

TRABAJO EFECTUADO POR:

MARÍA ROSARIO AZPARREN PÉREZ*TEU. Departamento de Gestión de Empresas.
Universidad Pública de Navarra. Pamplona.*

Sumario:

La técnica de formación y control del presupuesto operativo es muy laboriosa. A fin de evitar el excesivo número de operaciones, hemos ideado un ejercicio en base a considerar como período de control un mes: el de enero.

Esto supone que del presupuesto anual de ventas formado por la empresa objeto de estudio, se ha extraído la cifra de ventas prevista para el mes de enero. También se conoce el coste unitario estándar. Con estos datos básicos y en las condiciones del supuesto, deberá formarse el presupuesto parcial del mes de enero y la cuenta de pérdidas y ganancias previsional para dicho mes, que será comparada con los datos reales registrados en la contabilidad financiera sintetizados en el balance de comprobación de saldos al 31 de enero.



ENUNCIADO

«Irurzun, S.A.» es una empresa industrial que únicamente elabora un producto, que se vende en dos mercados diferentes, que llamaremos A y B.

La fabricación es sencilla, la única primera materia que se transforma en el producto acabado entra en su totalidad al comienzo del proceso fabril, en el que los costes de mano de obra y otros costes necesarios de fabricación se tratan como costes de la fase. La unidad de actividad es la hora máquina (hm).

De la contabilidad se extraen los siguientes datos:

**1. «IRURZUN, S.A.»
BALANCE DE SITUACIÓN
2 de enero de 1995**

| ACTIVO | PASIVO |
|---|---|
| Inmovilizado material 80.000.000 | Capital social 50.000.000 |
| Existencias de primeras materias 300.000 (3.000 uds. x 100 ptas./uds.) | Reservas 12.000.000 |
| Existencias de productos en curso 3.400.000 (2.000 productos x 1.700 ptas.) | Proveedores 1.650.000 |
| Existencias de productos terminados (1.000 productos x 3.000 ptas.).. 3.000.000 | Amortización acumulada inmovilizado material 26.000.000 |
| Clientes 820.000 | Provisión depreciación de inversión financiera temporal 350.000 |
| Inversiones financieras temporales : 2.100.000 | |
| Tesorería 380.000 | |
| TOTAL 90.000.000 | TOTAL 90.000.000 |

Las partidas pendientes de cobro vencen:

| | |
|------------------------------|---------|
| El 15 de enero de 1995 | 500.000 |
| El 30 de marzo de 1995 | 320.000 |

El vencimiento de las cuentas de proveedores, es el siguiente:

| | |
|------------------------------|-----------|
| El 10 de enero de 1995 | 1.000.000 |
| El 30 de enero de 1995 | 650.000 |

2.

- 2.1. Ventas previstas para el **mes de enero**, en el mercado A: 10.000 productos a un precio unitario de 4.872 pesetas (IVA incluido del 16%).

Ventas previstas para el **mes de enero**, en el mercado B: 15.000 productos a un precio unitario de 5.800 pesetas (IVA incluido del 16%).

- 2.2. El coste unitario estándar referente a la fabricación del producto es el siguiente:

| | |
|--|-------------|
| Primera materia (5 kg. x 100 ptas./kg.) | 500 ptas. |
| Costes indirectos de fábrica (2 hm x 1.200 ptas./hm) ... | 2.400 ptas. |
| Caja embalaje no recuperable (1 x 100 ptas.) | 100 ptas. |
| | |
| TOTAL | 3.000 PTAS. |

Los tres tipos de inventarios se registran a costes previstos. No se lleva inventario de cajas de embalaje.

- 2.3. Los gastos mensuales previstos para las funciones de comercialización y administración, ascienden a 3.500.000 y 5.000.000 de pesetas, respectivamente.

«Irurzun, S.A.» ha establecido como tendencia general en su actuación la aplicación del *just in time*: puso a fabricar en el mes de enero el número de productos que necesita para cubrir sus previsiones mensuales de venta. Al final del mes de enero, no quedaron productos en curso de elaboración.

En cuanto a las compras de primera materia, adquirió en enero 23.000 kilogramos más sobre los previstos en el presupuesto de compras para este mes. De embalajes, solamente adquirió los calculados como estrictamente necesarios para las atenciones del mes que nos ocupa.

