



**Curso Experto en Lógica y Transportes  
Universidad de La Laguna**

**Colaboran**



**Módulo I: Transportes.  
Contabilidad analítica aplicada al transporte  
Sesión: 7 de Marzo 2008 (16,30hras-18,30 hrs)**

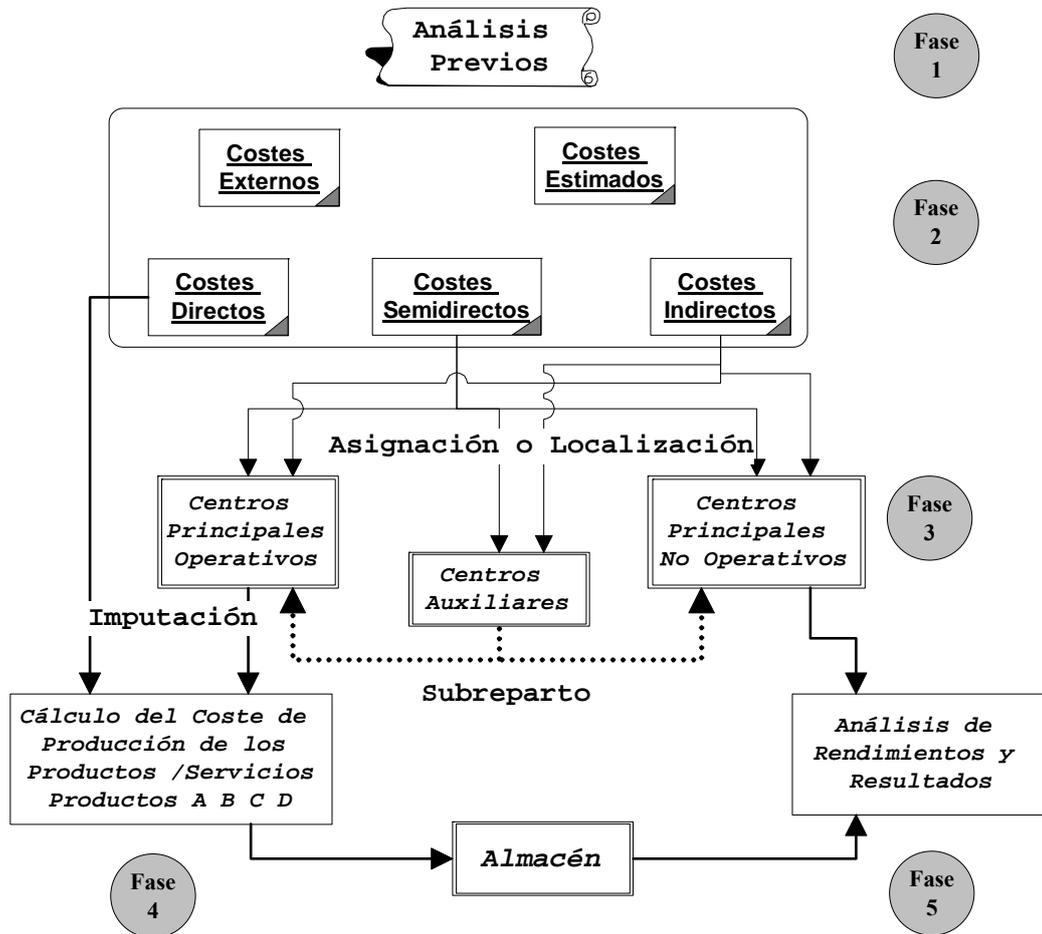
**PARTE III: Fases en la Implantación de un Sistema de Costes**

1	Fases en la Implantación de un Sistema de Costes.....	2
2	Identificación de las fases.....	3
2.1	Fase I: Análisis previos y consideraciones a tener en cuenta antes de implantar un sistema de costes en la empresa.....	3
2.1.1	Necesidad de un correcto organigrama técnico y funcional de la empresa.....	3
2.1.2	Identificación de los objetos y portadores del coste.....	4
2.1.3	Análisis y división del mercado.....	4
2.2	Fase II: Definición de los costes y clasificación. Selección de los Centros de Costes.....	6
2.3	Fase III: Localización de los Costes, Reparto Primario y Secundario.....	8
2.3.1	El proceso reparto primario y secundario.....	8
2.3.2	El reparto primario y secundario. La hoja analítica de costes y el cuadro de reparto. 8	
2.4	Fase IV: Imputación y cálculo de los costes de producción.....	11
2.4.1	El proceso de imputación.....	11
2.4.2	La unidad de actividad o unidad de obra.....	11
2.5	Fase V: Análisis de rendimientos y resultados.....	13

# 1 Fases en la Implantación de un Sistema de Costes.

Para explicar las fases de implantación de un sistema de costes en la empresa tomaremos como referencia un sistema orgánico, histórico, por productos y modelo coste completo. En el caso de cualquier otro sistema y/o modelo de costes seleccionado el esquema general seguiría vigente con las adaptaciones necesarias.

## FASES EN LA IMPLANTACIÓN DE UN SISTEMA DE COSTES



Tal y como se desprende del esquema anterior podemos distinguir cinco fases que son:

- 1.- Análisis previos. Se pretende estudiar el organigrama funcional de la empresa con especial atención al proceso de imput-output.
- 2.- Selección y clasificación de los costes.
- 3.- Localización de los costes. Reparto primario y secundario.
- 4.- Imputación de costes a los productos o servicios.
- 5.- Análisis de rendimientos y resultados.

