

Evaluación de la eficacia de nuestra contabilidad analítica. Confrontación márgenes contables versus márgenes ERP

José Luis Mauri de Alarcón

*Colegiado del Ilustre Colegio de Economistas de Sevilla
Miembro del Registro Economistas Asesores Fiscales (REAF)*

EXTRACTO

Los ERP de gestión, utilizados por gran cantidad de pymes, nos brindan información del margen bruto obtenido en la venta de los productos calculado por diferencia entre el precio de venta y los costes asignados a los productos vendidos. La contabilidad analítica del mismo periodo analizado nos dará un margen contable que, casi irremediamente, será diferente del obtenido por las estadísticas suministradas por el ERP de gestión. En este estudio analizamos cuáles son los orígenes de estas diferencias y cómo su análisis nos permitirá mejorar nuestra asignación de costes a los productos.

Palabras clave: margen bruto; coste; contabilidad analítica; ERP.

Fecha de entrada: 06-09-2018 / Fecha de aceptación: 19-09-2018

Evaluation of the effectiveness of our cost accounting. Comparing accounting margins and ERP margins

José Luis Mauri de Alarcón

ABSTRACT

Management ERP systems, used by a large number of SMEs, provide us with information about the gross margin on the sale of products, calculated as the difference between the sale price and the costs allocated to the products sold. Cost accounting for the same period analysed, give us an accounting margin that will, almost irremediably, be different from the one obtained using statistics provided by the management ERP system. In this paper, we analyse the factors underlying these differences and how their analysis will allow us to improve our allocation of costs to products.

Keywords: gross margin; cost; analytical accounting; ERP.

Sumario

1. Introducción
2. Margen contable (contabilidad financiera y analítica) versus margen teórico
3. Ajustes al precio de venta. Abonos realizados contra cuentas contables
4. Ajustes al coste
 - 4.1. Valoración de existencias
 - 4.2. Ajustes al coste del producto fabricado
 - 4.2.1. Correcta imputación de los costes de entradas de almacén de materias primas y auxiliares
 - 4.2.2. Regularizaciones de almacén
 - 4.2.3. *Rappels* y otros descuentos de proveedores de materias primas y auxiliares posteriores a la compra
 - 4.2.4. Correcta imputación de los gastos de fabricación al valor del producto fabricado
 - 4.2.5. Deterioro de valor del producto fabricado
 - 4.2.6. Conclusiones respecto a las existencias finales de un periodo
 - 4.3. Ajustes al coste del producto comercializado y empresas de servicios
5. Tabla auxiliar de búsqueda de diferencias en costes

Cómo citar este estudio:

Mauri de Alarcón, J. L. (2018). Evaluación de la eficacia de nuestra contabilidad analítica. Confrontación márgenes contables versus márgenes ERP. *RCyT. CEF*, 427, 213-228.

1. INTRODUCCIÓN

Uno de los principales objetivos que persiguen las empresas al aplicar una contabilidad analítica es obtener información sobre la estructura de costes de los productos o servicios que ponen en el mercado. Esta información, bien analizada, será un instrumento de enorme utilidad para la toma de decisiones inherente a la dirección de empresa. Conocer la rentabilidad por producto, por servicio, por cliente o por establecimiento es decisivo para el éxito en el desempeño de una empresa ya que nos informa sobre la aportación de cada segmento al resultado.

Siendo el margen bruto la diferencia entre el importe de la venta y el coste asignado al producto vendido, de la información que nos ofrecen las diferentes aplicaciones informáticas de planificación de recursos empresariales (ERP por sus siglas en inglés) obtendremos un margen bruto teórico que se debería aproximar al margen bruto contable que nos ofrece la contabilidad financiera y analítica para un mismo periodo.

En este estudio, mediante la conciliación de estos dos márgenes, analizamos un procedimiento de comprensión y cuantificación de los factores que provocan las diferencias entre ambos, que ayudará a entender con mayor información el resultado de un periodo y mejorar el proceso de imputación de costes.

