demandas de información de la gerencia, habitualmente se denomina resultado interno.

Con carácter general para la formulación del resultado interno se puede partir del resultado de explotación antes señalado:

$$\text{Resultado de Explotación} = \text{Producto de explotación} - \text{Gasto de explotación}$$

pero con las siguientes modificaciones en la metodología a seguir en el cálculo:

A) El «Gasto de explotación» (G.E.) se sustituye por los «Costes del periodo» (C)

El coste del periodo (C) será distinto del gasto de explotación  $[(G + G_i - G_f)]$  cuando se producen cambios en los criterios de identificación, valoración, acumulación en los portadores, periodificación, etc. relativos a gastos y activos no monetarios, para fines del ámbito interno.

B) «Producto de explotación» se sustituye por  $I + (S_f - S_i) + (F_f - F_i)$

Los ingresos del periodo (I) serán diferentes a los ingresos realizados (IR) si se producen cambios en los criterios de identificación, valoración, periodificación, etc. relativos a los ingresos, además de la incidencia que el cambio en los criterios de cálculo del coste para fines de valoración de los inventarios pueda tener en la cuantificación de  $(S_f - S_i) + (F_f - F_i)$  para el cálculo de los resultados contables externo e interno. En resumen:

$$\begin{aligned} \text{Resultado. Interno} &= I - C + (S_f - S_i) + (F_f - F_i); && \text{ya que} \\ S_i = A_{ci}.h & \quad S_f = A_{cf}.h & \quad F_i = A_i.h & \quad F_f = A_f.h; && \text{entonces} \\ \text{Resultado. Interno} &= I - C + h(A_{cf} - A_{ci}) + h(A_f - A_i) \end{aligned}$$

Los registros, por partida doble, del proceso de producción y venta de los productos obtenidos por una empresa industrial a partir de los factores productivos que adquiere en el

exterior, se pueden presentar de forma resumida como muestra la figura 1.

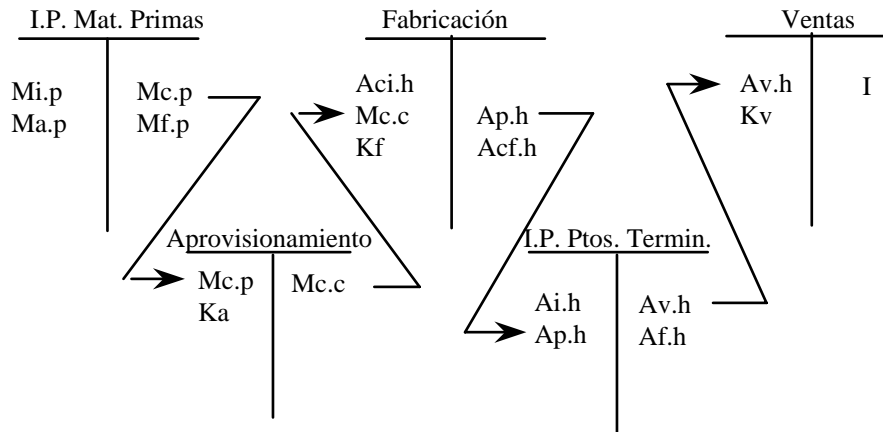


Figura 1

$$R. I. = I - C + (Sf - Si) + (Ff - Fi) = I - (Kv + Kf + Ka + Mc.p) + h(Acf - Aci) + h(Af - Ai)$$

ya que el coste del periodo (C) se identifica con la suma de los costes de los factores aplicados para realizar las actividades de explotación, que de forma convencional se agrupan en aprovisionamiento (Ka + Mc.p), fabricación (Kf), y administración general y ventas (Kv).

$$\begin{aligned} \text{Rdo. interno (R.I.)} &= I - Kv - (Ai + Ap - Af)h + \text{Saldo cuenta de ventas} \\ &+ (Ap + Acf)h - (Kf + Aci.h + Mc.c) + \text{Saldo cuenta de fabricación} \\ &+ Mc.c - (Ka + Mc.p) \text{Saldo cuenta de aprovisionamiento} \end{aligned}$$