## 2 Identificación de las fases.

### 2.1 Fase I: Análisis previos y consideraciones a tener en cuenta antes de implantar un sistema de costes en la empresa.

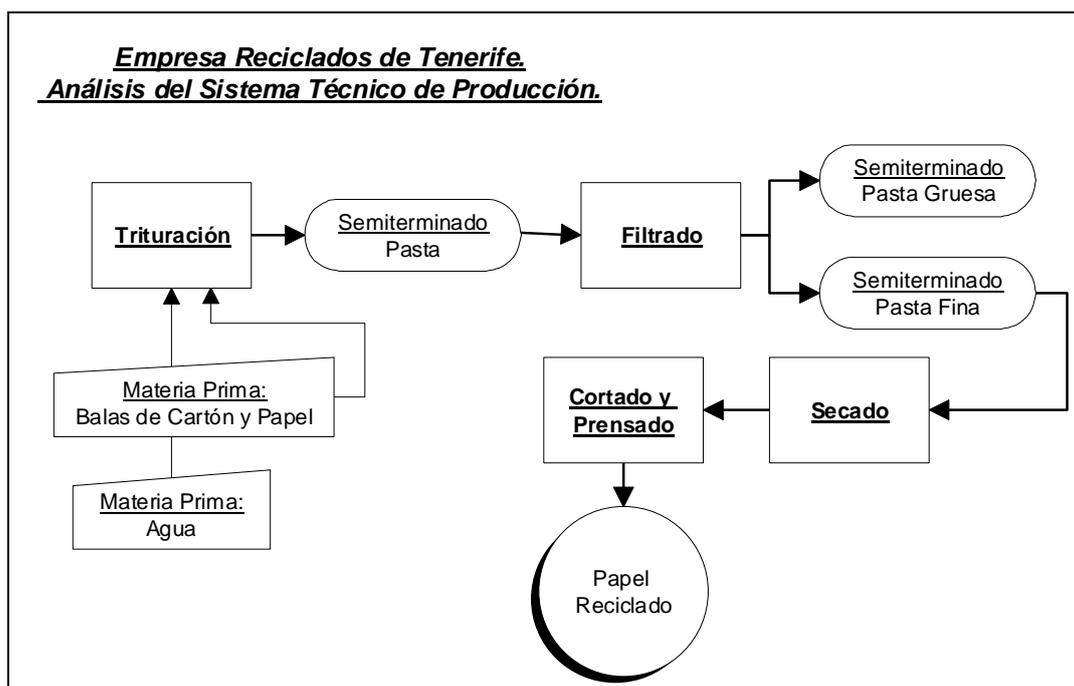
#### 2.1.1 Necesidad de un correcto organigrama técnico y funcional de la empresa.

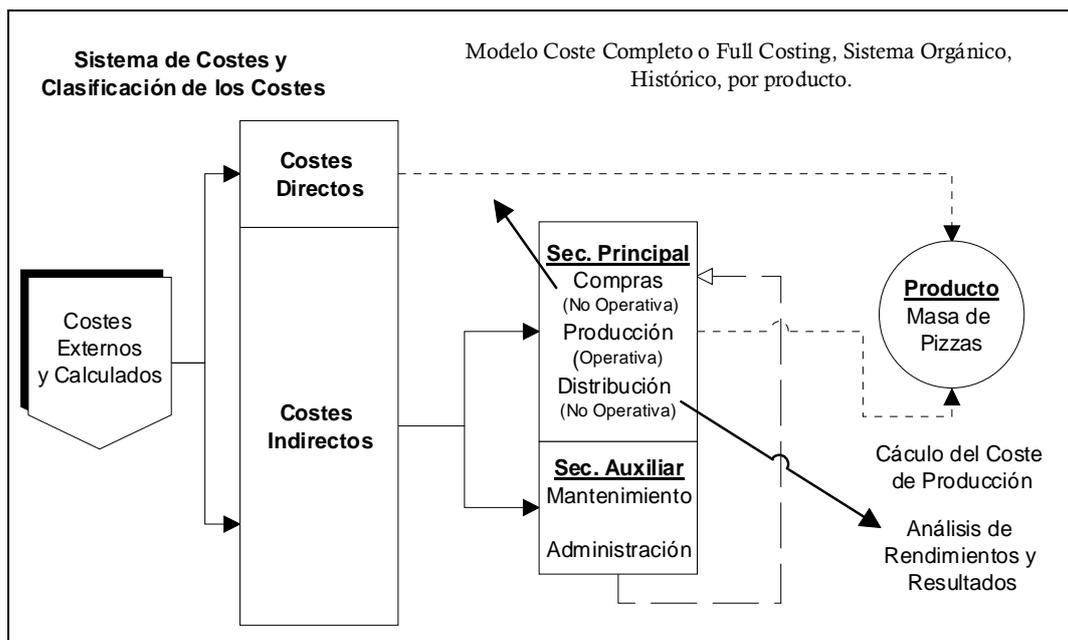
Por regla general la mayoría de los tratadistas de la Contabilidad de Costes coinciden en afirmar que la Contabilidad de Costes debe apoyarse en el organigrama funcional de la empresa y en la estructura del proceso técnico de transformación; algo así como que el traje debe adaptarse a la persona que lo va a llevar y no la persona al traje. Por tanto un buen sistema de organización es la base en que debe apoyarse toda empresa; cualquiera que sea el plan de organización elegido (lineal, funcional o mixto) debe reflejar claramente las atribuciones y deberes de cada persona. Autoridad y responsabilidad claramente definidas resultan partes esenciales e inseparables para alcanzar los objetivos propuestos; la incertidumbre respecto a la posición que ocupa cada directivo en la empresa es censurable.

