

COLECCIÓN DE MONOGRAFÍAS MODERNAS

MIGUEL MUÑOZ ARBELJOA

PROFESOR MERCANTIL

CONTABILIDAD
DE LA
INDUSTRIA HARINERA



EDITORIAL CULTURA

BARCELONA

OBRAS DE LA MISMA COLECCIÓN

1. CONTABILIDAD DE TRANSPORTES (2.^a ed.),
por J. Gardó
2. CONTABILIDAD DE COOPERATIVAS, por José
Gardó
3. CONTABILIDAD DE REPRESENTACIONES,
por Alfonso Miquel
4. CONTABILIDAD DEL COMERCIO AL DE-
TALL, por José Gardó
5. INTERPRETACION DE BALANCES, por José
Gardó
6. CONTABILIDAD DE SOCIEDADES MERCAN-
TILES, por Alvaro de la Helguera
7. CONTABILIDAD POR SISTEMA DECIMAL, por
José Gardó
8. EL SECRETO EN LA CONTABILIDAD, por José
Gardó
9. CONTABILIDAD DE LA INDUSTRIA HOTE-
LERA, por José Gardó
10. CONTABILIDAD DE CAJAS DE AHORROS, por
José M.^a Trilla
11. CORRECCION LEGAL DE ERRORES, por Jesús
Cortés
12. EL BALANCE, por René Delaporte
13. CONTABILIDAD POR DIARIOS MULTIPLES,
por José Gardó
14. CONTABILIDAD Y LIBRO DE VENTAS, por
José Gardó y Jesús Cortés
15. ELEMENTOS DE ORGANIZACION COMER-
CIAL, por Rafael Bori
16. ELEMENTOS DE ORGANIZACION BANCA-
RIA, por Juan Revoltós
17. ELEMENTOS DE CONTABILIDAD MODERNA,
por José Gardó
18. ASPECTO LEGAL DE LA CONTABILIDAD
MODERNA, por Rafael Bori y José Gardó (En prensa)
19. CONTABILIDAD DE TITULOS EN DEPOSITO,
por José Barrado Ruíz
20. CONTABILIDAD POR «BILAN CARRE», por
José Gardó y Juan Revoltós
21. CONTABILIDAD DE LA INDUSTRIA HARINE-
RA, por Miguel Muñoz Arbeloa

FUERA DE SERIE

CONTABILIDAD POR MONEDA ORO, por José
Gardó

CONTABILIDAD
DE LA
INDUSTRIA HARINERA

POR

MIGUEL MUÑOZ ARBELOA

PROFESOR MERCANTIL



1930

+ 1249942
C. 71610921

ES PROPIEDAD

COPYRIGHT 1930



Solá y Ferrer, impresores, Valencia, 200 - Teléfono 72814 - Barcelona

R-155940

Desde el punto de vista de la Contabilidad industrial, las fábricas de harinas pertenecen al grupo de industrias que fabrican en «masa» productos diferentes en cuanto a su calidad, utilizando un determinado y reducido número de clases de una misma primera materia, y empleando siempre el mismo proceso de fabricación.

En efecto, la primera materia, el trigo, se emplea en un reducido número de variedades, dependiendo éstas de la región donde está emplazada la fábrica, o de las clases de harinas que se desean obtener. El proceso de fabricación siempre el mismo, puesto que se utiliza para todas las elaboraciones una misma instalación, y los productos fabricados, suelen obtenerse en cada molinera: cuatro o cinco clases de harina, dos o tres de subproductos (sálvados), y dos o tres de residuos.

Las operaciones de fabricación reciben el nombre de molineras, y se hacen de duración de un mes, pues refiriendo todos los gastos, amortizaciones, cálculo de precios de compra de trigo y demás elementos que intervienen en el coste de la harina, al indicado período de tiempo, conviene dar igual duración a las molineras para la mejor y más exacta determinación de los costes; y puesto que ello no implica dificultad alguna desde el punto de vista técnico, por haberlo así comprobado prácticamente en importantes fábricas, es muy de recomendar el seguir esta norma a los expresados fines.

Antes de entrar en el estudio de la Contabilidad propiamente dicha de los establecimientos harineros, vamos a describir, aunque sea ligeramente, los servicios que integran una moderna fábrica de harinas.

Dichos servicios los podemos clasificar en la siguiente forma :

SERVICIOS PRIMORDIALES O FUNDAMENTALES

Almacén de trigos.
Almacén de saquerío.
Fabricación.
Almacén de productos elaborados.

SERVICIOS AUXILIARES

Almacén de suministros generales.
Transportes. (Camionajes o acarreos).
Taller de reparaciones.
Fuerza motriz.

SERVICIOS GENERALES

La Dirección y todos los servicios administrativos y comerciales.

EL ALMACEN DE TRIGOS

La compra de trigos se verifica mediante ajustes o contratos verbales o escritos, concertados con los trigueros, por mediación de agente comercial o corredor, o directamente ; y también mediante pequeñas compras, en fábrica, al detall.

Al celebrar cada contrato o ajuste, se tomará de ello nota en un Libro de *Contratos de compras*, destinando una hoja o ficha para cada contrato, en la que se figurará : el nombre y domicilio del vendedor y del mediador, clase y cantidad del trigo contratado, precio por fanega o por cien kilos, indicando si es sobre vagón procedencia, destino, fábrica, etc., si el envase se comprende o no en el precio y en el peso (generalmente el comprador facilita los envases). Luego sigue un rayado especial para registrar el cumplimiento, destinando sendas columnas para fechas de las entregas parciales, número de la expedición si viene por f. c. o del albarán de entrega si ésta se hace en fábrica por carros o camiones, kilogramos entregados y sacos que los contienen. Este libro,

NOTA DE ABONO

N.º

Expedición }
Albarán } N.º Procedencia

Remitente, D. de

Sacos de trigo clase, expedi-
dos el día de de 193... por**OPERACIONES DE CONTABILIDAD**

Conceptos kilos-sacos-gastos	Importes		Cuentas	
	Ptas.		Deudoras	Acreedoras

Contalizado { por
 { fecha**OBSERVACIONES**

.....

.....

.....

Parte de Almacén de Trigos, del día de de 19... N.º.....

E n t r a d a s

Talón o albarán		Procedencia	Remitente	Sacos	KILOS		
Inicial	Núm.				Duro	Candeal	Fuerza
			Sumas. .				

R e s u m e n

Existencias al empesar.				
Entradas de hoy.				
Sumas.				
Salidas de hoy { Trigo, para molienda n.º				
{ Sacos, al almacén de envases.				
Existencias al terminar.				

Modelo 3. Parte diario de Almacén de Trigos.

• siendo de hojas movibles o fichero, permite que, terminado de servir un contrato sea retirada la hoja o ficha correspondiente al archivo de ajustes cumplimentados.