2. MARGEN CONTABLE (CONTABILIDAD FINANCIERA Y ANALÍTICA) VERSUS MARGEN TEÓRICO

Si nuestra empresa fabrica todo o parte de los productos que vende, como paso previo deberemos tener a disposición una cuenta de pérdidas y ganancias que, mediante el apoyo de la contabilidad analítica por departamentos, nos permita agrupar aquellos costes directamente o indirectamente imputables al proceso de fabricación. Esta cuenta de pérdidas y ganancias analítica (limitada al cálculo del margen bruto) diferenciará el margen obtenido de la venta del producto fabricado y del comercializado:

+ Ventas productos terminados

- Consumo de materias primas y otras materias consumibles

- Gastos compras

.../...

<p>.../...</p> <p>+/- Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación</p> <p>- Gastos personal fabricación (*)</p> <p>- Otros gastos fabricación (*)</p> <p>- Amortización fabricación (*)</p> <p>+/- Deterioro productos terminados</p>
Margen bruto contable fabricado = X1
(*) Información obtenida de la contabilidad analítica por departamentos.

Los saldos de las cuentas contables que deben formar parte de esta cuenta de pérdidas y ganancias limitada al cálculo del margen contable se corresponderán con aquellos consumos de materias primas, consumibles, productos terminados y gastos en recursos correspondientes al proceso de fabricación, aunque no todos deban formar parte del coste de producción de acuerdo con la normativa contable que analizaremos posteriormente.

Para los productos comercializados, el margen contable bruto lo obtendríamos por la diferencia entre los consumos de los productos, incluyendo el coste inherente a las compras y los posibles ajustes por el deterioro de valor.

<p>+ Ventas productos comercializados</p> <p>- Consumo de mercaderías</p> <p>- Gastos compras</p> <p>+/- Deterioro productos comercializados</p>
Margen bruto contable comercializado = X2

En ambas tablas separamos el gasto inherente a la compras (transporte, seguros, etc.) del resto del cálculo del consumo porque estos gastos formarán parte del análisis posterior.

Por otro lado, si nuestra aplicación informática de gestión nos lo permite, y está configurada de forma que las variaciones de existencias se registren movimiento a movimiento (no por diferencias entre existencias iniciales y finales de un periodo), la tabla de movimientos de almacén nos proporcionará la información de los márgenes obtenidos por la diferencia entre el importe de la venta y el coste asignado a la venta de cada producto:

Producto	Venta	Coste	Margen
Producto 1	v1	c1	m1
Producto 2	v2	c2	m2
Producto 3	v3	c3	m3
	Suma de venta	Suma de coste	Suma de margen = (y)

Esta valoración del coste de los productos en la tabla que recoge la salida de almacén debido a las ventas, contablemente se corresponde a todos los movimientos de las cuentas de variaciones de existencias derivada de la facturación de nuestras ventas.

La comparación entre el margen obtenido de nuestra contabilidad analítica (al que nos referiremos como margen contable) (X) con el margen obtenido por todas nuestras ventas de productos, con su coste asignado (al que nos referiremos como margen teórico) (Y), nos mostrará una diferencia que se debe conciliar mediante la búsqueda de ajustes al precio de venta y al coste del producto.

Estas diferencias, como veremos más adelante, no necesariamente supondrán unas desviaciones en costes y, por tanto, un error en la valoración del producto.

3. AJUSTES AL PRECIO DE VENTA. ABONOS REALIZADOS CONTRA CUENTAS CONTABLES

La información de la tabla de movimientos de productos del ERP recogerá el importe de la venta de un producto deduciendo los descuentos aplicados en la factura pero no los descuentos realizados con posterioridad contra cuentas contables que, de esta forma, solo se reflejarán en el margen contable. En este grupo englobaríamos los *rappels* o cualquier descuento realizado en un momento posterior a la venta contra una cuenta contable.

