

# LOS CENTROS AUTÓNOMOS DE RENTABILIDAD: SU ORGANIZACIÓN CONTABLE Y EL CÁLCULO DE COSTES Y RESULTADOS

**Enrique Martín Arcos**

*(Capítulo de la obra: Elementos de Contabilidad de Gestión. Ediciones AECA.  
Coordinador: Jesús Lizcano Alvarez. 1994)*

## INDICE

1. INTRODUCCIÓN.
2. ANTECEDENTES GENERALES
3. OBJETO DE LAS INSTRUCCIONES
4. PRINCIPIOS DE APLICACIÓN
5. CALCULO DE CLASES DE COSTES
6. LA VALORACIÓN DEL CALCULO DE COSTES
7. CALCULO DE LUGARES DE COSTE
8. LIQUIDACIÓN DE LOS LUGARES DE COSTE
9. CALCULO DE COSTES UNITARIOS DE PRODUCCIÓN
10. MEDIDA DE RENDIMIENTOS TÉCNICOS
11. MEDIDA DE RESULTADOS FINANCIEROS
12. RESULTADOS COMERCIALES
13. CALCULO DE PRECIO INTERNO DE FACTURACIÓN
14. REGULARIZACIÓN DE EXISTENCIAS Y DIFERENCIAS DE CALCULO
15. CONCLUSIONES

### 1. INTRODUCCIÓN.

La siderurgia integral es un tipo de industria en que su proceso de producción facilita implantar un sistema de control contable y económico en sus distintas explotaciones productivas, que permite establecer criterios uniformes de cálculo de costes, responsabilizar a los distintos directores de los costes efectivamente incurridos y de su control y calcular fórmulas paramétricas de costes como punto de referencia para medir los resultados industriales y al mismo tiempo sirvan como fórmulas de valoración de las transferencias internas.

En base a esta idea, se estableció hace años en una siderurgia integral, una organización contable - definida como cálculo de resultados por centros autónomos de rentabilidad- que tenía como principio básico el independizar los resultados de cada explotación; que sirviera asimismo de incentivo a los ejecutivos responsables en la toma de decisiones y que contribuyese a mejorar su gestión, es decir, sus resultados industriales, todo ello por un proceso de información puntual y su participación en el control de los consumos específicos y del rendimiento de sus instalaciones.

Se estableció una normativa general para el cálculo de costes y rendimientos aplicada uniformemente a cada una de las explotaciones. Sus directores contaban con una amplia información mensual: Estadísticas de explotación con diversos datos técnicos y económicos: producción valorada del período; unidades producidas; volumen físico y monetario de existencias, horas realmente trabajadas, etc, etc.

El sistema de precios de transferencia se resolvió mediante el establecimiento de costes estándar para la producción con destino a almacén o a otra explotación autónoma. En los primeros años se calcularon en base a mantener constantes los consumos específicos del año anterior, pero aplicando los

precios previsibles del año siguiente. Así se conseguía establecer un estándar de medida razonable de la productividad respecto del ejercicio anterior, y hasta que la experiencia aconsejase fijar otros estándares de consumos más ajustados a la realidad de las instalaciones.

Se transcriben a continuación las instrucciones de cálculo que fueron emitidas en su día.

## **2. ANTECEDENTES GENERALES**

1. El principio de organización contable de la Empresa, se basa en el criterio de independizar los resultados parciales de cada una de sus explotaciones, y su principal finalidad se centra en la investigación, control y cálculo de costes y rendimientos.
2. Las explotaciones se consideran unidades técnicas contablemente independientes, haciéndose cargo de sus costes y facturando sus servicios o productos. Rigen para los abonos precios internos de facturación y, por comparación con los respectivos costes de producción lucen en cada Balance, los resultados industriales. Los Centros o explotaciones no tienen, salvo los de Minas, autonomía financiera.
3. Mediante el sistema contable establecido, cada explotación conoce el coste final de producción, con una adecuada distribución por conceptos de costes y procesos.
4. Siguiendo las últimas orientaciones en materia de cálculo de costes y para juzgar con mayor precisión el resultado interno de cada explotación, se ha incluido, como un elemento más del coste, el interés del capital invertido que cada explotación utiliza.