En consecuencia, puede interpretarse que el resultado interno no es otra cosa que la suma de los resultados de las actividades elementales de la explotación, es decir:

$$\text{Rdo. interno} = \text{Rdo. aprovisionamiento} + \text{Rdo. fabricación} + \text{Rdo. ventas}$$

### 8.3. MODALIDADES DE CÁLCULO DEL RESULTADO INTERNO

La formulación correspondiente al cálculo del resultado interno que se acaba de indicar, presenta la ventaja de hacer explícitas las hipótesis que generalmente se adoptan en cada metodología de cálculo del resultado interno y que de forma básica responde a una de estas tres modalidades:

- A) Cantidades y precios determinados retrospectivamente (constatación)
- B) Cantidades y precios determinados prospectivamente (estimación)
- C) Cantidades constatadas y precios estimados (mixto)

#### 8.3.1. Cantidades y precios determinados retrospectivamente (constatación)

Cuando los precios de las prestaciones efectuadas internamente por la empresa materiales (c) y productos (h), se determinan en función del coste de los factores cuya aplicación se ha podido constatar una vez efectuado el proceso productivo. Se cumplirá que:

$$1.- \quad c = (K_a + M_c.p)/M_c = p + K_a/M_c = p + k_a \quad \text{siendo } k_a = K_a/M_c$$

si « $c = p + k_a$ » se calcula como el coste retrospectivo de las prestaciones de la sección de aprovisionamiento, implícitamente se adopta la hipótesis de que el resultado atribuible a dicha actividad es nulo, con independencia de la forma en que se hayan desempeñado sus actividades, ya que si  $M_c.c = (K_a + M_c.p)$ , se cumplirá que el saldo de la cuenta de aprovisionamiento será nulo.

$$2.- \quad h = (K_f + M_c.c)/(A_p + A_{cf} - A_{ci}) = t_f.k_f + m_c.c$$

Siendo:  $t_f = T_f/A_p^e$ ;  $k_f = K_f/T_f$  y;  $m_c = M_c/A_p^e$ ; donde  $A_p^e = A_p + A_{cf} - A_{ci}$

$T_f$ , es el tiempo que expresa el nivel de actividad alcanzado por la sección de fabricación

si « $h = t_f.k_f + m_c.c$ » se calcula como el coste retrospectivo de las prestaciones de la sección de fabricación, implícitamente se adopta la hipótesis de que el resultado atribuible a dicha actividad es nulo, con independencia de la forma en que se hayan desempeñado sus actividades, ya que si  $h(A_p + A_{cf} - A_{ci}) = (K_f + M_c.c)$ , se cumplirá que el saldo de la cuenta de fabricación será nulo. Entonces:

$$\text{Resultado Interno (R.I.)} = I - (K_v + A_v.h) = (I - A_v.h) - K_v$$

Como puede comprenderse, el resultado, así calculado, corresponde a las operaciones de explotación y no incluye, por supuesto, ni los resultados extraordinarios, ni los resultados ajenos a la explotación.

### 8.3.2. Cantidades y precios determinados prospectivamente (estimación)

Si « $c = p + k_a$ » se calcula como el precio (coste prospectivo) atribuido a las prestaciones de la sección de aprovisionamiento, implícitamente se adopta la hipótesis de que el resultado atribuible a dicha actividad puede que no sea nulo, dependiendo de la forma en que se haya fijado « $c$ », generalmente en función del presupuesto de la sección de aprovisionamiento, y de cómo se hayan desempeñado sus actividades.