4. AJUSTES AL COSTE

4.1. VALORACIÓN DE EXISTENCIAS

La determinación del coste de adquisición o del coste de producción de las existencias de materias primas, auxiliares, mercaderías y productos terminados está regulada en el Plan General de Contabilidad (PGC), tanto en la primera parte, «Marco conceptual de la contabilidad», que en su punto 6.º nos define el concepto de coste, como más profundamente en la norma de registro y valoración 10.ª, «Existencias», en la que se nos informa de cómo realizar esta valoración.

Esta normativa fue desarrollada por los criterios para la determinación del coste de producción contenida en la Resolución de 14 de abril de 2015 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). En noviembre de 2017 se publicó la última revisión de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) n.º 2 («Existencias») que, aunque solo es exigible en la formulación de las cuentas anuales consolidadas de algunas sociedades, la hemos considerado de interés en este estudio.

Sin ser el objeto del mismo, se acompaña un pequeño resumen no exhaustivo de la normativa, centrándonos en aquellos puntos de mayor interés para este estudio:

- a) Los bienes y servicios comprendidos en las existencias se valorarán por el menor de:
 - Su coste, ya sea el precio de adquisición o el coste de producción.
 - Su valor realizable neto.
- b) El precio de adquisición se minorará en los descuentos comerciales y rebajas, y se incrementará por todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen ubicados para la venta.
- c) El coste de producción estará formado por el precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, así como el resto de los bienes o servicios consumidos directamente o indirectamente imputables al activo.
- d) Los costes indirectamente imputables al activo formarán parte del coste de producción en la medida en que tales costes correspondan al periodo de producción, construcción o fabricación y se imputarán considerando un nivel de utilización normal de la capacidad de trabajo de los medios de producción.
- e) Los costes de inactividad o subactividad no se incorporarán al valor de las existencias.
- f) Atendiendo al principio de importancia relativa, el coste estándar podrá ser utilizado siempre que su aplicación no dé como resultado que el valor difiera significativamente del valor de producción definido por la norma.
- g) En la resolución del ICAC, las mermas de productos terminados se consideran pérdidas del ejercicio y las de consumibles derivadas del proceso de fabricación formarán parte del valor del producto. La NIC 2 excluye de este valor, debiendo ser reconocidas como gasto del ejercicio, las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costes de producción (estos dos últimos conceptos podrían estar incluidos en la subactividad).
- h) Los gastos financieros solo se incorporarán al valor de las existencias cuando el periodo de elaboración para estar en condiciones de ser vendidas supere el año.
- i) Son válidos el coste medio ponderado y el FIFO como métodos de valoración de las existencias.

4.2. AJUSTES AL COSTE DEL PRODUCTO FABRICADO

4.2.1. Correcta imputación de los costes de entradas de almacén de materias primas y auxiliares

Lógicamente, el registro contable de las compras no debe producir beneficios ni pérdidas. La suma de las compras más los gastos inherentes a estas compras se debe corresponder con el valor de las entradas en almacén de forma que se produzca un efecto neutro en el resultado de la empresa. Normalmente, en los ERP de gestión, al registrar una compra, incrementarán su valor aplicando un porcentaje al precio de adquisición para que la entrada en almacén del producto adquirido recoja su valor correcto incluyendo estos gastos inherentes de compra. No obstante, de la comparación de los apuntes en la cuenta contable de las compras y los gastos inherentes a las mismas con el valor asignado en las cuentas de variación de existencias (en la parte que se corresponde con la entrada de estos productos en el almacén) podemos encontrar diferencias que van a incidir en el resultado. Es decir, visto desde la contabilidad, si el valor de entrada en almacén es inferior a la suma de la compra más los gastos adicionales, el proceso de compra nos producirá una pérdida contable. Visto desde el punto de vista de la valoración de la materia prima y auxiliar, esta estará infravalorada provocando que el producto terminado también lo esté y, por tanto, nos dará un margen incorrecto en el momento de registrar su venta.

4.2.2. Regularizaciones de almacén

La conciliación del inventario físico con el inventario permanente que nos da el sistema de gestión determinará regularizaciones de inventario para su ajuste.