Verificada la inscripción de un contrato según los datos indicados, a medida que se vayan recibiendo los talones o avisos de entrega, procédese del siguiente modo :

Cada talón f. c. o albarán da origen a una Nota de abono y a una Nota de peso, según los modelos 1 y 2. La Nota de abono queda en el departamento administrativo (Secc. de Compras) y la Nota de peso, juntamente con el talón o albarán, pasará a manos del encargado de las recepciones de trigos.

A la llegada de cada partida procédese al reconocimiento de la calidad y del peso, para ver si vienen de acuerdo con los datos consignados para cada una en la correspondiente Nota de peso, la que una vez rellena con el que arroje la báscula, y en unión con todas las correspondientes a las recepciones de un día, servirán para formular las *Entradas* del parte general de Movimiento del Almacén de Trigos. Modelo 3.

En este parte se consignarán, en primer lugar todas las entradas de trigo, indicando para cada una el número de la expedición o del albarán, la procedencia, el vendedor, número de sacos, kilogramos, clasificando estos kilos en las columnas que para las distintas clases que trate la fábrica llevará el parte. Después se figurarán las salidas en virtud de vales de entrega que expedirá el Jefe-molinero, consignando los kilos que se extraen del almacén, clase de trigo y número de la molienda. Se cerrará finalmente con un resumen, poniendo primero las existencias al empezar, a las que se adicionarán las entradas, y de esta suma se restarán las salidas, quedando como resultado las existencias que quedan para el siguiente día.

Los justificantes del parte son, pues, en cuanto a las entradas : las Notas de peso de las partidas, y en cuanto a las salidas, los vales del Jefe-molinero ; y una vez cerrado, comprobado y documentado pasará diariamente al Departamento de Contabilidad, para las anotaciones contables que en su lugar se dirán.

Se llevará además una Estadística-resumen de las operaciones del almacén de trigos, como control de los partes diarios y comprobación periódica de las existencias

Parte de Fabricación del día de de de 193.....
Trigos

Saquerio

de 193.....

N.º

Horas de servicio

Contador Bascula automática	
Lectura inicial	
Lectura final	
Diferencia	
Kilos por pesada	
Trigo molturado	

DETALLE	Algo. Nuevos Yute	1.ª	2.ª
Existencia inicial			
Retirados hoy de almacén			
Suma			
Empleados en el empaque			
Existencia final			

SECCIONES	Horas
Limpia.	
Fábrica.	
Mezcladoras	
Transporte.	

Productos empacados

<u>Marcas</u>	Sacos	Kilon
Harina A		
» B		
» C		
» D		
» E		
» F		
Suma		
Salvado 1.º		
» 2.º		
» 3.º		
Suma		
Triguillo		
Germen		
Tierra		
Polvos		
Suma		

El Jefe Molinero,

Modelo 4. Parte diario de Fabricación.

para ver si vienen conformes con las que figuran en los mismos.

Hemos de hacer notar en cuanto a esta comprobación que el trigo, como todo producto vegetal, es sensible a los cambios de temperatura, ganando peso en invierno por la absorción de la humedad ambiente y perdiéndolo en verano por evaporación de esta misma humedad. Pero como estas variaciones son ya conocidas prácticamente por los fabricantes, no serán motivo de alarma, siempre que oscilen entre límites razonables.

EL ALMACEN DE ENVASES

Tiene por misión recibir los sacos nuevos o usados procedentes de compras a los proveedores, o los procedentes del saquerío en circulación; comprobar su número, calidad, peso y estado de conservación; disponer sean separados los que estén deteriorados, para su recomposición, y entregar a Fábrica los necesarios para el empaque de la producción, o a la circulación los requeridos por el servicio de Compras para aplicarlos a las de trigo que se realicen.

Este almacén rendirá diariamente un parte de sus operaciones, en el que clasificarán los sacos, por ejemplo en: Algodón, Yute nuevos, Usados primera, Usados segunda, Rotos, etc. Detallará las entradas, que pueden ser:

De proveedores, por compra de nuevos o usados.

De Almacén de trigos, una vez vaciados los que llegan con trigo.

De las costureras, recompuestos los que se llevaron para reparar.

De la circulación, por sobrantes de los que se enviaron para trigo.

De Fábrica, por sobrantes de los llevados para empacar.

Las salidas, pueden ser:

A Fábrica, para envasar productos.

A la circulación, para recibir después con trigo, o vacíos.

A recomposición, para repasar o coser por estar rotos.

Este parte, pasará diariamente al Departamento de Contabilidad, a los fines de registro de las operaciones que deban ser contabilizadas y que oportunamente estudiaremos.

Estadística de Fabricación del mes de de 193.....

Días	Trigos		Sacos empleados			Horas serv.			Productos empacados																		
	Lecturas Contadores.	Kilos Molidos	Al- go- don	Vute	1. ^a	2. ^a	Limpia	Fabrica	Mezcla	Transporte	Harinas - Sacos					Salv.-sacos			Residuos - sacos								
											A	B	C	D	E	F	1. ^a	2. ^a	3. ^a	Tr- gullo	Ger- men	Tie- ras	Pol- vos				
1																											
2																											
3																											
4																											
5																											
6																											
7																											
8																											
31																											
Sumas.																											

Modelo 5. Estadística-resumen de Fabricación.

FABRICACION

El Jefe-molinero tomará diariamente la cantidad de trigo necesaria en orden a la que de harina deba fabricar, mediante vales que entregará al Almacenista de Trigos. Igualmente retirará los envases que crea necesarios para el empaque de las Harinas, Salvados y Despojos ; como asimismo los recambios, lubricantes y demás elementos que precise para el buen orden de funcionamiento de la fábrica a su cuidado.

Diariamente rendirá un parte de fabricación en que constará : el trigo sucio tomado y pasado a los depósitos de trigo sucio, el limpiado y pasado a los de trigo limpio, el molturado, la harina obtenida, los salvados y los residuos, y los envases empleados. Este parte puede trazarse de acuerdo con el modelo 4, en el que detalladamente es posible consignar los datos que acabamos de indicar.

Estos datos se registrarán además diariamente, en una Estadística-resumen, conforme al modelo 5, de la que, en fin de mes, se extarará el Estado total de la Fabricación mensual.

Igualmente que los anteriores, este parte, se entregará diariamente al Departamento de Contabilidad a los efectos oportunos.

EL ALMACEN DE PRODUCTOS ELABORADOS

Le incumbe la recepción, almacenaje y entrega de los productos que la fábrica da como terminados. Dividido en locales separados, para las distintas clases de productos a almacenar, adóptase generalmente la siguiente clasificación :

Almacén de sémolas y harinas.

Almacén de harinillas y salvados.

Almacén de residuos comerciales.

El primero, comprende las sémolas y harinas panificables en las distintas marcas que elabore la fábrica, debidamente separadas, y que se consideran como producto principal de la molienda.