Si « $h = t_f.k_f + m_c.c$ » se calcula como el precio (coste prospectivo) atribuido a las prestaciones de la sección de fabricación (valoración de los rendimientos o bienes obtenidos en la sección), implícitamente se adopta la hipótesis de que el resultado atribuible a dicha actividad puede que no sea nulo, dependiendo de la forma en que se haya fijado « $h$ », generalmente en función del presupuesto de la sección de fabricación, que estará coordinado con el presupuesto de la sección de aprovisionamiento, y de cómo se hayan desempeñado las actividades de la sección de fabricación.

### 8.3.3. Cantidades constatadas y precios estimados (mixto)

Es frecuente, no obstante, que en la práctica se combinen los cálculos basados en datos retrospectivos, con los basados en datos prospectivos, en una misma metodología utilizada para la determinación del resultado interno, dando lugar a sistemas de costes híbridos como los que se han estudiado bajo la denominación de «sistema de coste normal», o el «método de imputación racional».

Con carácter general, podemos representar este conjunto de métodos como un cálculo del resultado interno en que al determinar el valor atribuible a las prestaciones, tanto « $c$ » de aprovisionamiento, como « $h$ » de fabricación se realiza en función de los consumos (cantidades constatadas) de recursos cuya aplicación se haya constado, pero valorados (precios estimados) tales recursos, según las estimaciones, generalmente efectuadas al elaborar el presupuesto de cada sección. Esto es:

1.-  $c = p + k_a$  se calcula en función de las estimaciones de  $p$  y de  $k_a$

2.-  $h = t_f.k_f + m_c.c$ , se calcula en función de las estimaciones de  $c$  y de  $k_f$ , pero con los rendimientos:  $t_f = T_f/A_p^e$  y  $m_c = M_c/A_p^e$  constatados



### 8.4. EJEMPLO DE APLICACIÓN

Sea una empresa industrial que durante la última semana ha realizado las siguientes operaciones vinculadas con su explotación económica:

- 1.- Compró 200 us. de materia prima a 39 €/u.
- 2.- Aplicó 210 us. de materia prima al proceso de fabricación
- 3.- Empleó 320 horas para ejecutar su proceso de fabricación
- 4.- Los restantes factores productivos aplicados por la empresa fueron por los que se indican a continuación, clasificados por funciones:

Aprovisionamiento	3.210 €	
Transformación	10.560 €	
Comercial y administración	<u>2.745 €</u>	<u>16.515 €</u>

- 5.- Terminó la producción de 110 us. de producto
- 6.- Vendió 108 us. de producto terminado a 315 €/u.
- 7.- La existencia inicial de los inventarios, así como el criterio de valoración de las salidas de inventario, eran los siguientes:

Materias primas	40 us. valoradas en 1.500 €.	F.I.F.O.
Producción en curso	40 us. al 50% valoradas en 4.200 €.	F.I.F.O.
Productos terminados	18 us. valoradas en 3.780 €.	F.I.F.O.

- 8.- Además se encontraban al final de la semana 25 us. de productos que se encontraban al 40% de su elaboración.

#### Primera modalidad. Precios y cantidades retrospectivas

I. Coste unitario de aprovisionamiento de los materiales

$$c = [(1.500 + 170 \times 39) + 3.210] / (40 + 170) = 54 \text{ €/u.}$$

II. Coste unitario de producción

$$h = (11.340 + 10.560) / (110 + 25 \times 0,40 - 40 \times 0,50) = 219 \text{ €/u.}$$

III. Coste de la producción terminada

Existencia inicial de producción en curso terminada en la semana

$$(4.200 + 50\% \text{ de } 40 @ 219) = 8.580 \text{ €}$$

Unidades iniciadas y terminadas en la semana (70 @ 219) = 15.330 €

Coste de la producción terminada 23.910 €

IV. Coste de la producción vendida (FIFO):

Existencias iniciales	18 us @ 210 €u =	3.780 €
Primer lote terminado	40 us @ 214,50 €u.=	8.580 €
Segundo lote terminado	50 us @ 219 €u.=	<u>10.950 €</u>
Coste de la producción vendida		23.310 €