Se ha registrado en el inventario permanente de primera materia una salida por consumo de 125.000 kilogramos y otra de 1.000 kilogramos que se dan como perdidos.

Las ventas conseguidas en enero han sido: 10.000 productos en cada uno de los mercados, a los precios de venta previstos. Se han cobrado: 50 por 100 al contado, y el resto se aplaza hasta el 15 de febrero.

El balance de comprobación de saldos, a 30 de enero de 1995, presenta el detalle siguiente:

«IRURZUN, S.A.»
BALANCE DE COMPROBACIÓN
30 de enero de 1995

| DEBE | | HABER | |
|---|--------------------|-----------------------------------|--------------------|
| Inmovilizado material | 80.000.000 | Capital social | 50.000.000 |
| Existencias de primeras materias | 300.000 | Reservas | 12.000.000 |
| Existencias de productos en curso | 3.400.000 | Proveedores | 16.286.400 |
| Existencias de productos terminados | 3.000.000 | Amortización acumulada | 26.000.000 |
| Compras de primeras materias .. | 14.040.000 | Provisión depreciación inversión | |
| (130.000 kg. x 108) | | financiera temporal | 350.000 |
| Compras cajas embalaje | 2.880.000 | Ventas de productos terminados . | 92.000.000 |
| (24.000 cajas x 120) | | Hacienda Pública, IVA repercutido | 14.720.000 |
| Gastos de personal | 27.250.000 | Hacienda Pública acreedora CF | 10.355.000 |
| Servicios exteriores | 26.600.000 | Organismos de la Seguridad So- | |
| Tributos | 150.000 | cial acreedores..... | 3.270.000 |
| Clientes | 53.680.000 | | |
| Hacienda Pública, IVA soportado | 6.963.200 | | |
| Inversiones financieras temporales | 2.100.000 | | |
| Tesorería | 4.618.200 | | |
| TOTAL | 224.981.400 | TOTAL | 224.981.400 |

El consumo de materiales y la estadística de costes por centros funcionales, para el mes de enero, arroja el siguiente resultado:

| | |
|---|-------------------|
| Consumo de primeras materias (125.000 kg. x 100 ptas.) .. | 12.500.000 |
| Consumo de cajas embalaje | 2.880.000 |
| Clases de costes externos | 54.000.000 |
| Coste interno por amortización | 1.000.000 |
| | <hr/> |
| Total costes mes de enero | 70.380.000 |
| | |
| Aplicados a la fabricación | 60.230.000 |
| Correspondientes a la función de ventas | 4.000.000 |
| Correspondientes a administración | 6.150.000 |
| | <hr/> |
| Total costes por funciones | 70.380.000 |

SE PIDE:

1. Sobre el presupuesto para el mes de enero:

- Número de unidades previstas a fabricar.
- Kilogramos previstos para comprar primera materia.

- Consumos previstos de costes indirectos de fábrica y otros gastos previstos.
 - *Cuenta previsional de pérdidas y ganancias.*
2. Diagrama del proceso de fabricación del mes de enero, con las unidades equivalentes (u.e.) de producción, para los dos elementos del coste de fabricación.
 3. Cálculo de desviaciones en primeras materias y en costes indirectos de fábrica. Desviaciones en costes de venta y administración.
 4. Contabilidad financiera.
 5. Contabilidad interna, grupo 9 propuesto por AECA.
 6. Informe sobre la conciliación del saldo de la cuenta previsional de pérdidas y ganancias con el resultado del mes de enero.

SOLUCIÓN

1.
 1. 25.000 UDS. PREVISTAS DE VENTAS – (2.000 PC + 1.000 PT) = **22.000 UDS. DE PRODUCTO TERMINADO A FABRICAR**
 2. 22.000 PT x 5 kg. previstos/1 pto. = 110.000 kg. de primeras materias a comprar – 3.000 kg. en existencias = 107.000 kg.
 3. 22.000 PT x 2 hm = 44.000 hm x 1.200 ptas./hm = 52.800.000 ptas.