## **3. OBJETO DE LAS INSTRUCCIONES**

1. Las instrucciones que siguen tienden a asegurar un criterio uniforme en el cálculo de costes en los distintos Centros.
2. Estas instrucciones se completan con instrucciones particulares de cálculo de costes para los diferentes Centros o explotaciones que constituyen las actividades de la Empresa.
3. El Plan de Cuentas establecido y la aplicación de estas instrucciones, deben permitir:
  - 1º) Un control efectivo de consumos y un cálculo de costes unitarios, de acuerdo con unos principios previamente admitidos.
  - 2º) Medir la aportación de cada Centro hace al resultado total de la Empresa.
  - 3º) Medir la economicidad de la explotación, es decir, el análisis de los factores que influyen en su mayor o menor productividad, técnica y económica.

## **4. PRINCIPIOS DE APLICACIÓN**

1. El período de liquidación de costes se fija en el mes. Se procederán a imputar los costes delimitando mensualmente las cuotas correspondientes, habilitando a tal efecto, cuentas de previsión o compensación de costes.
2. El principio de efectividad del cálculo de costes, requiere la determinación de las cantidades realmente consumidas. A este fin deben realizarse comprobaciones periódicas de las existencias de modo que permitan asegurar que los consumos específicos para un período determinado son correctos.

## **5. CALCULO DE CLASES DE COSTES**

1. El Plan de Cuentas contendrá, para cada Centro, la siguiente clasificación primaria de los costes.

30 COSTE EFECTIVO

- 300 Materiales directos
  - 3001
  - ....
- 301 Jornales directos
- 302 Gastos Generales industriales
  - 3020 Sueldos
  - 3021 Consumos
  - 3022 Servicios
  - 3023 Oficina
  - 3024 Diversos
- 303 Entretenimiento y conservación
  - 3030 Obras de mantenimiento
  - 3031 Prestaciones ajenas
  - 3032 Cuotas de grandes reparaciones
  - 3039 Previsión para renovación
- 304 Cargos directos
  - 3040 Transportes
  - 3041 Seguros
  - 3049 Varios
- 305 Costes ajenos a la explotación
  - 3050 Aplicación Gastos Central y Factoría
  - 3051 Impuestos de producción
  - 3052 Cánon de I. II. y A.
  - 3053 Cánon Asistencia Técnica
  - 3059 Varios
- 306 Amortizaciones
  - 3060
  - ....
- 307 Intereses sobre inversiones

2. En cada Centro, la cuenta "300 - Materiales directos", desglosará en subcuentas, las primeras materias y materiales propios de consumo, incluso carburantes y energía.

3. La aplicación del coste en sus distintos componentes, se efectuará a los lugares de coste que recogen fases de producción en la producción continua, o a órdenes específicas de trabajo, utilizando las cuentas de aplicación previstas en el Plan de Cuentas y que son:

30 COSTE APLICADO

- 390 Materiales
- 391 Jornadas
- 392 Gastos Generales Industriales

393	Entretenimiento y Conservación
394	Cargos Directos
395	Costes ajenos a la explotación
396	Amortizaciones
397	Intereses sobre inversiones

## 6. LA VALORACIÓN DEL CALCULO DE COSTES

1. La valoración del consumo de primeras materias se harán, en lo que respecta a las de mayor importancia absoluta y relativa en el coste final, a precios fijos. El resto de materiales de consumo o entretenimiento se efectuará a precios de costes reales. Los precios fijos o reales se entienden CIF Factoría a los que habrá que añadir los costes efectivos de descarga, almacenaje y transporte hasta la instalación correspondiente.
2. Los carburantes, energía, vapor, viento, agua, etc., se valorarán a precios fijos -precios de facturación de otros Centros- o a precios reales de adquisiciones en el exterior. Las energías de propio consumo -gas de Hornos de Cok utilizado en la Batería, gas de Horno Alto utilizado en el propio Centro, etc.- se valorarán a precios fijos, de acuerdo con las instrucciones particulares para el cálculo de costes en cada Centro.
3. La valoración de jornales se efectuará a tipos reales, incrementando los jornales efectivos en un porcentaje para cubrir:
  - a) Atenciones sociales directas -cotizaciones pro cuenta de la empresa-, días inhábiles, vacaciones, licencias, etc.
  - b) Incrementos indirectos del jornal -Ayuda Social-.
4. Los Gastos Generales Industriales incluirán los gastos generales propios del Centro. Estos gastos, unos fijos y otros variables, serán desglosados en el futuro para la formación de presupuestos flexibles y correspondientemente, cálculo de costes a distintos volúmenes de actividad. La valoración e imputación se realizará por consumos efectivos, teniendo en cuenta la periodificación de gastos aludida en 3.1.