V. El resultado interno calculado con el criterio de cantidades y precios retrospectivos:

Por secciones: Resultado interno (R.I.) = Saldo de la cuenta de ventas = 7.965 €

Por pedidos: Resultado Interno = I - C + (Sf - Si) + h(Af - Ai) = 34.020 - (8.130 + 3.210 + 10.560 + 2.745) + (2.190 - 4.200) + (4.380 - 3.780) = 7.965 €

o lo que es lo mismo: Resultado Interno = {I - [(C - Kv) + (Si - Sf) + h(Ai - Af)]} - Kv = {34.020 - [(8.130 + 3.210 + 10.560) + (4.200 - 2.190) + (3.780 - 4.380)]} - 2.745 = 7.965 €

La figura 2 resume los registros contables correspondientes a los cálculos asociados al cálculo del resultado interno con cantidades y precios retrospectivos.

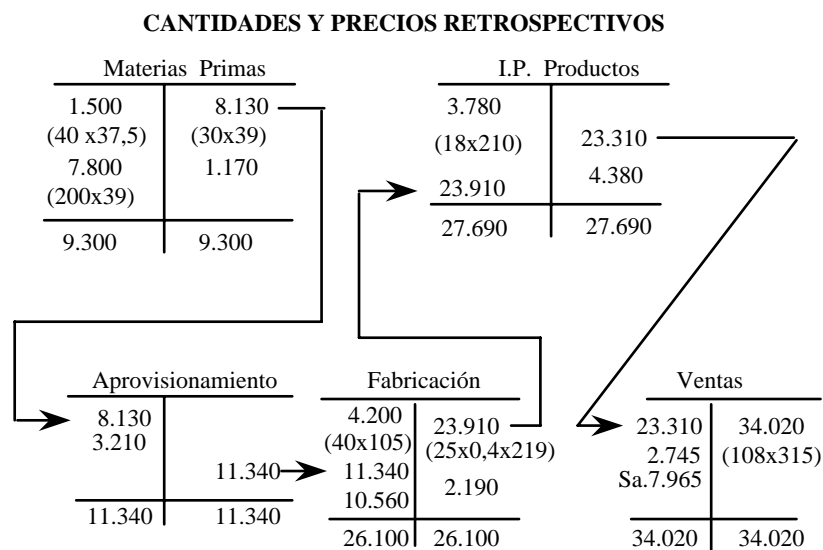


Figura 2

Si, además, las previsiones realizadas para la próxima semana permiten conocer que:

9.- El precio de compra de los materiales previsto era 37,50 €/u.

10.- De los presupuestos de las secciones de aprovisionamiento y fabricación se ha tomado la siguiente información:

SECCION	PRESUPUESTO	ACTIVIDAD	PRECIO PREVISTO
Aprovisionamiento	2.700 €	200 kg.	kap = 13,5 €/kg.
Fabricación	10.800 €	300 h.	kfp = 36 €/h.

**Segunda modalidad. Precios prospectivos y cantidades retrospectivas**

I y II. Los costes unitarios de aprovisionamiento y de producción son:

$$cp = pp + kap = 37,5 + 13,5 = 51 \text{ €u.}$$

ya que:  $kap = Kap/Mcp = 2.700/200 = 13,50 \text{ €u.};$

$$hrp = mcr \cdot cp + tfr \cdot kfp = 2,10 \times 51 + 3,20 \times 36 = 222,30 \text{ €u.}$$

ya que:  $mcr = Mcr/Ape = 210/100 = 2,10 \text{ kg/u.};$

$$kfp = Kfp/Tfp = 10.800/300 = 36 \text{ €h.}; \text{ y}$$

$$tfr = Tfr /Ape = 320/100 = 3,20 \text{ h/u.};$$

donde  $Ape = Ap + Acf - Aci = 110 + 25 \times 0,40 - 40 \times 0,50 = 100 \text{ us.}$