Así pues para diseñar un correcto sistema de Contabilidad de Costes es condición necesaria la previa existencia de una organización racional, la cual debe implantarse en la empresa de acuerdo con la problemática del moderno control de gestión.

Relacionado directamente con lo anterior destaca la necesidad de un adecuado análisis del organigrama técnico de la empresa, es decir es preciso conocer perfectamente las distintas operaciones que sufre la materia prima hasta su transformación en producto terminado, lo que nos permitirá además efectuar un correcto control del proceso de fabricación.

Como ejemplo de este análisis técnico y de la organización de la empresa exponemos a continuación dos casos diferentes:





De lo expuesto anteriormente destaca que para un correcto diseño de un sistema de costes y gestión es necesario:

1. Adecuado estudio y comprensión del sistema técnico de producción.
2. Estructura organizacional claramente definida, en la que cada persona sepa exactamente cuál es su tarea y hasta dónde tiene posibilidad de acción.
3. Intervención plena de los responsables de cada área en la preparación de los planes de la empresa.
4. Mantener informados de forma periodica a los responsables sobre su actuación. Es importante hacerse sentirse a las personas seguras sobre si está de actuando bien o no.

### 2.1.2 Identificación de los objetos y portadores del coste.

Dependiendo de las características específicas de cada empresa y más concretamente de la complejidad de su proceso de producción el portador del coste no tiene porque coincidir con el objeto del coste.

En este sentido por ejemplo en una empresa con un proceso de producción complejo y que consta de varias fases, especialmente donde predomina gran parte de producción conjunta el asignar el coste de la materia prima a un producto es difícil de relacionar y por tanto el objeto del coste es el producto o servicio evidentemente pero el portador del coste por esta dificultad señalada de producción conjunta puede ser el departamento, fase o centro de costes.

En definitiva queremos destacar que no siempre objeto y portador de costes son coincidentes y que este portador no es más que una técnica que permite o facilita la asignación de determinados costes al objeto producto o servicio.

### 2.1.3 Análisis y división del mercado.

Identificados y clasificados los principales productos objeto de la empresa consideramos oportuno afrontar el estudio del mercado potencial de los mismos y su posible clasificación, es decir lo que intentamos es clasificar las ventas tanto en términos monetarios como económicos (cantidad) bajo diferentes criterios lo cual nos permitirá un mejor control y gestión desde la perspectiva comercial.

Esta división del mercado puede ser realizada desde multitud de perspectivas en función del tipo y nivel de control que queramos realizar. Debemos considerar que las diferentes divisiones del mercado que se pueden realizar no son excluyentes por el contrario son complementarias, es decir que en las empresas se pueden realizar divisiones del mercado atendiendo a dos o más criterios delimitadores.

Lógicamente a medida que más se atomice el mercado el coste de control crece progresivamente pero evidentemente la información que se obtiene mejora cualitativamente lo que otorga mayores potencialidades para el análisis comercial.

El criterio base de división del mercado es en función de la tipología de productos la cual pretende valorar las ventas (tanto monetarias como económicas) originadas por cada familia o agrupación de productos (Productos Terminados Vinos, Productos a Granel Vinos, Productos Terminados Vinagre, etc..) o de forma individual (Botellas de Vino Tinto, Botellas de Vino Rosado, Botellas de Vinagre, etc).

Otro de los criterios usados con cierta frecuencia es en función de las áreas comerciales. Consiste en controlar las ventas por poblaciones, municipios, provincias, regiones, países o cualquier otra división de carácter espacial o combinación de las citadas anteriormente.

Otro criterio aplicable a la división del mercado puede ser atendiendo a la tipología de clientes, en este sentido y para el caso que nos ocupa podemos diferenciar los siguientes:

1. Clientes relacionados con la restauración. Dentro de este grupo podríamos distinguir o subclasificar a los bares, restaurantes y hoteles.
2. Clientes de alta referencia. En este grupo estarían fundamentalmente las vinacotecas y las tiendas de alimentación de especial relevancia en el mundo de la gastronomía.
3. Clientes de concentración. Aquí nos encontraríamos con los grandes superficies, cadenas de supermercados, tiendas de souvenir, mayoristas de alimentación y similares.
4. Clientes otros. Aquellos esporádicos o que vendemos directamente en nuestra propia bodega.

Existen más criterios de división del mercado aunque normalmente en las empresas se suelen utilizar la combinación de varios criterios normalmente de dos o tres criterios bases de división del mercado.

Un ejemplo de análisis y división del mercado aplicado al caso de una empresa bodegera lo tenemos en el siguiente cuadro.