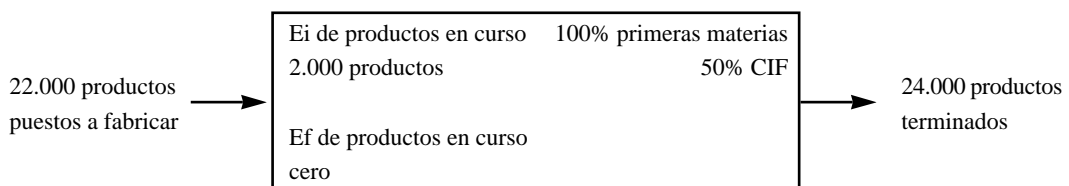
Costes de comercialización 3.500.000 ptas.

Costes de administración 5.000.000 ptas.

4. **CUENTA PREVISIONAL DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS**
(miles de pesetas)

| | | | |
|--------------------------------|----------------|------------------------|----------------|
| Compras primeras materias . | 10.700 | Ventas mercado A | 42.000 |
| Compra cajas embalaje | 2.400 | Ventas mercado B | 75.000 |
| Costes de fabricación | 52.800 | | |
| Costes comercialización | 3.500 | | |
| Costes administración | 5.000 | | |
| Disminución de existencias . | 6.700 | | |
| Beneficio interno mes de enero | 35.900 | | |
| TOTAL | 117.000 | TOTAL | 117.000 |

2. Esquema del proceso de fabricación: mes de enero.



ACTIVIDAD REAL, MEDIDA EN U.E. (procedimiento FIFO)

| | | PRIMERAS MATERIAS | CIF |
|---------------------------------------|--------|-------------------|---------------|
| Ei productos en curso | 2.000 | (2.000) | (1.000) |
| Puestas a fabricar | 22.000 | | |
| A justificar | 24.000 | | |
| Terminadas | 24.000 | 24.000 | 24.000 |
| Ef de productos en curso | 0 | | |
| TOTAL U.E. DE PRODUCCIÓN | | 22.000 | 23.000 |

3. Cálculo de desviaciones.*3.1. En primeras materias:*

Económica:

$$130.000 \text{ kg. } (108 - 100) = 1.040.000 \text{ ptas. Desfavorable}$$

En consumo:

$$125.000 \text{ kg.} - 22.000 \times 5 = 15.000 \text{ kgs.} \times 100 = 1.500.000 \text{ ptas. Desfavorable}$$

3.2. En costes indirectos de fábrica:

Desviación global:

$$44.850.000 - 55.200.000 = 10.350.000 \text{ ptas. Favorable}$$

$$60.230.000 \text{ ptas.} - 15.380.000 = 44.850.000 \text{ Costes indirectos de fábrica retrospectivos}$$

$$23.000 \text{ u.e.} \times 2 \text{ hm} = 46.000 \text{ hm} \times 1.200 \text{ ptas./hm} = 55.200.000 \\ \text{estándar de fábrica}$$

No se conocen suficientes datos técnicos para descomponer esta desviación.

3.3. En coste de compra de embalajes:

24.000 cajas (120 – 100) = 480.000 Desfavorable

Saldo de desviaciones de fabricación = 7.330.000 favorable

3.4. En costes del centro comercial:

4.000.000 – 3.500.000 = 500.000 ptas. Desfavorable

3.5. En costes del centro de administración:

6.150.000 – 5.000.000 = 1.150.000 ptas. Desfavorable

4. **DIARIO DE CONTABILIDAD FINANCIERA** (Miles de pesetas)

| | | | |
|--------|--|---|--------|
| 80.000 | <i>Inmovilizado material</i> | | |
| 300 | <i>Existencias de primeras materias</i> | | |
| 3.400 | <i>Existencia de productos en curso</i> | | |
| 3.000 | <i>Existencias de productos terminados</i> | | |
| 820 | <i>Clientes</i> | | |
| 2.100 | <i>Inversiones financieras temporales</i> | | |
| 380 | <i>Tesorería</i> | | |
| | | <i>a Capital social</i> | 50.000 |
| | | <i>a Reservas</i> | 12.000 |
| | | <i>a Proveedores</i> | 1.650 |
| | | <i>a Amortización acumulada</i> | 26.000 |
| | | <i>a Provisión depreciación inversión financiera temporal</i> | 350 |
| | | x | |
| <hr/> | | | <hr/> |
| 90.000 | | | 90.000 |