Podemos encontrarnos con mermas en productos fabricados (perdidos o desechados por el control de calidad) que, atendiendo a los criterios expuestos por el ICAC, no deberán formar parte de la valoración de los productos terminados pero sí provocarán diferencias entre el margen teórico y el margen contable.

En los procesos de fabricación realizados por los ERP de gestión, además de los recursos empleados, se utiliza en la valoración una lista de materiales a incorporar en el producto fabricado con un consumo estimado en unidades físicas, incluyendo una estimación de las mermas de estos materiales incurridas en el proceso de fabricación. El coste en unidades monetarias de cada consumible se irá modificando en el tiempo en función de la evolución de su precio, ya sea empleando el método del coste medio ponderado o FIFO. Por tanto, estaremos ante un método de coste estándar respecto a las unidades físicas consumidas, determinando un consumo teórico que diferirá, en mayor o menor medida, de la realidad, provocando diferencias en el inventario que deberán ser regularizadas para conciliar el inventario permanente con el físico real.

Estas regularizaciones por desviaciones en el consumo de materias primas y consumibles (que reflejan una inexactitud en los costes de producción asignados al estimar una merma dife-

rente de la real) nos provocarán movimientos en las cuentas de variaciones de existencias afectando al margen contable sin que tengan reflejo en el margen teórico.

4.2.3. *Rappels* y otros descuentos de proveedores de materias primas y auxiliares posteriores a la compra

Atendiendo al principio de prudencia, la práctica normal será que el valor de la entrada de materiales en almacén solo recoja los descuentos aplicados en la misma factura de compra. Descuentos posteriores, como pueden ser los *rappels* conseguidos por llegar a determinados volúmenes, afectarán al resultado contable pero no estarán recogidos en el valor asignado a la compra en el momento de su entrada en el almacén. Aunque el ICAC, en la norma undécima, punto 7, de la Resolución de 14 de abril de 2015, nos dice que los *rappels* se imputarán como menor valor de las existencias que los causaron (en la medida que estas puedan ser identificadas), por la diferencia temporal entre el momento de la compra y el momento del *rappel*, una parte o la totalidad de estas existencias ya no formarán parte de nuestro inventario y no modificarán el coste de productos ya fabricados y vendidos. En consecuencia, en gran medida, los *rappels* no afectarán al margen teórico de las ventas de un periodo pero sí al margen contable minorando el valor de las compras del periodo.

4.2.4. Correcta imputación de los gastos de fabricación al valor del producto fabricado

El valor asignado a un producto fabricado en la empresa será la suma de las materias primas y auxiliares consumidas en el proceso más los recursos empleados, incluyendo la amortización, imputables al proceso de fabricación. El ERP de gestión utilizará diferentes mecanismos para la imputación de estos costes de transformación a una producción. Por ejemplo, establecerá un coste de hora/máquina a cada proceso productivo para asignar un coste de recursos al producto final fabricado. Por tanto, estaremos de nuevo frente a un coste estándar en cuanto a los recursos empleados puesto que estimará un tiempo empleado en cada producto fabricado que, en mayor o menor medida, diferirá del real.

Que con este coste hora/máquina consigamos imputar a los productos fabricados en un periodo el importe del gasto real soportado en el proceso de fabricación no solo va a depender de la estimación correcta del coste por hora de los diferentes procesos involucrados, sino también tendrá incidencia la productividad lograda en ese periodo. El ICAC (norma cuarta, punto 2, de la Resolución de 14 de abril de 2015) nos explica que los costes indirectos se distribuirán en los productos considerando una utilización total de la capacidad productiva normal. En términos parecidos se expresa la NIC 2:

«El proceso de distribución de los costes indirectos fijos a los costes de transformación se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. Capacidad normal es la producción que se espera conseguir en circunstancias norma-

les, considerando el promedio de varios ejercicios o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento».