Los sueldos se incrementarán en el impuesto sobre rendimiento del trabajo personal y atenciones sociales a cargo del empleado, así como de un porcentaje para cubrir los incrementos indirectos del sueldo -Ayuda Social-.

5. Los costes de "Entretenimiento y conservación" incluirá dos conceptos:
  - a) Coste efectivo de las obras o servicios prestados por el Centro de Mantenimiento, otros Centros o terceros.
  - b) Previsión para renovaciones, incluyéndose una cuota para reparaciones extraordinarias, incluso renovación de refractarios.

Los costes de grandes reparaciones que no están comprendidos en el concepto de previsión para renovación, serán capitalizados y amortizados en el plazo que se determine en cada caso. Las cuotas mensuales se cargarán en la cuenta 3032 "Cuotas de grandes reparaciones".

Cuando la experiencia permita fijar a priori los costes de referencia, se formalizará un presupuesto de costes de entretenimiento y conservación para cada Centro, inputándose entonces una cuota por unidad base de producción.

6. Cargos directos. Comprende transportes ajenos a precios efectivos; propios a precios de tarifa;

seguros, por aplicación mensual efectiva de la prima anual o fondo de autoseguro, según proceda, y conceptos varios de aplicación efectiva.

7. Los "Costes ajenos a la explotación" representan conceptos de coste sobre los cuales no tiene el Jefe responsable del Centro, influencia en cuanto a su cuantía. Por tal razón figuran en epígrafe aparte.

La "Aplicación Gastos Central y Factoría" hace referencia a la contribución del Centro a los Gastos Generales de Administración. La imputación al coste se efectuará por aplicación de una cuota fija por unidad producida.

Los Impuestos de producción -Arbitrio sobre la Riqueza Provincial, Contribución Urbana y Cuota de licencia fiscal- se imputarán mensualmente según las cuotas devengadas por la producción y período mensual respectivo.

El "Cánon del Instituto del Hierro y del Acero" se imputará a cada Centro productor siderúrgico por las cuotas que se devenguen sobre la producción del período. El Cánon de Asistencia Técnica se prevé para imputar a la producción, el coste de las colaboraciones técnicas que pudieran establecerse.

8. Amortizaciones. En lo que respecta a este concepto, para los Centros de producción de cok, arrabio, acero, laminados, energía y minas, se imputarán al coste una cuota fija por unidad-base de producción. Es por tanto, un coste de carácter fijo en el coste unitario de producción y directamente proporcional, en su cuantía absoluta, a la producción total.

Las instrucciones complementarias fijan las distintas cuotas de amortización para cada Centro, calculadas en función del coste original de la planta, su duración estimada y la producción prevista.

La amortización calculada se determina exclusivamente a efectos del cálculo de costes, contabilizándose en cuenta de "Aplicación de amortizaciones" y puede no coincidir con la amortización fiscal.

Para otros Centros Talleres, Transportes, etc. se fijarán en las instrucciones complementarias los tipos y sistemas de aplicación de amortizaciones calculadas.

9. *Intereses sobre inversiones.* Representa, en cuanto a su inclusión en el coste, el precio de la utilización del capital fijo utilizado por el Centro respectivo. Comprende una cuota fija por unidad base de producción. El importe de esta cuota se fija en las instrucciones complementarias para el cálculo de costes en cada Centro y está calculada tomando como base un tipo de interés del 10% sobre una cifra de producción estimada técnicamente para cada instalación en particular.

## **7. CALCULO DE LUGARES DE COSTE**

1. Para cada Centro se habilitarán distintos lugares de coste que se expresan en las instrucciones complementarias. El lugar de coste es una sección de producción, que al resumir los costes que les afectan, permite conocer el coste de una fase determinada de producción y ejercer un control más efectivo sobre la misma.
2. Los lugares de coste pueden ser finales, es decir de imputación a los portadores de costes o productos, y auxiliares -Talleres auxiliares, Servicios Generales, etc. que habrán de imputarse a los lugares de coste finales.

## 8. LIQUIDACIÓN DE LOS LUGARES DE COSTE

1. Materiales. Se imputarán directamente a los lugares de coste, bien a precio fijo, bien a precio real de adquisición. Esta regla de imputación directa vale tanto para las primeras materias, como para materiales auxiliares, carburantes, energía, agua, viento, etc., siempre que sea posible medir el consumo efectivo en cada lugar de coste.
2. Jornadas. Dadas las características técnicas de las explotaciones producción siderúrgica, energía y minas, la imputación de jornales debe efectuarse directamente a los lugares de coste.