| | | | |
|-----------|---------------------------------|---|-----------|
| 90.000 | Suma anterior... | | 90.000 |
| 14.040 | Compras de primeras materias | | |
| 2.246'4 | Hacienda Pública, IVA soportado | | |
| | | a Proveedores | 16.286'4 |
| | | x | |
| 2.880 | Compras de embalaje | | |
| 460'8 | Hacienda Pública, IVA soportado | | |
| | | a Tesorería | 3.340'8 |
| | | x | |
| 27.250 | Gastos de personal | | |
| | | a Hacienda Pública acreedor por conceptos fiscales | 10.355 |
| | | a OSSA | 3.270 |
| | | a Tesorería | 13.625 |
| | | x | |
| 26.600 | Servicios exteriores | | |
| 4.256 | Hacienda Pública, IVA soportado | | |
| | | a Tesorería | 30.856 |
| | | x | |
| 150 | Tributos | | |
| | | a Tesorería | 150 |
| | | x | |
| 500 | Tesorería | | |
| | | a Clientes | 500 |
| | | x | |
| 168.383'2 | | | 168.383'2 |

| | | | |
|-----------|------------------|--------------------------------|-----------|
| 168.383'2 | Suma anterior... | | 168.383'2 |
| 1.650 | Proveedores | | |
| | | a Tesorería | 1.650 |
| | | x | |
| 53.360 | Tesorería | | |
| 53.360 | Clientes | | |
| | | a Ventas productos terminados | 92.000 |
| | | a Hacienda Pública, IVA reper- | |
| | | cutido | 14.720 |
| | | x | |
| 276.753'2 | | | 276.753'2 |

5.

DIARIO DE CONTABILIDAD ANALÍTICA**GRUPO 9****AECA**

(Miles de pesetas)

| | | | |
|--------|-------------------------------|----------------------------------|--------|
| 300 | I.Ps. de primeras materias | | |
| 3.400 | I.Ps. de productos en curso | | |
| 3.000 | I.Ps. de productos terminados | | |
| | | a Existencias iniciales reflejas | 6.700 |
| | | x | |
| 16.920 | Coste de materiales | | |
| | | a Compras reflejas | 16.920 |
| | | x | |
| 23.620 | | | 23.620 |

- 206 -

ESTUDIOS FINANCIEROS n.º 156

| | | | |
|---------|---|-------------------------|---------|
| 23.620 | Suma anterior... | | 23.620 |
| 13.000 | I.Ps. de primeras materias | | |
| 1.040 | Desvº. en costes estándar (en precios de primeras materias) | | |
| | | a Coste de materiales | 14.040 |
| | Coste de materiales presenta un saldo deudor de 2.880 equivalente al coste de compra de las cajas de embalaje, para las que no se lleva inventario permanente | | |
| | _____ | x _____ | |
| 27.250 | Coste de personal | | |
| | | a Gastos reflejos | 27.250 |
| | _____ | x _____ | |
| 26.600 | Coste de los servicios exteriores | | |
| | | a Gastos reflejos | 26.600 |
| | _____ | x _____ | |
| 150 | Coste de tributos | | |
| | | a Gastos reflejos | 150 |
| | _____ | x _____ | |
| 1.000 | Coste de amortización | | |
| | | a Dotación refleja | 1.000 |
| | _____ | x _____ | |
| 44.850 | Centro de transformación | | |
| 4.000 | Centro de comercialización | | |
| 6.150 | Centro de administración | | |
| | | a Coste de personal | 27.250 |
| | | a Coste de los s. exts. | 26.600 |
| | | a Coste de tributos | 150 |
| | | a Coste de amortización | 1.000 |
| | _____ | x _____ | |
| 147.660 | | | 147.660 |