El segundo, comprende las harinillas o harinas bajas para piensos (no panificables) y los salvados en sus dis-

tintas calidades según grueso o limpieza, y que se consideran como sub-productos de la fabricación de harinas.

El tercero, comprende el triguillo, germen, granzas y otros despojos resultantes de la limpieza del grano, considerados como residuos, y que son productos comerciables por ser aptos para la alimentación de algunas clases de ganados y aves.

La actuación de este Almacén refléjase también en un parte general de su movimiento; contando como entradas los productos, sub-productos y residuos entregados por Fábrica, y que como tales figuran en el parte de Fabricación. Las salidas se harán contra órdenes expedidas por el servicio de Ventas, en las que figurará: número de orden, el destino, la vía y el destinatario, número, clase y marca de los sacos que deban expedirse. Igualmente que los anteriores se cerrará con un resumen de existencias al empezar, entradas, suma de ambas, deducción de salidas y existencias para el siguiente día.

Adoptará la forma del modelo 6, estará justificado, en cuanto a las entradas por el de Fabricación, y en cuanto a las salidas por las órdenes dadas por el servicio de Ventas.

El almacenista hará diariamente o con la frecuencia posible la comprobación de existencias, después de terminadas las operaciones de cada día, para asegurar que son conformes con las figuradas en el parte y evitar o subsanar cualquier error que durante él pudiera producirse.

Este parte, igualmente que los de los demás servicios, irá al Departamento de Contabilidad a los fines que más adelante se explicarán.

EL ALMACEN DE SUMINISTROS GENERALES

Tiene a su cargo todos los recambios: como sedas, telas metálicas, vasos para elevadores, tornillos, grapas, uniones, algodones para limpieza, lubricantes, etiquetas de marca y de envío; los correspondientes a las oficinas, como plumas, lápices, sellos de correo, etc., y en general todos aquellos artículos y efectos que precisen a la marcha general de los servicios de la fábrica.

El Almacén de suministros generales, clasificará sus artículos en razón al destino que ha de dárseles, por ejemplo:

Parte de Almacén de Productos Elaborados, el día de de 193.....

SALIDAS

N.º de la orden de salida	Destino	HARINAS							SALVADOS			RESIDUOS	
		Destinario	A	B	C	D	E	F	1.ª	2.ª	3.ª	Trigallo	Germen
Sumas.													

RESUMEN

Existencias al empezar													
Producción almacenada hoy													
Sumas.													
Salidas según detalle arriba.													
Existencias al terminar													

Modelo 6. Parte diario de Almacén de Productos.

a) Para la fabricación : como sedas, telas, correas, grapas, vasos, cinta de elevador, juntas, lubricantes y demás necesarios al buen estado de los aparatos y máquinas y al movimiento de las mismas.

b) Con destino a Gastos de Venta : como etiquetas de marca y envío, impresos, etc.

c) Para Gastos de administración : como sellos de correo, letras de cambio, timbres, papel, impresos, material de oficinas, lámparas eléctricas, etc.

d) Para Taller : como herramientas de rápido desgaste, hierros, maderas y demás materiales para reparaciones.

e) Para Transportes : como cámaras, cubiertas, piezas de recambio de camiones y demás.

Se llevarán fichas para cada artículo, en régimen de saldo constante, con indicaciones del stock máximo y mínimo para saber automáticamente cuándo ha de hacerse pedido y cantidad que debe pedirse. Mensualmente rendirá el Encargado de este Almacén una relación de existencias para conocimiento de la Dirección.

Las entradas en las fichas de cada artículo se darán al recibo de ellos y a la vista de las respectivas facturas de los proveedores ; y las salidas, contra vales autorizados por el Jefe del servicio peticionario (Jefe-molinero, Jefe-mecánico, Administrador, etc.).

En las fábricas de poca importancia, donde no interesa tener montado este almacén, se hacen los pedidos por el Jefe o Administrador en vista de las necesidades verbalmente expuestas por los respectivos encargados, y éstos recibirán los suministros para los servicios a su cargo que ellos mismos custodiarán, hasta el momento de su utilización.

El Encargado del Almacén de suministros generales, además de la relación mensual de existencias, rendirá a la Administración otra de las salidas, también mensual, clasificándolas por servicios peticionarios, valorando los objetos o recambios entregados, de acuerdo con los precios unitarios fijados en las fichas. Esta relación quedará en el Departamento de Contabilidad para producir los asientos a que la misma da lugar.

EL SERVICIO DE TRANSPORTES

Los establecimientos harineros disponen generalmente de un equipo de carros o camiones, para transportar el trigo de la estación o puerto a la fábrica, y para transportar la harina y demás productos de la fábrica a la estación o puerto. Algunas fábricas, tienen la costumbre de vender en plaza la mercancía, puesta en domicilio del comprador, para cuyo fin utilizan también el equipo indicado.

Los gastos de este servicio han de considerarse desde luego como Gastos de Venta o Entrega, puesto que se producen después que el artículo está fabricado, y con el objeto de facilitar su venta o terminarla; y han de considerarse por otro lado, como gastos a anexionar al coste de compra del trigo, por los que ocasione el transporte de esta materia a la fábrica.

Estos gastos de transporte serán, por tanto, a distribuir entre las cuentas de Gastos de Venta, y de Trigos, en función de la cantidad transportada de cada mercancía.

Para facilitar esta distribución, cada carro o camión dará nota diaria de la cantidad transportada de trigos, harinas, salvados o residuos; y llevando una estadística, separando los pesos por clase de mercancía, nos servirán las sumas mensuales de cada una como base para la repartición de los gastos de transportes.

EL TALLER DE REPARACIONES

También es muy conveniente la instalación de un taller de reparaciones de herrería y carpintería; mas como este taller trabaja igualmente para la fábrica que para transportes, o para la administración (reparaciones del mobiliario, utillaje, etc.), será a distribuir entre los Gastos de Fabricación, los de Transportes y los de Administración, la partida mensual que por el concepto de taller se produzca.

Para ello, y como procedimiento más rápido y sencillo, recomendamos que el Jefe-mecánico lleve nota diaria de los trabajos que realice, y como por razón de su oficio

tendrá suficiente criterio para hacer su valoración aproximada, según precios corrientes en plaza, atribuirá diariamente, en un estado con tantas columnas cuantos sean los servicios que utilicen el taller, el importe, a su juicio, que tengan los trabajos verificados. Súmense mensualmente estas distintas columnas, y sus totales serán la más eficaz base para la repartición del gasto mensual del taller.