Es decir, estimaremos la productividad futura que tendremos con base en nuestros valores históricos. Una alteración significativa en nuestra productividad incidirá en la correcta asunción del real gasto de fabricación en la valoración del producto fabricado.

No obstante, se ha de considerar que los costes de inactividad o subactividad (norma cuarta.2 b) de la Resolución del ICAC de 14 abril de 2015) no formarán parte del coste del producto (es decir, pueden provocar una diferencia entre el margen teórico y el margen contable si estos costes están incluidos en la cuenta de pérdidas y ganancias analítica dentro de los propios de fabricación, sin ser realmente un error en la valoración del producto).

Del mismo modo, la NIC 2, en su punto 13, considera que en «En periodos de producción anormalmente alta, la cantidad de coste indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se valoren las existencias por encima del coste». Afirmación que no contradice la norma contable española, que también impide la valoración por encima del coste.

La comprobación del acierto obtenido estimando el coste de la hora (o cualquier otro método de asignación de recursos a un producción) y/o la productividad la realizaremos comparando la suma de los recursos imputados en la valoración de los productos fabricados en un determinado periodo de tiempo con el valor real de los gastos de fábrica en ese periodo que nos dé la contabilidad analítica por departamentos. La suma de los recursos imputados a los productos fabricados la obtendremos por la diferencia entre el valor de entrada en almacén del producto fabricado y el valor de las materias primas y otros consumibles utilizados en la fabricación. Tal como explicábamos en el epígrafe 4.2.1, visto desde el resultado, si el valor de los recursos sumados en el total de la producción de un periodo es inferior a la suma de los gastos reales de fabricación contabilizados, el proceso de fabricación producirá una pérdida contable (o un beneficio en caso contrario que nos llevaría a incumplir la norma al valorar las existencias por encima de su coste). Visto desde el punto de vista de la valoración del producto, en la medida que esta diferencia esté provocada por costes que debieron formar parte de la valoración del producto, este estará infravalorado (o supervalorado) mostrándonos un margen incorrecto en el momento de venderlo. El análisis de estas diferencias nos podrá llevar a la revisión y, en su caso, actualización del coste por hora o bien a una modificación del ratio de productividad para acercarlo a la realidad.

4.2.5. Deterioro de valor del producto fabricado

Los productos que por obsolescencia u otros motivos deban ser deteriorados porque su valor en inventario sea menor a su valor realizable neto provocarán otro ajuste de conciliación entre costes. El apartado 2, «Valoración posterior», de la norma de registro y valoración n.º 10 del PGC nos lleva a considerar gasto del ejercicio la corrección valorativa producida cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o coste de producción. En términos parecidos se pronuncia la NIC 2:

«La práctica de rebajar el saldo, hasta que el coste sea igual al valor realizable, es coherente con el punto de vista según el cual los activos no se valorarán en libros por encima de los importes que se espera obtener a través de su venta o uso».

Este ajuste al valor contable de las existencias en la práctica provocará un gasto por corrección contable que no afectará al margen obtenido por los productos vendidos. Por tanto, observamos de nuevo un coste (o beneficio en caso de reversión) sin efecto en el margen teórico de las ventas pero sí en el margen contable del periodo.

4.2.6. Conclusiones respecto a las existencias finales de un periodo

Del análisis de aquellos ajustes antes relacionados que sí hayan provocado una errónea valoración del producto, atendiendo al principio de importancia relativa, y cuantificando cómo afectan estos errores en el valor de las existencias finales de un periodo, nos veremos en la necesidad o no de modificar su valoración.

4.3. AJUSTES AL COSTE DEL PRODUCTO COMERCIALIZADO Y EMPRESAS DE SERVICIOS

Todos los ajustes comentados para el producto fabricado, a excepción del correspondiente a los gastos de fabricación, son aplicables, con intervención de diferentes cuentas contables, al producto comercializado. De la misma forma, las empresas de servicios, si asignan en su sistema de gestión un valor de coste a los diferentes servicios que ponen en el mercado, pueden y deben conseguir esta conciliación comparando el margen asignado a los servicios prestados con el margen contable obtenido de la contabilidad analítica y financiera.