III. Coste de la producción terminada:

Existencia inicial de producción en curso terminada en la semana

$$(4.200 \text{ €} + 50\% \text{ de } 40 @ 222,30 \text{ €u.}) = 8.646 \text{ €}$$

$$\text{Unidades iniciadas y terminadas en la semana } (70 @ 222,30/\text{u}) = \underline{15.561 \text{ €}}$$

$$\text{Coste de la producción terminada} \quad 24.207 \text{ €}$$

IV. Coste de la producción vendida (FIFO):

$$\text{Existencias iniciales} \quad 18 \text{ us @ } 210 \text{ €u} = 3.780 \text{ €}$$

$$\text{Primer lote terminado} \quad 40 \text{ us @ } 216,15 \text{ €u.} = 8.646 \text{ €}$$

$$\text{Segundo lote terminado} \quad 50 \text{ us @ } 222,30 \text{ €u.} = \underline{11.115 \text{ €}}$$

$$\text{Coste de la producción vendida} \quad 23.541 \text{ €}$$

V. El resultado interno, calculado con cantidades retrospectivas y precios prospectivos:

Por secciones:

$$\text{Resultado interno (R.I.)} = \text{Saldo de ventas} + \text{Saldo de fabricación} + \text{Saldo de aprovisionamiento} = 7.734 + 960 + (630) = 8.064 \text{ €}$$

Por pedidos:

$$\text{Resultado Interno} = I - C + (Sf - Si) + h(Af - Ai) = 34.020 - (8.130 + 3.210 + 10.560 + 2.745) + (2.223 - 4.200) + (4.446 - 3.780) = 8.064 \text{ €}$$

La figura 3 resume los registros contables correspondientes a los cálculos asociados al cálculo del resultado interno con cantidades retrospectivas y precios prospectivos.

**CANTIDADES RETROSPECTIVAS Y PRECIOS PROSPECTIVOS**

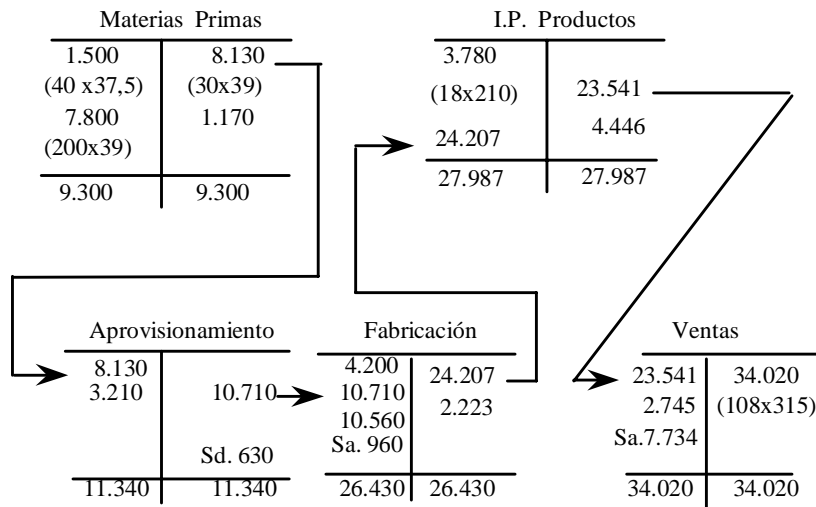


Figura 3

11.- La producción prevista para esta semana era de 100 us.

**Tercera modalidad. Precios y cantidades prospectivas**

I y II. Los costes unitarios de aprovisionamiento y de producción son:

$$cp = pp + kap = 37,5 + 13,5 = 51 \text{ €u.}$$

$$h = mcp \cdot cp + tfp \cdot kfp = 2 \times 51 + 3 \times 36 = 210 \text{ €u.}$$

ya que:  $mcp = Mcp/App = 200/100 = 2 \text{ kg/u.};$

$tfp = Tfp /App = 300/100 = 3 \text{ h/u.};$

donde  $App = 100 \text{ us.},$  según el punto 11 del ejemplo.