Por ejemplo ; si con arreglo a la evaluación discrecional del Jefe-mecánico, los trabajos realizados para la fábrica ascienden a pesetas 827 ; para Transportes, a 234, y para Administración a 87 ; y el gasto real del taller según Contabilidad es de pesetas 937'50, la distribución se practicará en esta forma :

$$827 + 234 + 87 = 1.148 \quad \text{Suma de las evaluaciones}$$
$$937,50 \quad \text{gasto real según contabilidad}$$

$$\text{Coeficiente correctivo: } \frac{937,50}{1.148} = 81,66 \%$$

O sea, que los gastos reales por servicios usuarios del taller son el 81'66% de las evaluaciones discrecionales ; y calculando este porcentaje del total de las evaluaciones por servicio, tendremos como resultado el gasto real, debidamente distribuído.

El estado distribuidor será preferible que lo lleve el Departamento de Contabilidad, y entonces el Jefe de taller sólo tendrá que pasar una nota diaria a este Departamento, de los trabajos que haya verificado y su evaluación, indicando a qué servicio pertenece, para que Contabilidad practique la anotación debida.

EL SERVICIO DE FUERZA MOTRIZ

Si la fábrica toma la fuerza de una Compañía suministradora de electricidad, el caso no reviste dificultad, pues cada servicio tendrá su contador, y bastará repartir el cargo mensual en factura, en función del consumo de cada servicio.

Pero es muy corriente que la fábrica sea propia productora, en cuyo caso se creará este servicio de Fuerza motriz y como también lo es que la fuerza sea mecánica y no eléctrica, por aplicación de la potencia del generador sobre el árbol general de transmisiones, precisará abrir una cuenta de *Fuerza motriz*, donde cargaremos todos los gastos originados (consumo de carbón, amortización de la instalación de fuerza y del utillaje, personal, recambios, reparaciones, etc.) y esta cuenta deberá saldarse mensualmente, por repartición de su saldo en proporción al consumo de fuerza que cada servicio haya absorbido.

Esta distribución es fácil hacerla, conociendo de antemano el consumo específico en Caballos de cada Sección; multiplicando este consumo por las horas de funcionamiento, obtendremos el consumo en Caballos-hora por Sección, cuyos consumos mensuales serán la base de repartición.

EL PERSONAL

El personal de los establecimiento harineros se divide en equipos afectos a distintas Secciones y a cargo de los Jefes o Encargados de las mismas.

Puede establecerse la siguiente división:

Manutención de trigos; o sea encargado de su recepción, descarga, peso, entrega y demás manipulaciones desde su llegada a la fábrica hasta el instante de ponerlo en molienda.

Manutención de harinas y productos; encargado de retirarlas de fábrica a almacenes, apilado, movimientos interiores, carga de vagones, camiones y carros y demás manipulaciones desde que está fabricada hasta su entrega al exterior.

Servicio de fabricación propiamente dicho; dedicado al empaque de los distintos productos, vigilancia, engrase y limpieza de máquinas, y demás cuidados de la fábrica.

Equipo de taller.

Equipo de fuerza motriz

Serán los respectivos Jefes de Sección, los que llevarán las listas de presencia, anotando los jornales devengados tanto ordinarios como extraordinarios, y después pasando por semanas, decenas o quincenas, según la norma esta-

blecida, esas listas o libretas a la Administración para la confección de las nóminas de pago, que se realizará por medio de pagador o cajero, o entregando el importe de la nómina de cada servicio al Jefe respectivo, para que por sí realice el del personal a sus órdenes.

La imputación, pues, de los salarios a las cuentas, no ofrece dificultad alguna. Los jornales devengados por Manutención de trigos, irán a la cuenta de Trigos ; los de harinas y productos, a Gastos de Venta ; los de fábrica, a Gastos de Fabricación ; y los de Taller y Fuerza a las cuentas de estos nombres.

II

Descritos en la primera parte de esta monografía, los distintos servicios que integra una fábrica de harinas, llegando en su estudio hasta el punto en que cada uno ha rendido cuenta de su actuación al Departamento de Contabilidad, estudiaremos ahora, como la Contabilidad, a la vista de los partes, estados y notas que recibe, sintetiza los movimientos, los registra en libros dispuestos al efecto y los refleja en cuentas, para venir por fin en conocimiento de cuál es la situación de la empresa, los resultados alcanzados, y cuáles son los precios de coste de los productos fabricados.

Hemos de hacer notar, que en el desarrollo de la contabilidad que estudiamos, llevamos el plan de cuentas por sistema decimal; los libros por método Centralizador o de Diarios Múltiples, las cuentas de gastos y amortizaciones en régimen de aplicación mensual; y las cuentas de primeras materias, productos fabricados y fabricación, en régimen de permanencia de inventario; métodos que por considerarlos conocidos de nuestros lectores, por haber sido tratados especialmente en otras monografías de esta colección, nos abstenemos de describir en sentido general, haciéndolo sólo en sentido restrictivo, aplicado al caso que nos ocupa.

LAS CUENTAS

Las cuentas a llevar por los establecimientos harineros, las clasificamos en diez grupos, numerados del 0 al 9, siendo sus nombres y símbolos de clasificación los siguientes:

0. Cuentas de Capital, provisiones, reservas y resultados.

1. Cuentas de valores inmovilizados.
2. Cuentas de valores disponibles.

3. Cuentas de Almacenes.
4. Cuentas de terceros deudores y acreedores de la empresa.
5. Cuentas de Gastos de administración y Gastos comerciales.
6. Cuentas de Gastos industriales.
7. Cuentas de Repartición.
8. Cuentas de Precio de coste.
9. Cuentas de Ventas.

Cada grupo de cuentas de símbolo de una cifra, está integrado por una o varias cuentas de símbolo de dos cifras, y son éstas las que aparecen en el Mayor. Son las siguientes :

o. *Cuentas de capital, provisiones, reservas y resultados*

- oo. Capital.
01. Amortización de Edificios y Construcciones.
02. Amortización de Instalaciones industriales.
03. Amortización del Utillaje.
04. Fondo de previsión para accidentes del trabajo.
05. Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

1. *Cuentas de valores inmovilizados*

10. Edificios, Terrenos y Construcciones.
11. Instalaciones industriales.
12. Material en servicio (utillaje).

2 *Cuentas de valores disponibles*

20. Cuenta de Caja.

3. *Cuentas de Almacenes*

30. Almacén de Trigos.
31. Almacén de Productos fabricados (harinas, salvados, residuos).
32. Almacén de saquerío.
33. Almacén de provisiones generales.

4. *Cuentas de terceros deudores y acreedores*

40. Clientes
41. Proveedores.

- 42. Representantes y corredores.
- 43. Deudores y acreedores por saquerío en circulación.

5. *Gastos de Administración y Gastos comerciales*

50. Gastos generales de administración y de la oficina administrativa.

- 51. Gastos de ventas.

6. *Cuentas de gastos industriales*

- 60. Gastos generales de fabricación.

7. *Cuentas de Repartición*

- 70. Transportes.
- 71. Repartición mensual de gastos liquidados por distinto período de tiempo.
- 72. Repartición mensual de amortizaciones.
- 73. Fuerza motriz.
- 74. Taller de reparaciones.