**Prevision de Ventas- Cosecha 99**

Unidades Vendidas	Total	Bares, Restaurantes y Similares	Souvenir y Similar	Supermercados - Hiper	Bodegas y Vinotecas	
Botellas de Vino Blanco	% de Vtas Unid. Vtas PVP Medio Ingresos	100.0% 19,602 bot 640 um/bot 12,545,280	30.0% 5,881 bot 600 um/bot 3,528,360	25.0% 4,901 bot 700 um/bot 3,430,350	15.0% 2,940 bot 700 um/bot 2,058,210	30.0% 5,881 bot 600 um/bot 3,528,360
Botellas de Vino Tinto Normal	% de Vtas Unid. Vtas PVP Medio Ingresos	100.0% 62,726 bot 750 um/bot 47,044,800	35.0% 21,954 bot 700 um/bot 15,367,968	25.0% 15,682 bot 800 um/bot 12,545,280	10.0% 6,273 bot 800 um/bot 5,018,112	30.0% 18,818 bot 750 um/bot 14,113,440
Botellas de Vino Tinto Maceración	% de Vtas Unid. Vtas PVP Medio Ingresos	100.0% 15,682 bot 845 um/bot 13,250,952	50.0% 7,841 bot 800 um/bot 6,272,640	10.0% 1,568 bot 950 um/bot 1,489,752	10.0% 1,568 bot 950 um/bot 1,489,752	30.0% 4,704 bot 850 um/bot 3,998,808
Total de Ventas	Unidades Vtas % de Vtas PVP Medio Ingresos % de Ingresos	98,010 bot 100.0% 743 um/bot 72,841,032 100.0%	35,676 bot 36.4% 705 um/bot 25,168,968 34.6%	22,150 bot 22.6% 788 um/bot 17,465,382 24.0%	10,781 bot 11.0% 795 um/bot 8,566,074 11.8%	29,403 bot 30.0% 736 um/bot 21,640,608 29.7%

Por tanto esta primera fase tiene como objetivo analizar de forma detallada el proceso productivo de la empresa con especial atención a los diferentes imputs utilizados y outputs obtenidos. Todo ello nos permitira alcanzar los siguientes objetivos:

- Identificar y clasificar los productos.
- Analizar los principales departamentos técnicos y organizativos de la empresa.
- Analizar los mercados potenciales de nuestros productos.
- Seleccionar el mejor modelo y sistema de costes que se adapte a nuestro sistema productivo tomando en consideración el mercado al que el mismo esta orientado.

## 2.2 Fase II: Definición de los costes y clasificación. Selección de los Centros de Costes.

Estudiado con profundidad el sistema tanto técnico como organizativo de la empresa e identificados el objeto del coste (producto/s, servicio/s o actividad/es) queda por afrontar en esta fase una cuestiones fundamental: La selección de los factores de costes y su clasificación.

En esta segunda fase debemos determinar en primer lugar la configuración de los componenetes de nuestro sistema de costes es decir cuales son los factores que han de intervenir. Para ello es necesario tomar en consideración los aspectos mencionados anteriormente en el apartado de consideraciones previas respecto al deseado equilibrio entre relevancia de la información y coste de adquisición.

En la práctica empresarial se suelen combinar aproximadamente tres o cuatro criterios de clasificación pero normalmente se comienza por una clasificación de los factores de costes según su naturaleza, seguida por el criterio de imputación para posteriormente seleccionar por su variabilidad o nivel de actividad.

Esta múltiple clasificación de los costes implica en el fondo un exámen de conciencia sobre los costes que soporta la empresa y sus principales características. La relevancia de este proceso puede ser explicada con el siguiente ejemplo:

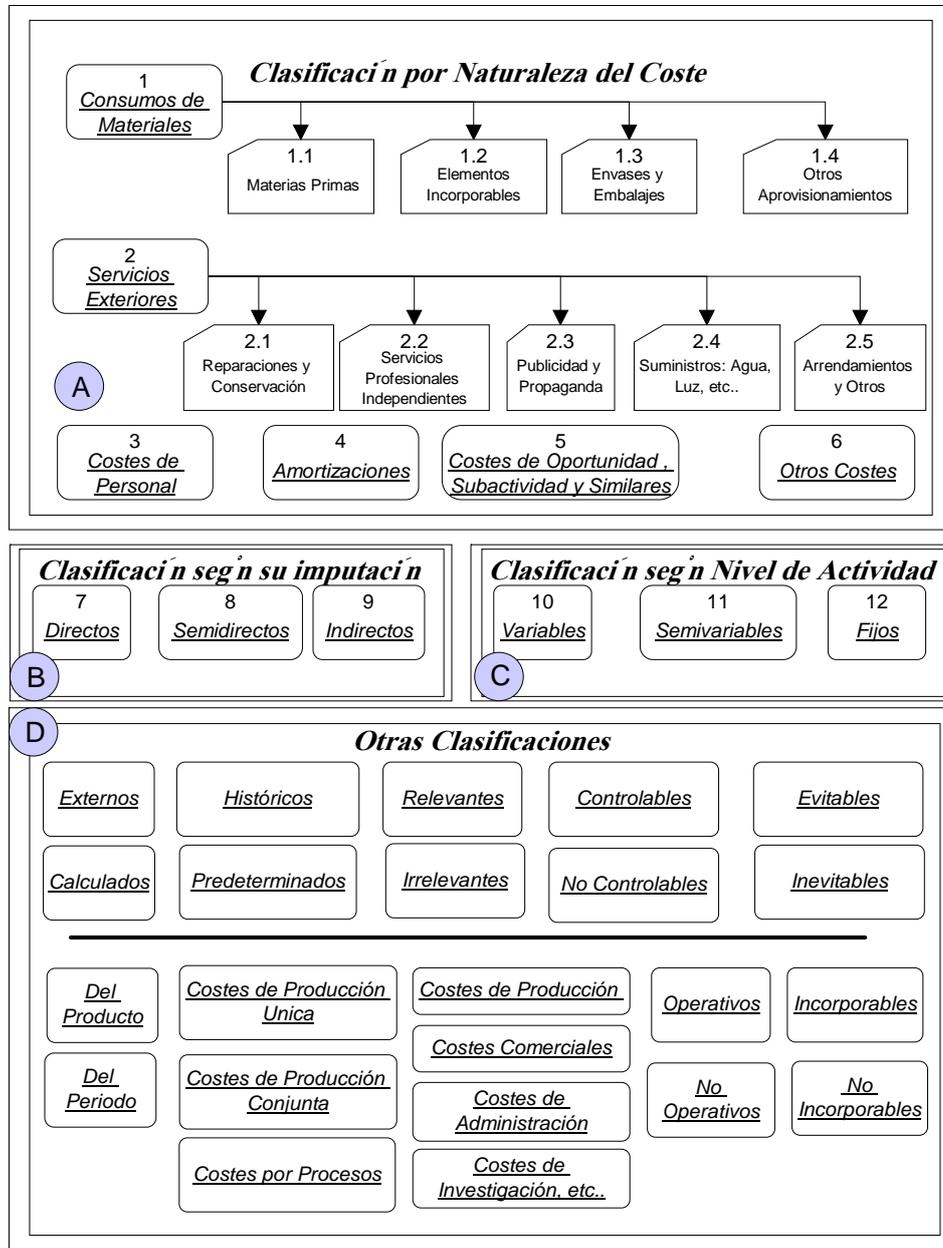
*La empresa X tiene un coste telefónico mensual de 10.000 € evidentemente coste elevado.*