Para explotaciones auxiliares, Transportes, Talleres, etc. las instrucciones complementarias fijarán el criterio de imputación a lugares de coste, secciones y órdenes de Trabajo.

3. Gastos Generales Industriales. Los distintos conceptos de este apartado son unos de imputación directa y otros, indirectos. La base de distribución de los Gastos Generales industriales de imputación indirecta será la cifra *imputada como jornales directos*.
4. Entretenimiento y conservación. Los costes de entretenimiento y conservación expresados en 5.5 serán imputados a los lugares de coste según las prestaciones efectivas requeridas por cada lugar. La cuota para cubrir grandes reparaciones se imputará al lugar de coste afectado. La cuota para renovación se imputará al lugar de coste principal -cok, arrabio, acero, etc.
5. Cargos directos. Los transportes -ferrocarril de la Factoría, camiones, etc.- según las prestaciones a cada lugar. Los seguros según el valor asignado a las instalación afecta a cada lugar de coste.
6. Coste ajenos a la explotación. Los conceptos de coste figurados en este grupo serán imputados a los lugares de coste, como sigue:

"Aplicación Gastos Central y Factoría" que en conjunto significa una cuota fija por unidad-base de producción, será distribuida a los lugares de coste de acuerdo con las normas que se recogen en las instrucciones complementarias.

"Impuestos de producción" y "Cánon del Instituto del hierro y del acero y de Asistencia Técnica" serán imputados exclusivamente al lugar de coste principal -cok, arrabio, acero, etc.

7. Amortizaciones. La amortización se aplicará a la diferentes lugares de coste en función del valor de las instalaciones y Obra Civil que afecten a cada lugar en particular. En las instrucciones complementarias para cada Centro se establece un cuadro de tipos y cuotas de amortización a imputar a cada lugar de coste. Las cuotas fijadas permanecerán en vigor durante varios ejercicios para permitir la comparación de coste.

La importancia de las amortizaciones, por su cuantía y complejidad de la Empresa, requiere unas instrucciones especiales que serán redactadas oportunamente.

8. Intereses sobre inversiones. La cuota fija sobre unidad-base de producción que se incluye como coste, se distribuirá a los distintos lugares de coste de cada Centro, según el capital fijo asignado a cada lugar. Las instrucciones particulares establecen cuadros de aplicación de interés a los lugares de coste.

## 9. CALCULO DE COSTES UNITARIOS DE PRODUCCIÓN

## 1. Normas Generales.

Las prestaciones de unos Centros a otros, por productos o servicios se efectuarán a precios fijos de facturación interna que se calcularán para cada Centro según se determina en el apartado 12, y serán mantenidos, como mínimo, durante un ejercicio económico.

## 2. Método de cálculo

Los métodos de cálculo a utilizar para determinar los costes unitarios, serán:

- a) Para la producción continua, que origina un producto uniforme -Batería, en cuanto a Cok, Horno Alto, Hornos de Acero, Control Técnico y Minas de carbón y hierro- el método simple de división.
- b) Para la producción continua de productos distintos -Laminación- el método de equivalencias.
- c) Para el cálculo de costes de subproductos en Batería de Cok, asignado un coste a cada producto, proporcional a su valor de utilización.

Las instrucciones complementarias para cada Centro fijan la norma de cálculo de costes más apropiada a sus características técnicas.

## 10. MEDIDA DE RENDIMIENTOS TÉCNICOS

1. Para cada Centro y por cada período mensual, se calcularán diversos índices que, comparados en el tiempo y con los estándares dados como garantía por las casa suministradoras, permitirán deducir el grado de rendimientos técnicos de cada instalación en particular.
2. La medida del rendimiento se ha de basar en una estadística de producciones, consumos, tiempos, prestaciones y valores.
3. Para la medida de rendimientos técnicos habrán de delimitarse las unidades de producción que van desde el Centro en sí a los lugares de costes de procesos intermedios, finalizando en máquinas o conjunto común de unidades de producción.
4. Las magnitudes a calcular para las unidades de producción que se fijan serán:
  - 1 Para medir rendimientos:
    - a) Producción en unidades.
    - b) Tiempos empleados en producir una cantidad determinada.
  - 2 Para medir consumos:
    - a) Consumos de materiales, energías, etc. por unidad de producción.
5. Las instrucciones complementarias fijarán las magnitudes a calcular de acuerdo con las características técnicas de cada Centro en particular.