8. *Cuentas de Precio de coste*

- 80. Cuenta de Fabricación.

9. *Cuentas de ventas*

- 90. Ventas de sémolas y harinas.
- 91. Ventas de harinillas y salvados.
- 92. Ventas de residuos.

Estas cuentas pueden después desarrollarse en diez conceptos cada una, que serán con símbolo de tres cifras, haciéndose este desarrollo en el mismo libro Mayor, disponiendo que sus hojas sean rayadas, además de con las usuales columnas de *cantidades* y *totales mensuales*, con diez columnas más las cuales se encabezarán con los nombres de los conceptos respectivos o con el símbolo numérico, teniendo entonces a la vista el plan general de clasificación para conocer el significado de cada símbolo, aunque lo corriente es ponerle éste y el nombre para mayor claridad y rapidez en las inscripciones.

Haremos ahora un análisis de algunas de las cuentas que figuran en el plan que acabamos de exponer, y que

por su carácter especial dentro del caso que estudiamos interesa conocer sus conceptos, y en algunas su modalidad especial en cuanto a disposición y funcionamiento.

Funcionan según los preceptos de la Contabilidad general, las cuentas de 00. Capital; 05. Pérdidas y Ganancias; 10. Edificios, Terrenos y Construcciones; 11. Instalaciones industriales; 12. Material en servicio; 20. Caja; 40. Clientes; 41. Proveedores; 42. Representantes y corredores.

01. *Amortización de Edificios, Terrenos y Construcciones.*

02. *Amortización de Instalaciones industriales.*

03. *Amortización del Material en servicio (Utillaje).*

Las tres funcionan de análoga manera. Solamente tienen partidas de abono. Se acreditan una vez al año, al final de cada ejercicio, por traspaso del saldo acreedor de la cuenta «Repartición mensual de amortizaciones» y por el importe calculado para cada concepto de los que comprenden. Su saldo acreedor significa el importe de las amortizaciones practicadas con cargo a los precios de coste, en los valores inmovilizados de la empresa.

04. *Fondo de previsión para accidentes del trabajo.* Abónase mensualmente con cargo a las cuentas que reciben en su Debe el importe de los salarios sobre que se calculan las primas, del importe de estas primas calculadas con arreglo a la tarifa que se adopte, que puede ser la de cualquier Compañía aseguradora. Se carga de las cantidades pagadas por servicio médico y farmacéutico y por las indemnizaciones legales según la Ley de Accidentes del Trabajo. Su saldo expresará el resultado que obtiene la empresa como propia aseguradora de este riesgo.

30. *Cuenta de Almacén de Trigos, o solamente «Trigos».* Se dispondrá esta cuenta con columnas interiores de acuerdo con el modelo 7. Como generalmente no suele haber más de dos o tres clases de trigo, hay que rayar para cada clase las columnas que comprende el encasillado del modelo; salvo que se opte por llevar tantas cuentas de «Trigos» como clases se trabajen; pero entendemos preferible llevar una sola con distintos encasillados para cada una de las clases; siendo su funcionamiento como sigue:

a) Se van adicionando sucesivamente los kilos de trigo entrados, clasificados en las columnas por clases, con

sus valores iniciales, más los gastos de compra, acarreos, comisiones y demás, directamente imputables al trigo entrado.

b) Llegada la época de la primera salida para una mollienda (fin de mes) se dividirán las sumas de pesetas por las sumas de kilos entrados, obteniendo así un precio medio de coste en la fecha de la salida. Se consigna entonces la salida en el Haber de la cuenta, en kilos y pesetas, al precio medio así obtenido.

c) Cálculáanse entonces las existencias después de esta salida, y se estampan al precio medio obtenido, en la columna del Debe denominada «Existencias después de cada salida».

d) Síganse adicionando las entradas posteriores, sin arrastrar la suma de las anteriores; o sea, solamente las entradas a partir de la fecha de la salida inmediata anterior, en kilos, valores y gastos.

e) Llegada la época de una segunda salida (fin del siguiente mes), se suman a las entradas del mes, las existencias anteriores en kilos y pesetas, y dividiendo la suma de pesetas que resulte por la de kilos, obtendremos un nuevo precio medio de coste, que es el que hemos de aplicar a esta segunda salida.

f) Una vez estampada esta salida, al precio de coste así obtenido, en el Haber de la cuenta, se calcularán nuevamente las existencias que quedan, que valoradas a este nuevo precio de coste, se consignarán en la columna del Debe llamada «Existencias después de cada salida», y así sucesivamente.

De esta forma todos los finales de mes podemos saber el precio medio de compra del que fina, y el precio medio de compra con las existencias restantes de meses anteriores, que es el que aplicaremos para calcular el coste de producción.

Los gastos que en la columna de valores hay que figurar, sin expresión concreta de kilos, son el corretaje de compra, portes, descarga, manutención mecánica o humana, seguro de incendios, amortización de locales ocupados por los silos o almacenes, parte proporcional de los gastos de administración.

Los abonos por salidas, son naturalmente con cargo a la cuenta de Fabricación, que es la colectora de los elementos del precio de coste

DISPOSICIÓN ESPECIAL DE LA CUENTA

“TRIGOS”

ENTRADAS

Existencias después de cada salida			Kilos	Pesetas
Kilos	P. M.	Pesetas		

SALIDAS

Molienda	P. M.	Kilos	Pesetas

Modelo 7. Cuenta de Trigos

El saldo, que en la forma especial de teneduría que hemos descrito, viene dado en kilos y pesetas para las distintas clases del trigo almacenado, representará el valor medio de coste a que le resultan las existencias a la empresa.

Es ésta una modalidad de permanencia de inventario, que en la práctica nos ha dado excelentes resultados, tanto desde el punto de vista del cálculo del valor medio, como de la aplicación a la cuenta de Fabricación.

También sirve como control de las existencias figuradas en el parte del Almacén de trigos, que hemos descrito en la primera parte de esta monografía, y de la Estadística-resumen del mismo Almacén.

31. Almacén de Productos fabricados.

Esta cuenta se llevará por columnas separadas para «Sémolas y harinas», «Harinillas y salvados» y «Residuos», llevando para cada uno de estos conceptos una subcolumna para sacos y otra para pesetas.

Cárgase mensualmente, con abono a Fabricación, de los productos que recibe este almacén; productos valorados a precio de coste industrial consignando siempre los sacos y sus importes.

Abónase también mensualmente, con cargo a la cuenta de Ventas, de los productos vendidos; valorados éstos a precio de coste industrial y consignando igual que para los cargos, sacos y pesetas.

El saldo representará el valor de las existencias a precio de coste industrial, y como vendrá dado en pesetas y en sacos, este último dato servirá de control a los que figuren en el parte del Almacén de productos elaborados y en la Estadística-resumen del mismo.