Pero este mismos costes correctamente clasificado nos da mayor información.

*La empresa X tiene un coste telefónico mensual de 10.000 € que es fijo, indirecto, e incontrolable (no tiene responsable).*

Esta última valoración del mismo concepto es mucho más rica, esta mejor analizado cualitativamente poniendo claramente en evidencia la necesidad de establecer medidas correctoras especialmente en terminos de control y asignación.

**CRITERIOS DE CLASIFICACION DE COSTES**



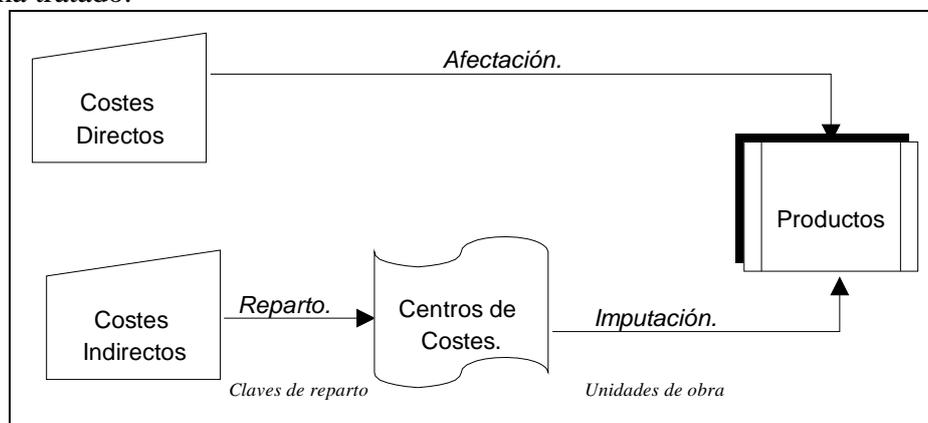
## 2.3 Fase III: Localización de los Costes, Reparto Primario y Secundario.

### 2.3.1 El proceso reparto primario y secundario.

Una vez establecida la correcta identificación y clasificación de los costes en especial su tratamiento en Directos, Indirectos o Semidirectos respecto al portador de costes es necesario localizar los mismos.

Como hemos visto en el capítulo anterior uno de los grandes problemas de la Contabilidad de Costes se encuentra en los costes indirectos y más concretamente en la fórmula de asignación de los mismos a los portadores del coste (producto, servicios o actividad), recordemos que estos costes son de difícil identificación con un producto o servicio (ejemplo: los costes de teléfono, agua, electricidad, alquiler, etc).

Además hoy en día estos costes cada vez tienen mayor importancia en terminos tanto cuantitativos como cualitativos en la empresa, lo que implica un agravamiento del problema tratado.



Por tanto en esta fase coexisten dos procesos diferenciados como son el proceso de asignación y el de reparto. La afectación consiste en transferir los costes directos directamente a los portadores de costes. El reparto consiste en distribuir los costes indirectos y semidirectos a los centros de costes. Recordemos

### 2.3.2 El reparto primario y secundario. La hoja analítica de costes y el cuadro de reparto.

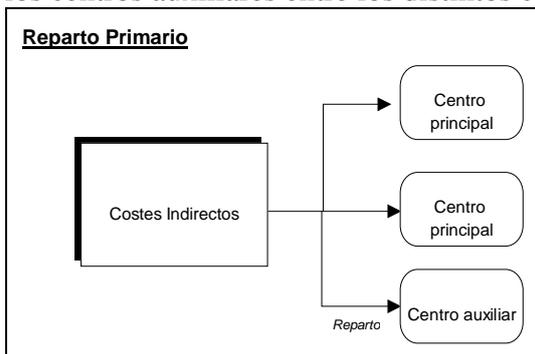
El primer proceso, la afectación no plantea problemas por cuanto los costes directos están claramente identificados con los portadores, sin embargo el proceso de reparto sí puede suele plantear como hemos manifestado ciertos problemas. En este último proceso es necesario contar con alguna herramienta que permita o facilite el asignar los costes a los portadores de costes, esto se intentará realizar a través de las denominadas Claves de Reparto.