| | | | |
|---------|---|--|---------|
| 147.660 | Suma anterior... | | 147.660 |
| 72.000 | Coste estándar de la producción (22.000 ue de pm x 5 kg. x 100 ptas./kg. + + 23.000 ue de CIF x 2 hm x 1.200 ptas./hm + + 3.400.000 de productos en curso + 2.400.000 por cajas de embalaje = 72.000.000) | | |
| | | a I.Ps. de productos en curso | 3.400 |
| | | a I.Ps. de primeras materias | 12.500 |
| 1.500 | Desviaciones en costes estándar (En consumo de primeras materias 15.000 kg. x 100) | | |
| 480 | Desviación en compras de embalajes | | |
| | | a Centro transformación | 44.850 |
| | | a Desviación en costes estándar (en CIF) | 10.350 |
| | | a Coste de materiales (Por los embalajes) | 2.880 |
| | | x | |
| 72.000 | I.Ps. de productos terminados (24.000 x 3.000) | | |
| | | a Coste estándar de la producción | 72.000 |
| | | x | |
| 60.000 | Coste asignado a los productos enajenados | | |
| | | a I.Ps. de productos terminados | 60.000 |
| | | x | |
| 92.000 | Ingresos reflejos | | |
| | | a Ventas productos terminados mercado A | 42.000 |
| | | a Ventas productos terminados mercado B | 50.000 |
| | | x | |
| 445.640 | | | 445.640 |

| | | | |
|---------|--|--|---------|
| 445.640 | Suma anterior... | | 445.640 |
| 42.000 | Ventas productos terminados mercado A | | |
| | | a | |
| | | Coste asignado productos enajenados | 30.000 |
| | | a | |
| | | Margen sobre coste estándar (En el mercado A) | 12.000 |
| | | _____ x _____ | |
| 50.000 | Ventas productos terminados mercado B | | |
| | | a | |
| | | Coste asignado productos enajenados | 30.000 |
| | | a | |
| | | Margen sobre coste estándar (En el mercado B) | 20.000 |
| | | _____ x _____ | |
| 100 | Diferencia tratamiento contable (Por 1.000 kg. de primeras materias x x 100 ptas./kg.) | | |
| | | a | |
| | | I.Ps. de primeras materias | 100 |
| | | _____ x _____ | |
| 32.000 | Margen sobre coste estándar | | |
| 7.330 | Desvº. en costes estándar | | |
| | | a | |
| | | Centro comercial | 4.000 |
| | | a | |
| | | Centro administración | 6.150 |
| | | a | |
| | | Diferencia tratamiento contable | 100 |
| | | a | |
| | | Resultado analítico | 29.080 |
| | | _____ x _____ | |
| 15.700 | Existencias reflejas | | |
| | | a | |
| | | I.Ps. primeras materias | 700 |
| | | a | |
| | | I.Ps. de productos terminados | 15.000 |
| | | _____ x _____ | |
| 592.770 | | | 592.770 |

6. Informe sobre conciliación del resultado previsto con el resultado del mes de enero.

En primer lugar observamos el saldo de la cuenta de *pérdidas y ganancias* prevista para el mes de enero, que arroja un beneficio previsto de 35.900.000 pesetas, pero esta cuenta debe ser flexibilizada para adaptarla a la actividad real del mes; en este caso de estudio, la única partida que hay que flexibilizar es la de *costes de fabricación*, que pasarán de 52.800.000 presupuestados a 55.200.000 después de adaptados a las unidades económicas de producción real. El resto de partidas no sufren modificación. El resultado corregido será de 33.500.000, por lo que se puede formar el siguiente informe:

(En miles de pesetas)

| | |
|---|----------|
| Beneficio previsto flexibilizado | 33.500 |
| – Margen industrial por disminución de ventas sobre las previstas en el mercado B | (10.000) |
| + Desviaciones de fabricación favorables | 7.330 |
| – Desviaciones en costes del período de cálculo desfavorables | (1.650) |
| – Diferencia de inventario | (100) |
| | <hr/> |
| Saldo positivo de pérdidas y ganancias de enero | 29.080 |

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

Enero 1995

(Miles de pesetas)

| | | | |
|------------------------------------|----------------|-------------------------------------|----------------|
| Compras de primeras materias | 14.040 | Ventas de productos terminados | 92.000 |
| Compras embalajes | 2.880 | Aumento de existencias | 9.000 |
| Gastos de personal | 27.250 | | |
| Servicios exteriores | 26.600 | | |
| Tributos | 150 | | |
| Amortización, enero | 1.000 | | |
| Beneficio en enero | 29.080 | | |
| TOTAL | 101.000 | TOTAL | 101.000 |