32. Almacén de saquerío.

Esta cuenta tanto en su Debe como en su Haber tendrá las siguientes columnas de detalle: «Unidades», «Diferencias de valor» y «Totales».

Se cargará de las compras a Proveedores; si se reciben por ejemplo 1.000 sacos valiendo a pesetas 1'20, o sea con un valor total de 1.200 pesetas, se pondrán 1.000 unidades en la columna de este nombre; 200 pesetas en la de «Diferencias de valor» y 1.200 pesetas en la de «Total». En las entradas y salidas con abono o cargo a Saquerío en circulación, se consignarán sólo las unidades, no poniendo nada en «Diferencias de valor», y como total

las mismas unidades. En las salidas con cargo a Fabricación para el empaque de los productos de fábrica, se valorarán los sacos a su precio de coste poniendo: las unidades en la columna de este nombre; el exceso de valor sobre el número de unidades, en la de «Diferencias de valor», y el total valor de los envases entregados, en la columna «Totals».

En la época de formación del Balance de cierre, se abonará esta cuenta, de la diferencia de valor del saldo de sacos en circulación; puesto que estos movimientos se han registrado sólo en unidades, es natural que siendo deudor el saldo de la cuenta en Circulación, haya que abonar a la de Envases la diferencia de valor de este saldo, cuyo abono se hará en la columna de «Diferencias». Valorados entonces los sacos en Almacén a los precios corrientes del mercado, la pequeña diferencia que arroje esta valoración con el saldo de la cuenta de Envases, se regularizará por cargo o abono según su sentido a la cuenta de Envases por abono o cargo a la de Pérdidas y Ganancias. El saldo de las columnas de «Unidades» deberá ser igual a los envases existentes (en Almacén de sacos, en Almacén de trigos, y en Fábrica pendientes de aplicación) si los apuntes se han hecho bien.

33. *Cuenta de Almacén de provisiones generales.* Se cargará, por abono a la de Proveedores, de las compras de recambios, repuestos y efectos, que se hagan para los distintos servicios. Abónase de las entregas de estos recambios, repuestos y efectos con cargo a los servicios que los consuman o utilicen. Su saldo expresará el valor de las existencias. Desarróllase por fichas para cada objeto, según indicamos al tratar de la organización y funcionamiento de este servicio en la primera parte de esta monografía.

43. *Deudores y acreedores por Saquerío en circulación.* Adéudase, por nuestras remesas de sacos a trigueros, con abona a Almacén de envases y valorando a razón de una peseta cada saco. Abónase de los recibidos con trigo, o vacíos sobrantes, con cargo a Almacén de envases, y también a razón de una peseta por saco. El saldo deudor de esta cuenta representa los sacos en poder de trigueros. Desarróllase en un Mayor auxiliar llevándose cuenta personal a cada uno de los trigueros a quienes se remesan

sacos, para conocer en todo momento la situación del saquerío en circulación.

50. *Gastos de Administración y de las oficinas administrativas.* Adéudase por los siguientes conceptos: Sueldos y gastos del personal administrativo, gastos de viaje y representación, material de oficinas, correos, teléfono y telégrafo, amortización y seguro del utillaje de oficinas, gastos contenciosos, guardería, limpieza, alumbrado y calefacción. Estos gastos han de quedar distribuidos mensualmente entre los servicios de Compras, Fabricación y Ventas o sean los que representan la actividad de la industria, y en virtud de los cuales se realizan. Puede establecerse un porcentaje para su distribución, fundado en la cantidad de gestión, trabajo o material que cada servicio absorba o cualquiera otra determinante que represente el índice de utilización de los servicios administrativos. Se puede, por ejemplo, establecer una base como la siguiente: $\frac{1}{3}$ a cargo de las compras o sea a la cuenta de Trigos; $\frac{1}{6}$ a cargo de la fábrica, o sea a la cuenta Gastos generales de Fabricación y $\frac{1}{2}$ a cargo de las ventas, o sea a la cuenta de Gastos de Ventas.

Por lo tanto, después de su distribución, esta cuenta aparecerá saldada, pues cada servicio ha tomado a su cargo una parte proporcional de los gastos administrativos y burocráticos.

51. *Gastos de ventas.* Se cargará de los siguientes conceptos: $\frac{1}{2}$ de los Gastos de administración y oficinas administrativas; Manutención de harinas y demás productos fabricados; descuentos de pronto pago; gastos de cobros (giros, timbres, comisiones y descuentos de banca); acarreo de productos a estación, puerto o domicilio en la plaza; comisiones a los representantes; gastos de viajantes (sueldos, dietas y locomoción); publicidad.

El cargo total del mes, deberá transferirse en fin del mismo a la cuenta de Ventas, para determinar en aquélla el coste comercial de la producción vendida.

60. *Gastos generales de fabricación.* Cárgase de: $\frac{1}{6}$ de los gastos de administración; personal de fábrica; entretenimiento, conservación y reparaciones de la instalación y del utillaje de fábrica; seguro de instalaciones y locales de fabricación; fuerza motriz consumida en la fabricación; amortización de la instalación, del utillaje y de los locales; y gastos menores.

A fin de mes el saldo de esta cuenta deberá transferirse a la de Fabricación.

70. *Transportes.* Van a su Debe : Salarios de personal ; consumo de piensos o de gasolina ; aceites ; recambios ; amortización y seguros del material de transportes ; y demás gastos que ocasione este servicio. Distribúyese este gasto mensualmente, con cargo a Trigos y a Gastos de venta, en función de la cantidad transportada de trigos o de harinas y demás productos.

71. *Repartición mensual de gastos liquidados por distinto período de tiempo.* Los gastos cuya liquidación o pago se realizan dentro del mes a que corresponden se cargarán, desde luego, a las cuentas a que afecten. Pero hay algunos gastos cuyo pago o liquidación, afectando a varios meses, se hace en una época determinada ; como ocurre, por ejemplo, con los seguros que se pagan por años, las contribuciones que se pagan por trimestres y algunas por semestres o años, y otros por el estilo.

Pero con el fin de que cada mes tome a su cargo todos los gastos que le correspondan, se paguen dentro del mismo o en cualquiera otra fecha, conviene crear esta cuenta que actúa como distribuidora de estos últimos.

Para ello, se establecerá una lista de los gastos que se pagan por períodos distintos del mes, y el importe total de cada uno se dividirá por el número de meses que comprenda (si un trimestre por tres, si un semestre por seis o si un año por doce) y todos los meses se hará en el Diario Central un asiento, cargando a las cuentas a que correspondan esos gastos, con abono a la de «*Repartición mensual de gastos liquidados periódicamente*». Cuando se haga un pago de contribución, seguro o cualquiera otro de los comprendidos en la cuenta que estudiamos, se cargará a ella con abono a Caja.

Se trazará además un cuadro analítico, con las siguientes columnas :

- a) Concepto del gasto.
- b) Cuenta a la que debe cargarse el gasto.
- c) Importe total del mismo.