Debemos no obstante destacar que no exista ninguna clave de reparto exacta que permita asignar fielmente estos costes, simplemente intentaremos buscar aquellas claves que nos puedan ayudar a eliminar parte de la carga de subjetividad inherente al proceso de reparto de las cargas indirectas.

Dentro del proceso de reparto podemos distinguir dos etapas que son:

- \* El reparto primario.
- \* El reparto secundario o subreparto.

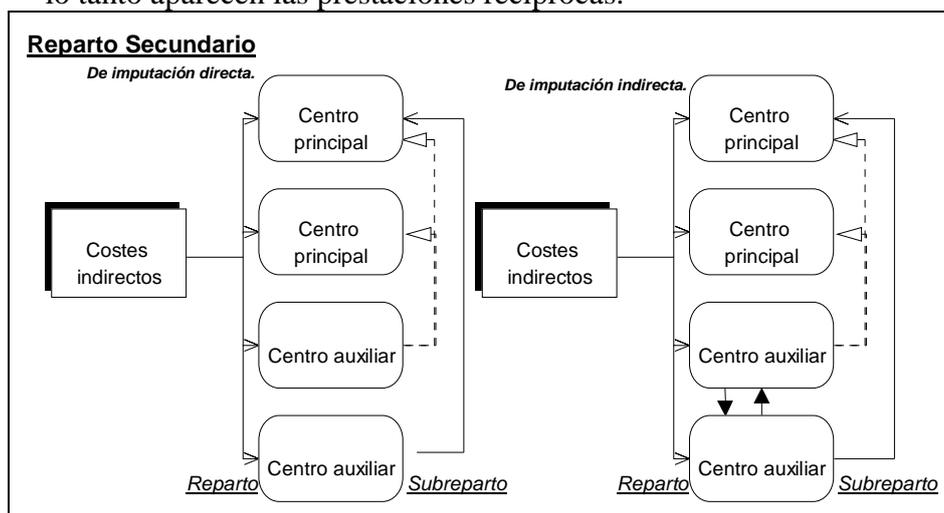
En el reparto primario se distribuye los costes indirectos entre los distintos centros de costes, mientras que en el reparto secundario se redistribuyen los costes indirectos de los centros auxiliares entre los distintos centros de coste en función de su interrelación.



Efectuado el reparto primario los costes quedan localizados y acumulados en los distintos centros auxiliares y principales, denominándose costes primarios. Evidentemente el problema que se plantea a continuación son los costes acumulados en los centros auxiliares, recordemos que estos centros auxiliares tienen como principal objetivo servir de apoyo a los principales y por tanto sus costes tienen que ser soportados por estos centros principales tanto por los operativos como no operativos.

Por tanto es necesario un subreparto o reparto secundario que tiene como objetivo repartir los costes acumulados en los centros auxiliares entre los principales. Este subreparto puede presentar dos modalidades que son:

- Reparto secundario o subreparto directo o simple. Este se produce cuando no existe relación entre los centros de costes auxiliares y por tanto no hay prestaciones reciprocas entre los citados centros. Por tanto los costes de los centros auxiliares pasan a los principales de forma directa a través de las unidades de obra de cada centro y que estudiaremos posteriormente
- Reparto secundario de imputación indirecta o prestaciones reciprocas. Se origina cuando existen relaciones o prestación de servicios entre los centros auxiliares e incluso entre los principales y auxiliares. Por ejemplo las centros de mantenimiento y energía de una empresa suelen considerarse como centros auxiliares pero que mutuamente pueden prestarse servicios conjuntamente por lo tanto aparecen las prestaciones reciprocas.



Con el reparto secundario de imputación directa se reparte la totalidad de los costes de las secciones auxiliares a las secciones principales. Con el reparto secundario de imputación indirecta se reparte una parte de los costes de los centros auxiliares a otros centros auxiliares que se hallan interrelacionados con los anteriores, como paso previo al reparto final a las secciones principales.

Con el fin de facilitar tanto el reparto primario como secundario se suele usar la denominada hoja analítica o estadística de costes que es un cuadro de doble entrada, en la que en la columna aparecen los centros de costes, y en las filas los diferentes costes, y se puede expresar como sigue:

<b>Centros de Costes</b>	<b>Clave de Reparto</b>	<b>Mantenimiento Auxiliar</b>	<b>Producción Principal Operativa</b>	<b>Comercial Principal No Operativa</b>	<b>Administ. Princip. No Operativa</b>	<b>Total</b>
<b>Costes Externos</b>						
Otros Aprovisionam.						
Agua						
Electricidad						
.....						
Teléfono						
<b>Costes Calculado</b>						
Amortizaciones						
Coste de Oportunidad						
.....						
Mano de Obra Indirec.						
<b>TOTAL REPARTO PRIMARIO</b>						
<b>Subreparto</b>						
<b>Mantenimiento</b>						
<b>TOTAL REPARTO SECUNDARIO</b>						

El cargo de los costes de los centros auxiliares a los centros principales puede efectuarse con criterios diversos y es imposible dar normas generales, pues depende de la naturaleza de la empresa, del tipo de producto fabricado y de la utilización a que son destinado. Los criterios más comunmente utilizados son:

- 1) En proporción al numero de obreros cedidos a cada centro productivo.
- 2) En proporción a las horas de mano de obra prestadas a cada centro productivo.
- 3) En proporción a la cantidad de producción efectuada en cada centro individual.
- 4) En proporción al coste propio de cada centro productivo, calculado en el reparto primario.