## 11. MEDIDA DE RESULTADOS FINANCIEROS

1. La organización contable establecida con un criterio de "centros autónomos de rentabilidad", significa la descomposición del resultado de la Empresa, midiendo la aportación que cada Centro hace al resultado total.
2. Se distinguen las siguientes clases de resultados:
  - a) Resultados industriales, es decir la diferencia entre el precio de coste -computados todos los elementos que lo integran, incluso el interés al capital invertido- y el precio de facturación interno fijado para cada producto o prestación.
  - b) Resultados comerciales, es decir la diferencia entre el precio de facturación interna -precio

de entrada en almacén- y el precio neto de venta, deducidos los eventuales costes de distribución.

- c) El resultado neto de la Empresa, que será dado por la diferencia entre el precio de venta y el de coste efectivo deducido el coste de expedición, y que, para el caso de que la producción fuerza vendida en el ejercicio que se produce, debe coincidir con la suma de los resultados industriales y los comerciales, teniendo en cuenta las diferencias producidas entre el cálculo de precios fijos de primeras materias y los costes reales de adquisición, que se cometan en 13.3.
3. El rendimiento financiero de cada Centro, es decir la aportación al resultado total de la Empresa, resulta entonces de comparar la diferencia absoluta entre la cifra de coste de producción facturada y el volumen de facturación anual a precios internos.
  4. El resultado financiero, por cuanto en el coste figura incluido el 10% de interés calculado de rentabilidad de cada centro, determinado en la forma expuesta en 10.3, podrá ser positivo o negativo, y podrá expresarse en un aumento o reducción de la rentabilidad calculada del 10%.
  5. Al eliminar las variaciones en el precio de las primas materias de mayor importancia en el cose, el mayor o menor rendimiento financiero de cada Centro dependerá de una mayor producción que la estimada, de un consumo específico menor de materiales y energías o de una reducción en sus Gastos Generales industriales y coste de entretenimiento y conservación. Para medir este mayor o menor rendimiento se prepararán en 30 de noviembre de cada año, fórmulas paramétricas de coste, que consideradas como estándares, permitirán en el año siguiente el cálculo de rendimientos financieros y las variaciones de costes mensuales.

## 12. RESULTADOS COMERCIALES

1. Los precios fijos de facturación interna al Almacén Comercial se entenderán netos, es decir, francos sobre parques de almacenamiento. A cargo de resultados comerciales correrán los gastos de carga y los propios de venta -coste de personal del Departamento, propaganda, etc. En las instituciones complementarias se señalan las particularidades para cada producto, así como se dan normas para la imputación de gastos a los productos de carácter intermedio.

## 13. CALCULO DE PRECIO INTERNO DE FACTURACIÓN

1. Los precios internos de facturación se calcularán de forma tal que permitan medir, no solo la aportación al resultado total de la Empresa, sino fundamentalmente, para que sirvan de medida de la productividad de cada Centro en el ejercicio y con referencia al precedente.
2. Estos precios de facturación interna, que identificamos como *precios de coste estándar de medida*, deberán fijarse para cada ejercicio mediante fórmulas paramétricas referidas al período precedente, calculadas como sigue:
  1. Los consumos, determinados por la medida del período.
  2. Los costes unitarios de materiales y mano de obra, a los precios que han de regir para el ejercicio siguiente.
  3. Cómputo del interés sobre el capital fijo utilizado.
  4. Amortizaciones calculadas por unidad base de producción.

El coste resultante de tal fórmula paramétrica, es el precio de facturación a que se contabilizarán las transferencias internas.

3. El precio interno de facturación para el período actual  $n$  cualquiera, es decir, el coste estándar de medida, resulta entonces en función de los datos del año  $n-1$ .



$$C_{sn} = \frac{K_{n-1} i + G_{n-1} + q_{m-1} - P_m}{Q_{m-1}}$$

en donde:

- $K_{n-1}$  = Capital fijo invertido por el Centro.
- $i$  = Tipo de interés aplicado.
- $G_{n-1}$  = Gastos Generales industriales.
- $q_{m-1}$  = Consumos de cantidades reales en el año anterior.
- $P_m$  = Precios reales de los consumos.
- $Q_{m-1}$  = Producción real en el año anterior.