Y seguirán después columnas de Debe y Haber para cada uno de los doce meses del año.

Mensualmente, al hacer el asiento de abono a la cuenta de «*Repartición*» se incribirán las partidas mensuales par-

ciales en la columna de Haber del mes correspondiente, frente a los conceptos a que pertenezcan los abonos. Cuando se haga un pago, frente al concepto por qué se haya verificado, se inscribirá la cantidad pagada en la columna «Debe» del mes en que se haya realizado el pago.

Este cuadro analítico servirá para detallar el saldo complejo de la cuenta Repartidora, que se compondrá de una serie de saldos deudores, o sean Gastos pagados por anticipado pendientes de aplicación a meses sucesivos; y de otra serie de saldos acreedores, representando los gastos que ya han sido aplicados a meses transcurridos y aun están pendientes de pago.

Con la teneduría de esta cuenta se evita el que en unos meses aparezcan gastos desproporcionados en comparación con otros, puesto que los gastos periódicos, sea cualquiera la fecha de su pago o liquidación, afectan a todos los meses a que corresponden; y con esto la obtención de precios de coste reviste todas las condiciones de uniformidad y exactitud, que hemos de apetecer en este género de comprobaciones.

72. *Repartición mensual de amortizaciones.* Cálculanse previamente las amortizaciones anuales de los valores inmovilizados; Edificios, Terrenos y Construcciones; Instalaciones industriales, y Material en servicio. Estas amortizaciones se fijan en orden al tiempo de duración probable de cada partida, pudiendo adoptarse, por ejemplo, las siguientes cifras: Edificios, Terrenos y Construcciones 50 años, o sea el 2% de amortización anual; Instalaciones industriales 25 años, o sea 4% al año, y Material en servicio 8 años, o sea 12,5% al año.

Estos porcentajes sobre los valores respectivos, darán la cantidad anual a amortizar, la que dividida por 12 nos dará la cuota mensual de amortización. La amortización de los Edificios se repartirá proporcionalmente entre las cuentas de Trigos, Gastos de Fabricación, Gastos de Venta, Gastos de Administración, Fuerza motriz y Talleres, en orden a la capacidad de los locales destinados a Almacén de trigos, a Almacén de productos, a Oficinas, a Sala de máquinas y a Talleres, respectivamente. La de Instalaciones industriales, como éstas pueden ser: Instalación Harinera propiamente dicha y sus accesorias de limpia, mezcladoras y demás; Instalación de Fuerza e Instalación de Talleres, se cargarán, en orden al valor de

cada una de ellas, a las cuentas de Gastos de Fabricación, Fuerza motriz y Talleres respectivamente.

La del Material en servicio o Utillaje, como puede ser para servicio de trigo, harinas y demás productos, fuerza, talleres, administración, fábrica y transportes, se cargará respectivamente, y en función de los correspondientes valores, a Trigos, Gastos de ventas, Fuerza, Talleres, Gastos de Administración, Gastos de Fabricación y Transportes.

Calculadas, pues, las cuotas mensuales de la amortización conforme hemos indicado, y determinadas las cuentas a cargo de las cuales han de ir, se redactará todos los meses en el Diario general un asiento de cargo a las cuentas indicadas con abono a la de «Aplicación mensual de amortizaciones».

Esta cuenta, que a fin de año tendrá saldo acreedor en virtud de los abonos que mensualmente se le han ido haciendo, deberá saldarse por abono a las cuentas de *Amortizaciones* indicadas en el grupo o. del plan general de contabilidad y señaladas con los índices 01, 02 y 03 con las denominaciones de Amortización de Edificios y Construcciones, Amortización de Instalaciones industriales y Amortización del Utillaje.

Entendemos preferible este procedimiento de que las amortizaciones figuren en cuentas del Pasivo, en lugar de verificarlas por reducción de las cuentas correspondientes del Activo; pues así conoceremos en todo momento los valores iniciales y las cantidades destinadas a amortización, facilitando las comprobaciones e inspecciones fiscales en su caso; y por ser el procedimiento más en uso y generalmente recomendado por los más competentes tratadistas y profesores de Contabilidad industrial.

73. *Fuerza motriz.* Cargase por los siguientes conceptos: Personal; consumo de combustible; entretenimiento y conservación; amortización de la instalación y del utillaje; reparaciones; lubricantes, y demás gastos directamente imputables a este servicio. A fin de mes abónase, por el cargo de las cuentas representativas de los servicios consumidores de fuerza, distribuyendo su total cargo en proporción al consumo de fuerza de cada servicio. Pueden también calcularse los caballos-horas o los kilovatios-hora producidos en total y fijarles un precio en armonía



con las tarifas vigentes de las Compañías suministradoras, haciendo entonces los cargos a Fábrica y Taller por las unidades consumidas respectivamente, facturándolas al precio de tarifa establecido. En este caso, esta cuenta puede arrojar beneficios o pérdidas, según que el precio de tarifa multiplicado por las unidades producidas pueda o no cubrir los gastos que se originen. Si se adopta este segundo procedimiento, el resultado se transferirá a fin de ejercicio a la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

74. *Taller de reparaciones.* Se cargará: del personal; herramientas de rápido desgaste; materiales; entretenimiento; conservación y amortización de la instalación de Taller y del Utillaje; amortización del local ocupado; y demás gastos imputables a este servicio. El saldo deudor, se distribuirá a fin de mes, entre las cuentas representativas de los servicios que hayan utilizado los del taller; haciendo la distribución en la forma indicada en la primera parte de esta monografía al estudiar la organización y funcionamiento de este servicio.

80. *Cuenta general de Fabricación.* Esta cuenta recoge en su Debe todos los elementos que integran el coste industrial de la producción. Cárgase, por tanto, mensualmente, y por el crédito de la cuentas respectivas, de los siguientes conceptos:

Trigos, por los extraídos durante el mes para la fabricación, valorados al precio medio del coste de compras, según el método explicado al estudiar la cuenta de este nombre.

Productos mezclados, por los que de Almacén pudieran tomarse para revertirlos a la fabricación, para darles nueva forma o mezclándolos con los de producción corriente, valorados a su precio de coste de obtención ya determinado en el mes en que se obtuvieran, y por el crédito de la cuenta de Productos elaborados.

Gastos generales de fabricación, por el crédito de la cuenta de este nombre y según indicamos al estudiarla.

Saquerío empleado en el empaque de los productos fabricados, por el crédito de la cuenta de Almacén de envases, y valorándolos a los precios de compra, o corrientes en plaza, según también indicamos al estudiar esta cuenta.

La suma de los conceptos indicados, deduciendo el valor de los productos incompletamente terminados en fin

de mes, o sean los productos aun en curso de fabricación, nos dará el coste industrial de la producción totalmente terminada. Este coste global hemos de distribuirlo entre las distintas categorías de productos: Harinas, Salvados, Despojos; y dentro de cada una de estas categorías entre las distintas marcas que se hayan elaborado. En el lugar correspondiente estudiaremos la discriminación de este coste global.