Los criterios 1 y 2 son los más lógicos cuando los centros auxiliares efectúan prestaciones esencialmente dirigidas a ayudar, asistir , vigilar, etc..

El criterio 3 se utilizará cuando la actividad este más específicamente dedicada al ciclo productivo y, por consiguiente, su clasificación en centro auxiliar se debe a su importancia en relación con otras fases del ciclo.

El criterio 4 debe preferirse cuando no existen elementos de juicio del tipo citado y se prefiera, por consiguiente, atribuir el coste de los servicios con referencia a la importancia económica relativa a los diferentes centros productivos (FURLAN y Provenzali, 1977, pp. 157-158)

Ejemplo de esta hoja o estadística de costes sería:

**Cuadro de Reparto Primario y Secundario.**

Costes Indirectos	Claves Reparto	Total	C.C Auxiliares		C.C Principales		
			Mantenimien.	Administrac.	Compras	Producción	Distribuc.
Materias. Auxiliares	Producción	90,000				90,000	
Transportes	Distribución	30,000					30,000
Material de Oficina	Administración	28,000		28,000			
Tributos	Porcentual	100.0%	20.0%	20.0%	20.0%	20.0%	20.0%
		57,000	11,400	11,400	11,400	11,400	11,400
Amortiz. Maquinaria	5% anual	190,750				190,750	
Coste de Personal	Nº de Horas	800.0 h	98.0 h	110.0 h	80.0 h	437.0 h	75.0 h
	Trabajadas	1,395,000	170,887.50	191,812.50	139,500.00	762,018.75	130,781.25
Teléfono	Administración	45,000		45,000			
<b>Total de Reparto Primario</b>		<b>1,835,750.00</b>	<b>182,287.50</b>	<b>276,212.50</b>	<b>150,900.00</b>	<b>1,054,168.75</b>	<b>172,181.25</b>
Mantenimiento	horas	105.0 h		15.0 h	20.0 h	60.0 h	10.0 h
	Trabajadas	244,516	-244,516.18	34,930.88	46,574.51	139,723.53	23,287.25
Administración	% de distrib.	100.0%	20.0%		10.0%	40.0%	30.0%
	Establecido	311,143	62,228.68	-311,143.38	31,114.34	124,457.35	93,343.01
<b>Total Reparto Primario y Secundario</b>			<b>0.00</b>	<b>0.00</b>	<b>228,588.85</b>	<b>1,318,349.63</b>	<b>288,811.52</b>

## 2.4 Fase IV: Imputación y cálculo de los costes de producción.

### 2.4.1 El proceso de imputación.

La imputación es la última fase del proceso, y supone transferir a los productos finales los costes indirectos englobados en los costes totales de los centros de costes.

Una vez localizado los costes en los Centros de Costes, la siguiente fase es la que hemos denominado como imputación, es decir debemos establecer algún criterio de imputación de los costes acumulados en los centros de costes a los productos/servicios y al análisis de rendimiento y resultados

Si cada centro de costes es un lugar de consumo es importante que este resultado sea medido en alguna unidad: Volumen de producción ( nº de piezas fabricadas, productos envasados, etc..), Volumen de ventas (pts obtenidas en vtas, nº de productos obtenidos, etc..) Tiempo de trabajo (horas-hombre, horas-maquina, etc.).

### 2.4.2 La unidad de actividad o unidad de obra.

Ejemplo

**Cálculo del coste de producción**

	Total	Producto Masas de Pizzas	Producto Unitario	Composición del Coste
Unidades producidas		3,700 un	1 un	
<b>Costes Directos</b>				
Materias Primas	2,028,589 5,650 Kg	2,028,589	1.53 Kg 548.3	60.61%
<b>Costes Indirectos</b>				
Producción (Principal Operativo)	1,318,349.63	1,318,349.63	356.31	39.39%
<b>Total Costes de Producción</b>	<b>3,346,938.48</b>	<b>3,346,938.48</b>	<b>904.6</b>	<b>100.00%</b>

El cuadro de imputación sintetiza la imputación de los costes indirectos totales de los centros de costes principales a las funciones de la empresa tanto operativas (aprovisionamiento y transformación) como no operativas (comercial y administración) a fin de calcular los costes industriales y los correspondientes márgenes y resultados una vez conocida, por la contabilidad general, la cifra de ingresos.

Podríamos definir la unidad de obra o unidad de trabajo como la medida más racional de la actividad de un determinado centro de coste. La medida o unidad de obra variara en función de la actividad del centro. El problema principal estriba en la correcta elección de la unidad homogénea representativa de un determinado centro de costes, y

aunque para la solución del mismo no existe una formación teórica concreta, podemos decir, sin embargo, que toda unidad homogénea deberá cumplir los requisitos siguientes:

- Debe ser representativa de las operaciones que configuran la actividad de un centro de costes.
- La imputación de los costes de los centros a los productos finales debe ser función de las unidades homogéneas consumidas en aquellos.