III. Coste de la producción terminada:

Existencia inicial de producción en curso terminada en la semana

$$(4.200 \text{ €} + 50\% \text{ de } 40 @ 210 \text{ €u}) = 8.400 \text{ €}$$

$$\text{Unidades iniciadas y terminadas en la semana } (70 @ 210 \text{ €u.}) = 14.700 \text{ €}$$

$$\text{Coste de la producción terminada} = 23.100 \text{ €}$$

IV. El coste de la producción vendida (FIFO):

$$\text{Existencias iniciales} \quad 18 \text{ us @ } 210 \text{ €u} = 3.780 \text{ €}$$

$$\text{Primer lote terminado} \quad 40 \text{ us @ } 210 \text{ €u.} = 8.400 \text{ €}$$

$$\text{Segundo lote terminado} \quad 50 \text{ us @ } 210 \text{ €u.} = 10.500 \text{ €}$$

$$\text{Coste de la producción vendida } 108 \text{ us x } 210 \text{ €u} = 22.680 \text{ €}$$

La figura 4 resume los registros contables correspondientes a los cálculos asociados al resultado interno con cantidades y precios prospectivos.

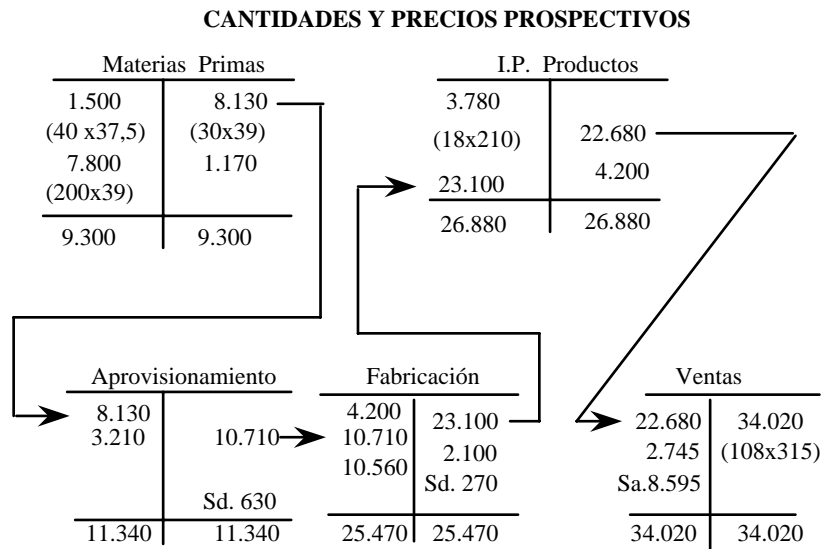


Figura 4

V. El resultado interno con el criterio de cantidades y precios prospectivos será:

Por secciones:  $\text{Resultado interno (R.I.)} = \text{Saldo de ventas} + \text{Saldo de fabricación} + \text{Saldo de aprovisionamiento} = 8.595 + (270) + (630) = 7.695 \text{ €}$

Por pedidos:  $\text{Resultado Interno} = I - C + (Sf - Si) + h(Af - Ai) = 34.020 - (8.130 + 3.210 + 10.560 + 2.745) + (2.100 - 4.200) + (4.200 - 3.780) = 7.695 \text{ €}$

o lo que es lo mismo:  $\text{Resultado Interno} = \text{Unidades vendidas} \times \text{Margen industrial unitario previsto} \pm \text{desviaciones (saldo) en las cuentas de producción} - \text{Costes de A \& V} = 108 \text{ us.}(315 - 210) + (630) + (270) - 2745 = 7.695 \text{ €}$

## 8.5 FORMULACIÓN ANALÍTICA DEL RESULTADO DE LAS SECCIONES DE PRODUCCIÓN

### 8.5.1. Análisis de los componentes del resultado de las secciones de producción.

La sección constituye en este caso el elemento básico para el análisis del resultado como pone de manifiesto la figura 5