#### 14. REGULARIZACIÓN DE EXISTENCIAS Y DIFERENCIAS DE CALCULO

1. Si al verificar un cálculo de existencias de productos intermedios resultase una mayor o menos producción correspondiente a un período de varios meses, no se incluirá esta diferencia, en los cuadros de coste mensuales, sino que se llevarán directamente a la cuenta de facturación de cada Centro y con cargo o abono al almacén correspondiente. Todo ello a fin de delimitar con la mayor exactitud los costes y producciones mensuales, y sin perjuicio que en el resumen de costes anual se tenga en cuenta a efectos del coste medio de producción en el ejercicio.
2. Las diferencias de existencias de primeras materias se regularizarán periódicamente cuando su volumen lo permita, debiendo quedar liquidadas en fin de ejercicio.
3. Las diferencias producidas por el cálculo de precios fijos de primera materias y los costes reales de adquisición, se llevarán a una cuenta que se habilitará en "Teneduría" y que se denominará "Diferencias de aplicación en el precio de primeras materias". Será desglosada en subcuentas que permitan conocer la diferencia de cálculo de cada primera material que entre en el proceso de producción a precios fijos.

#### 15. CONCLUSIONES

En base a estas instrucciones generales, se redactaron las "Instrucciones particulares para el cálculo de costes y control de rendimientos" de las distintas explotaciones: Baterías de Cok; Hornos Altos; Hornos de Acero; Laminación en caliente y en frío; Central Térmica; Talleres; Transportes; Control Térmico; Minas de carbón y de hierro, etc., etc. calculándose los precios de coste estándar de medida, -de acuerdo con las características técnicas de cada explotación en particular-, en la forma ya indicada y estableciendo los distintos lugares de coste que el proceso productivo convenía diferenciar. Mensualmente, en los cuadros de costes se imputaban los distintos conceptos de coste a los lugares de coste, siguiendo las claves de distribución fijadas por las propias instrucciones.

Una serie de datos técnicos -producciones útiles, consumos específicos, rendimientos horarios, tiempos reales de utilización de instalaciones, tiempos no operativos, porcentajes de chatarras, derechos y otros muchos-, permitían un seguimiento de distintas magnitudes como base de comparación con los estándares y suministraban una información relevante para ejercer un control efectivo de costes y resultados.

Los balances y las cuentas de resultados de las distintas explotaciones se integraban en el balance de operaciones financieras de la factoría y de la organización central, conformando el balance general.

En una industria básica como la siderurgia integral, que precisa enormes inversiones financieras de primera instalación el seguimiento y control de su rentabilidad no puede hacerse exclusivamente en un organismo central, en el que se canalice la información sobre el cumplimiento de objetivos y control de costes. Los ingenieros directores de cada una de las distintas explotaciones y el resto del personal técnico, necesariamente elevado para el manejo de las distintas unidades de instalación, tienen necesariamente que

conocer y utilizar información económica y que no les sea limitada en tanto en cuanto contribuya a la mejora de su gestión. La organización contable establecida creemos que concienció a los ingenieros y personal técnico, todo él de un alto nivel profesional, a pensar no solo en unidades físicas, sino también en unidades monetarias.

El conocimiento de la evolución de las cifras de inversiones fijas y el circulante industrial - balances mensuales- que tienen que rentabilizar a través de su producción, muy directamente proporcional al grado de utilización de las instalaciones que caen bajo su control, y la cuenta de resultados propia de cada explotación en particular, también mensual, que muestra el valor de la producción a precios estándar de medida, el valor añadido y los costes incurridos, tanto sobre los que pueden ejercer un control, como los que le vienen impuesto, les permite seguir y conocer lo mucho que en términos económicos contribuyen al resultado de la empresa.

El concepto de coste "intereses sobre inversiones" no fué realmente contabilizado. Los cuadros de coste sí que lo mostraban para calcular precios límite de venta, en particular cuando se trataba de semiproductos destinados a la venta y que no completaban, por cualquier circunstancia, su ciclo productivo final.

A los compañeros que ejercen las docencia les pediría que si seguramente encuentran en este modelo de control económico de la explotación como unidad técnica, conceptos o criterios que no respondan a planteamientos actuales del cálculo de costes y de la contabilidad de gestión, los sepan disculpar. Las instrucciones fueron redactadas en 1959 y aplicadas en una fecha ya tan lejana como la del año 1960.