El cargo de los costes de los centros auxiliares a los centros principales puede efectuarse con criterios diversos y es imposible dar normas generales, pues depende de la naturaleza de la empresa, del tipo de producto fabricado y de la utilización a que son destinado. Los criterios más comúnmente utilizados son:

- 1) En proporción al número de obreros cedidos a cada centro productivo.
- 2) En proporción a las horas de mano de obra prestadas a cada centro productivo.
- 3) En proporción a la cantidad de producción efectuada en cada centro individual.
- 4) En proporción al coste propio de cada centro productivo, calculado en el reparto primario.

Los criterios 1 y 2 son los más lógicos cuando los centros auxiliares efectúan prestaciones esencialmente dirigidas a ayudar, asistir, vigilar, etc..

El criterio 3 se utilizará cuando la actividad este más específicamente dedicada al ciclo productivo y, por consiguiente, su clasificación en centro auxiliar se debe a su importancia en relación con otras fases del ciclo.

El criterio 4 debe preferirse cuando no existen elementos de juicio del tipo citado y se prefiera, por consiguiente, atribuir el coste de los servicios con referencia a la importancia económica relativa a los diferentes centros productivos (FURLAN y Provenzali, 1977, pp. 157-158)

El proceso de determinación de la unidad de obra de una sección se desarrolla en dos etapas sucesivas, cuando no es posible su inmediata e inequívoca identificación a partir del análisis de la actividad desplegada. Estas dos etapas son:

- a) Selección de las unidades de medida que razonablemente presentan las características necesarias de significación y facilidad de control, con lo cual se acota el campo de posibilidades.
- b) Estudio a lo largo de varios periodos, de las relaciones existentes entre los costes de la sección y las unidades de medida preseleccionadas.

En cuanto a los criterios de selección de las unidades de obra existen dos vías principalmente (MARTEAU y SCHEID, 1978, pp. 68):

- 1) Adoptar como unidad de medida de la actividad la producción sobre la que recae la actuación de la sección, expresada en la clase de unidad que convenga. Esta vía se manifiesta válida cuando la sección en cuestión esta especializada en el tratamiento de un único producto o cuando, participando en la transformación económica de varios, resulta factible establecer unas cifras de equivalencia entre los mismos, que permitan expresar la producción de la sección por referencia a cada uno de ellos, que actúa como unidad de medida de la actividad total.
- 2) Cuando en una misma sección, la diversidad de los productos objeto de tratamiento impide la determinación de unas relaciones de equivalencia estables entre los mismos, se impone adoptar como unidad de obra, la unidad técnica de medida de algunos de los factores productivos preponderantes como, por ejemplo, la hora-máquina, la hora-operario, el Kg. de Materia Prima

Tratada, etc..El análisis de la actividad desplegada por el centro permitirá seleccionar de entre la pluralidad de factores de producción utilizados, aquellos que aparecen como determinantes de dicha actividad y, por tanto, son susceptibles de expresar cuantitativamente la misma a través del consumo que de ellos se registre. En este caso, se estarían expresando la actividad de una sección a través de alguno de los medios de producción que posibilitan su ejercicio.

A título de orientación se recogen en el siguiente cuadro una serie de criterios de reparto para la distribución de los costes.

<b><i>Para la distribución de:</i></b>	<b><i>El criterio puede ser:</i></b>
Varios costes conjuntos como publicidad y supervisión de actividades de ventas. Investigación de crédito, franqueo, papel y otros gastos. Costes de manipulación. Costes de vendedores. Escritura y envío de pedidos. Mantenimiento de automóviles, etc. Alquiler de edificios Comunicaciones. Fuerza motriz. Seguros de incendios.	Ventas, clasificadas por territorios, distribuidores o productos. Número de pedidos recibidos.  Tonelaje manejado. Número de visitas de vendedores. Número de partidas de un pedido. Número de Km recorridos. Superficie ocupada. Pasos de contador. Potencia de los motores y horas utilizadas. Valores asegurados por cada sección.

### **2.5 Fase V: Análisis de rendimientos y resultados.**

<b>CONCEPTO</b>	<b>PRODUCTO A</b>	<b>PRODUCTO B</b>	<b>TOTAL</b>
Facturación Bruta			
- Devoluciones			
- Descuentos Comerciales, etc..			
= Ventas Netas			
- Coste industrial			
= Margen Industrial			
- Coste Comercial			
= Margen Comercial			
- Costes de Administración			
- Otros Centros de Costes Principales No Operativos			
= Rtdo. Analítico de la Actividad			
- Costes de subactividad			
- Diferencias de Inventarios y Otros.			
= Rtdo. Analítico del periodo			

#### **Ejemplo:**

**Análisis de Rendimientos y Resultados**

	Total	Producto Masas de Pizzas	Producto Unitario	Composición Porcentual
Unidades Vendidas		3,800 un	1	100.00%
Ingresos por Ventas de Productos	3,585,000	3,585,000	943.4	
- Coste Industrial de Fabricación N. 5	3,286,938	3,286,938	865.0	91.69%
= Margen Industrial	298,062	298,062	78.4	8.31%
- Costes de Dsitribución	288,812	288,812	76.0	8.06%
= Margen Comercial	9,250	9,250	2.4	0.26%
- Otros Costes	0	0	0.0	0.00%
= Resultado Analítico	9,250	9,250	2.4	0.26%