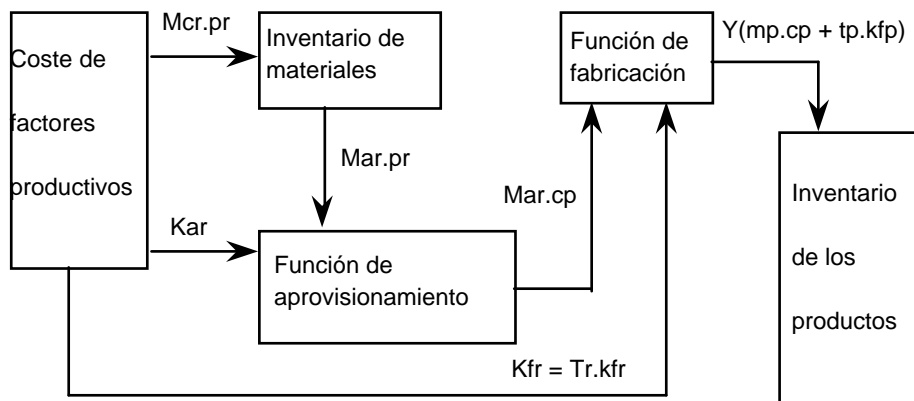


Figura 5

Un sistema de contabilidad por secciones, al establecer criterios predeterminados para valorar las prestaciones y cesiones de recursos entre centros, crea un sistema de filtros (cuentas de desviaciones) que aíslan las ineficiencias.

El resultado atribuido a cada una de las secciones depende únicamente de la eficiencia con que se hayan gestionado los recursos controlables por cada responsable, ya que solo las variables que son directamente controlables por cada responsable incidirán en el resultado de su sección.

Al diseñar el sistema de control financiero para un centro de beneficios, el modelo de cálculo del beneficio se establece de modo que las ineficiencias producidas en unos centros no incida en la evaluación del desempeño en la gestión de los recursos de aquellos centros que no pueden controlar las variables que han producido tales ineficiencias.

Sea:

- $M_{c,r}$ , cantidad de materiales comprados
- $pr$ , precio de compra de los materiales
- $pp$ , precio de compra de los materiales previsto

- $M_{a,r}$  cantidad de material aplicada al proceso de fabricación
- $M_{a,p}$  cantidad de material aplicada al proceso de fabricación, según el plan .
- $m_p$  la cantidad de material que está previsto aplicar por unidad de producto
- $Y$  el número de unidades de producto obtenidas
- $K_{a,r}$  costes específicos de la función de aprovisionamiento
- $K_{a,p}$  costes específicos de la función de aprovisionamiento planeados
- $c_p$  el coste previsto para la cesión de los materiales a transformación.  
Se cumplirá que:  $c_p = (K_{a,p}/M_{a,p}) + p_p$
- $K_{f,r}$  costes específicos de la función de fabricación
- $K_{f,p}$  costes específicos de la función de fabricación planeados
- $T_r$  , horas de fabricación aplicadas
- $T_p$  , horas de fabricación que se aplicarían si se cumpliera el plan.
- $k_{f,r}$  el coste horario de fabricación. Se cumplirá que:  $k_{f,r} = K_{f,r}/T_r$
- $k_{f,p}$ , coste horario de fabricación previsto. Se cumplirá que:  $k_{f,p} = K_{f,p}/T_p$
- $t_p$ . horas de fabricación que está previsto utilizar por unidad de producto
- $h_p$ , coste previsto (estándar) por unidad de de producto.

Se cumplirá que:  $h_p = m_p .c_p + t_p . k_{f,p}$

La diferencia entre el coste de los factores controlados (recibidos) por un centro de beneficios (sección de aprovisionamiento o sección de fabricación) y el importe de las prestaciones (coste previsto de las mismas) cedidas por dicho centro de beneficios, indican su contribución al resultado de la organización por la gestión del responsable del centro.