5. TABLA AUXILIAR DE BÚSQUEDA DE DIFERENCIAS EN COSTES

Algunos de los ajustes, como es el caso de los *rappels* de proveedores o los deterioros de valor de las existencias, son fáciles de identificar y cuantificar.

El resto de diferencias surgirán del análisis de las cuentas de variaciones de existencias. Los movimientos de las cuentas de variaciones de existencias tienen diferentes orígenes: movimientos por las compras, por la producción, por las ventas (que nos proporcionan el coste teórico de las ventas y su correspondiente margen teórico) y movimientos por las regularizaciones de inventario. Analizando estos movimientos comprobaremos el efecto en la cuenta de resultados provocado por los procesos de compras y fabricación. También nos informará de la incidencia en el resultado de las regularizaciones. La siguiente tabla nos facilitará el cálculo:

Fabricado	Saldos periodo	Compras	Ventas	Fabricación	Regularización
Consumo de materias primas y otras materias consumibles					
Compras de materias primas .		A			
Compras de otros aprovisionamientos		B			
Variación de materias primas .		C1		C2	C3
Variación de otros aprovisionamientos		D1		D2	D3
Gastos compras materias primas		E			
Gastos compras otros aprovisionamientos		F			
Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación			G1	G2	G3
Recursos proceso fabricación					
Gastos personal fábrica				H	
Gastos fábrica				I	
Amortización fábrica				J	
		Gastos compras no imputados		Gastos fábrica no imputados	Pérdidas o beneficios por regularización
Cálculo del ajuste		C1 + D1 + A + + B + E + F		G2 + C2 + D2 + + H + I + J	C3 + D3 + G3
(Saldos deudores positivos y acreedores negativos)					

Desglosando el importe de la cuentas de variaciones de existencias por su procedencia podremos obtener en cada columna de la tabla el ajuste buscado. El importe del saldo de la variación correspondiente a la columna «Ventas» G1 coincide con la suma del coste asignado en el ERP a las ventas de cada producto en ese periodo, siendo, por tanto, el origen del coste y del margen teórico.

Para productos comercializados utilizaremos la misma tabla pero adaptada a las cuentas contables que forman parte del consumo de mercaderías.

Analizaremos este proceso de conciliación con un ejemplo de la comparación del margen teórico y contable correspondientes a la venta de productos fabricados.

EJEMPLO

La empresa SMRBB fabrica cinco productos diferentes. Durante el ejercicio 20XX, la relación de productos vendidos con su importe de venta en unidades monetarias y coste asignado se muestra en la siguiente tabla obtenida de nuestro ERP de gestión:

Tabla movimientos de productos	Ventas €	Coste €	Margen €	%
Producto 1	2.000	- 1.480	520	26,00 %
Producto 2	1.500	- 1.120	380	25,33 %
Producto 3	7.025	- 5.214	1.811	25,78 %
Producto 4	4.000	- 3.010	990	24,75 %
Producto 5	500	- 346	154	30,80 %
	15.025	- 11.170	3.855	25,66 %

La cuenta de pérdidas y ganancias analítica, que tiene identificados los costes inherentes al proceso de fabricación, nos da el siguiente resultado en euros:

+ Ventas productos terminados	15.000	100,00 %
- Consumo de materias primas y otras materias consumibles	(13.695)	- 91,30 %
- Gastos compras materias primas y auxiliares	(252)	- 1,68 %
+/- Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación	6.865	45,77 %
- Gastos personal fabricación	(2.120)	- 14,13 %
		.../...

.../...

.../...

.../...		
- Otros gastos fábrica	(1.541)	- 10,27 %
- Amortización fábrica	(445)	- 2,97 %
+/- Deterioro productos terminados	(25)	- 0,17 %
Margen contable bruto fabricado	3.787	25,25 %
Coste contable	(11.213)	- 74,75 %

Por tanto, el margen teórico de la venta de 3.855 euros difiere en 68 euros del margen contable, 3.787 euros.