1.- Sección de aprovisionamiento:

$$M_{a,r} .c_p - (M_{a,r} .p_r + K_{a,r}) = M_{a,r} .(k_{a,p} + p_p) - (M_{a,r} .p_r + K_{a,r})$$

que puede dividirse para su análisis de la siguiente forma:

1.1.- Desviación en precio de materiales aplicados a fabricación:

$$M_{a,r} .p_p - M_{a,r} .p_r = \mathbf{M_{a,r}(p_p - p_r)}$$

1.2.- Desviación en costes específicos de aprovisionamiento:

$$\mathbf{M_{a,r} . k_{a,p} - K_{a,r}}$$

2.- Sección de fabricación:

$$Y \cdot hp - (Ma,r \cdot cp + Kf,r) = Y(mp \cdot cp + tp \cdot kf,p) - (Ma,r \cdot cp + Kf,r)$$

que puede dividirse para su análisis de la siguiente forma:

2.1.- Desviación en cantidad de materiales aplicados por fabricación:

$$Y \cdot mp \cdot cp - Ma,r \cdot cp = \mathbf{cp(Y \cdot mp - Ma,r)}$$

2.2.- Desviación en costes específicos de transformación:

$$\mathbf{Y \cdot tp \cdot kf,p - Kf,r}$$

que, a su vez, puede dividirse para su análisis de la siguiente forma:

2.2.1.- Desviación en productividad:

$$\mathbf{kf,p (Y \cdot tp - Tr)}$$

2.2.2.- Desviación en costes:

$$\mathbf{Tr (kf,p - kf,r)}$$

la desviación en costes, a su vez, se puede descomponer en:

2.2.2.1. Desviación en ocupación:

$$\mathbf{Kf,p [(Tr/Tp) - 1]}$$

2.2.2.2.- Desviación en consumo:

$$\mathbf{Kf,p - Kf,r}$$



### 8.6. EJEMPLO SOBRE EL ANÁLISIS DE COMPONENTES

Con los datos correspondientes al ejemplo del epígrafe 8.4 para analizar las modalidades de cálculo del resultado interno, efectuar su análisis para determinar los componentes del resultado de aprovisionamiento y fabricación.

1.- Contribución al resultado de la organización de la sección de aprovisionamiento: 630 saldo deudor (pérdida). Análisis de las desviaciones en APROVISIONAMIENTO:

Desviación en precio de materiales aplicados al proceso de fabricación:

$$M_{a,r}(p_p - p_r) = 40 (37,50 - 37,50) + 170 (37,5 - 39) = - 255$$

Desviación en costes específicos de aprovisionamiento:

$$M_{a,r} \cdot k_{a,p} - K_{a,r} = 210 \times 13,5 - 3.210 = - 375$$

**Desviación total de la sección de aprovisionamiento: (- 255) + (- 375) = - 630**

2.- Contribución al resultado de la organización de la sección de FABRICACION: 270 saldo deudor (pérdida). Análisis de las desviaciones en FABRICACION:

Desviación en cantidad de materiales aplicados al proceso de fabricación:

$$c_p(Y \cdot m_p - M_{a,r}) = 51 (100 \times 2 - 210) = - 510$$

Desviación en costes específicos de transformación:

$$Y \cdot t_p \cdot k_{f,p} - K_{f,r} = 100 \times 3 \times 36 - 10.560 = 240$$

- Desviación en costes:

$$Tr (k_{f,p} - k_{f,r}) = 320 (36 - 33) = 960$$

- Desviación en consumo:

$$K_{f,p} - K_{f,r} = 10.800 - 10.560 = 240$$

- Desviación en ocupación:

$$K_{f,p} [(Tr/T_p - 1)] = 10.800 [(320/300) - 1] = 720$$

- Desviación en productividad:

$$k_{f,p} (Y \cdot t_p - T_r) = 36 (100 \times 3 - 320) = - 720$$

**Desviación total de la sección de fabricación: 240 + (- 510) = - 270**