Buscando la conciliación de estos dos márgenes hemos encontrado que se han producido los siguientes hechos:

Algunos de nuestros clientes han alcanzado el volumen de compras pactado, correspondiéndoles un premio de 25 euros.

Por cumplimiento de objetivos de compras, nuestros proveedores nos han premiado con un premio anual de 11 euros. Los productos adquiridos ya no se encuentran entre las existencias.

Al final del ejercicio hemos detectado que algunos productos de nuestro inventario han quedado obsoletos, siendo su valor realizable neto menor a su coste en 25 euros.

Del análisis de la contabilidad hemos obtenido la siguiente tabla valorada en euros:

	Saldos periodo	Compras	Ventas	Fabricación	Reg.
c) Consumo de materias primas y otras materias consumibles (sin considerar el <i>rappel</i> proveedores)	13.958				
Compras de materias primas	9.900	9.900			
Compras de otros aprovisionamientos	620	620			
Variación de materias primas	1.077	- 10.120		11.200	3
Variación de otros aprovisionamientos	2.109	- 640		2.750	1
					.../...

.../...

.../...

	Saldos periodo	Compras	Ventas	Fabricación	Reg.
.../...					
Gastos compras materias primas	220	220			
Gastos compras otros aprovisionamientos	32	32			
b) Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación	-6.865		11.170	-18.040	-5
Recursos de fabricación	4.106				
e) Gastos personal fábrica	2.120			2.120	
f) Gastos fábrica	1.541			1.541	
h) Amortización fábrica	445			445	
		<i>Gastos compras no imputados</i>	<i>Ventas</i>	<i>Gastos fabrica no imputados</i>	<i>Reg.</i>
Ajustes		12		16	1

De la tabla se deduce que :

Las compras de materias primas y auxiliares han ascendido a 10.520 euros con un gasto inherente a las compras de 252 euros. Sin embargo, el valor de entrada en almacén de estas compras suma 10.760 euros. Por tanto, la entrada en almacén de las materias primas y auxiliares está infravalorada en 12 euros.

Los recursos, incluida la amortización, aplicados al proceso de fabricación ascienden a 4.106 euros. Sin embargo, en las diferentes órdenes de producción (ODP), los recursos imputados a los diferentes productos solo suman 4.090 euros. Por tanto, 16 euros de gastos de fabricación no se han imputado a los productos.

De la conciliación de nuestro inventario hemos detectados mermas y diferencias positivas que han provocado los siguientes movimientos de ajustes de entrada y salida en el inventario permanente: Producto fabricado - 5 euros; materia prima + 3 euros; materias auxiliares + 1 euros.

Una vez obtenida esta información, hemos podido conciliar ambos márgenes:

.../...

.../...

Concepto	Importe 2017	
Venta ERP	15.025,00	100,17 %
<i>Rappels</i> ventas fabricado	(25,00)	- 0,17 %
Venta real (contabilidad)	15.000,00	100,00 %
Coste teórico ERP	(11.170,00)	- 74,47 %
Diferencias gasto real fábrica respecto al imputado en ODP (*)	(16,00)	- 0,11%
Gastos compras materias primas y auxiliares no imputados ...	(12,00)	- 0,08 %
<i>Rappels</i> compras materia primas	11,00	0,07 %
Regularizaciones inventario producto terminado (**)	(5,00)	- 0,03 %
Regularizaciones inventario materia prima	3,00	0,02 %
Regularizaciones inventario materias auxiliares	1,00	0,006 %
Deterioro contable por obsolescencia	(25,00)	- 0,17%
Coste real (contabilidad)	(11.213,00)	- 74,75 %
Margen real (contabilidad)	3.787	25,25 %

(*) ODP = Órdenes de producción.
 (**) En el ejemplo, la merma la consideramos integrante del coste a efectos de la determinación del margen contable aunque, de acuerdo a la norma, estas mermas no forman parte del coste del producto.