El coste de lo producido, debidamente discriminado, lo abonaremos a la cuenta de Fabricación, por el débito de la de Almacén de productos elaborados.

Nos quedará por tanto como saldo deudor de la cuenta de Fabricación, la producción en curso, o sean productos incompletamente elaborados.

90. 91. 92. *Cuentas de Ventas.* Llevaremos estas cuentas, valiéndonos de las columnas interiores del Mayor, llevando en cada concepto una columna para unidades (sacos) y otra para valores (pesetas).

Tomará a su cargo:

a) Los productos vendidos durante el mes, valorados al precio de coste industrial obtenido según la evaluación extra-contable de que hemos hecho mención al estudiar la cuenta de Fabricación.

b) Los gastos de venta, por el crédito de la cuenta de este nombre.

Se abonará:

De los productos vendidos, valorados en este lado por su precio de venta.

Las bonificaciones y las devoluciones de mercancías, como son muy poco frecuentes, se anotarán en el Haber de la cuenta de Ventas, por complemento a cero. De esta forma, la suma del Haber nos dará las ventas brutas, con deducción de bonificaciones otorgadas y devoluciones hechas por los clientes.

El saldo indicará el beneficio o pérdida definitiva de la explotación.

Como en el Debe hemos sumado el coste industrial de los productos vendidos y sus gastos de venta, tendremos así los elementos constituyentes del coste comercial.

A los efectos de la tributación por volumen de ventas, si se prescinde de llevar el Libro de Ventas y operaciones prescrito por la ley, y se prefiere utilizar los de la Contabilidad general, se puede proceder del siguiente modo:

Ya hemos dicho que el Haber de la cuenta de Ventas nos da las ventas brutas, con la única deducción de las bonificaciones otorgadas y las devoluciones hechas por clientes. Como la tributación es por volumen de ventas netas cobradas, habrá lugar a deducir de la cifra antes indicada, las ventas pendientes de cobro y los descuentos por pronto pago. Lo primero lo tendremos por el saldo deudor de la cuenta colectiva de Clientes; lo segundo por la suma de la columna denominada «Descuentos por pronto pago», que figura en la cuenta de Gastos de venta. Deduciendo la suma de estas dos partidas, de la cantidad indicada en primer lugar, tendremos las ventas netas cobradas, que constituyen la base de exacción del impuesto diferencial. Para presentar esta cifra neta, podemos valer nos del Diario general, haciendo la determinación entre columnas, en esta forma :

Suma del Haber de la cuenta de Ventas del Mayor, representando las ventas totales, con deducción de devoluciones y bonificaciones que se han operado por complemento a cero. .	Ptas. 2.000.000
A DEDUCIR:	
Ventas incobradas, según saldos deudores de Clientes. »	200.000
Descuentos de pronto pago, según consta de la columna de este nombre en la cuenta de Gastos de venta. »	10.000
Volumen de ventas netas cobradas a tributar. »	<u>1.790.000</u>

Y sobre esta cantidad se practicará ya la liquidación fiscal, mediante la deducción del porcentaje por quebranto comercial, la aplicación del coeficiente, y deducción de las cuotas pagadas por contribución industrial, etc.

A pesar de la sencillez del procedimiento, y por si pudiera adolecer de algún defecto de orden técnico o legal, lo hemos sometido a la consideración de algunos compañeros, Profesores mercantiles de Hacienda y Jefes del Cuerpo de Contabilidad, que nos han asegurado no encontrar en él, tacha ni defecto alguno que oponer.

Si la fábrica pertenece a una Sociedad de las que tributan por utilidades, entonces se hará la liquidación por los beneficios, a base del Balance, en la forma determinada por la correspondiente Ley y Reglamento.

III

Estudiadas las cuentas que integran el plan contable de una fábrica de harinas, haremos ahora una exposición de los libros que intervienen en la contabilidad de estos Establecimientos.

Ya hemos dicho en otro lugar, que utilizamos el método llamado Centralizador o por Diarios múltiples; o sea que durante el transcurso del mes, las anotaciones se hacen en Diarios auxiliares especializados para operaciones análogas, y luego a fin de mes, cada uno de estos Diarios da un asiento, sintetizando las operaciones en él registradas.

En el caso que nos ocupa los Diarios auxiliares que utilizamos son los siguientes:

Diario de Ingresos.

Diario de Pagos.

Diario de Compras de trigos.

Diario de Ventas.

Diario de Giros.

Diario de Operaciones diversas.

Las operaciones en resumen de cada uno de ellos, se centralizan en un Diario general o sintético; donde además se inscribirán los asientos de orden interior que se hacen en fin de mes, relativos a las operaciones, trasposos, aplicación de amortizaciones, y demás, necesarios a la formación y cálculo de los precios de coste, y determinación de resultados. Los asientos de este Diario Central, se trasladan a un Mayor llamado también General o sintético. Las cuentas individuales de Clientes, Proveedores, Representantes y Corredores, Saquerío en circulación y Bancos se desarrollan en sendos Mayores auxiliares, que toman sus apuntes de los Diarios analíticos al principio expuestos.

Se llevarán por tanto los siguientes Mayores auxiliares:
Mayor de Clientes.

Mayor de Proveedores
Mayor de Representantes y Corredores.
Mayor de Saquerío en circulación.
Mayor de Bancos.

Como la teneduría de estos Mayores no ofrece nada de particular, por llevarse con arreglo a los preceptos usuales de contabilidad general, no haremos más mención de ellos ; y sí de los Diarios analíticos que estudiaremos separadamente, describiendo su estructura y la forma de verificar en ellos las anotaciones.

DIARIO DE INGRESOS

En él se anotarán todos los cobros realizados. Se inscribirán en las columnas destinadas al efecto, las cuentas del Mayor general, y del Mayor auxiliar en su caso, que deben ser acreditadas del importe de los cobros, ya que la cuenta deudora naturalmente es la de Caja.

Como pudiera ocurrir que el Cajero no estuviera versado en contabilidad, y como cada ingreso ha de hacerse apoyado en un documento que lo justifique, sobre él estampará un sello el Jefe-contable, que puede tener los datos siguientes :

CONTABILIDAD DE INGRESOS	
Día.....de.....	de 19.....
Importe Ptas.
Acrédítese en cuenta:	
Mayor General.....
Mayor Auxiliar
Firma.	

Entonces el Cajero se limitará a inscribir en las columnas correspondientes las cuentas indicadas en la estampilla y la cantidad que debe recibir.

Diariamente, sacará la suma de los cobros realizados a la columna destinada a sumas diarias, y a los efectos que más adelante se dirán.

DIARIO DE PAGOS

En él se anotarán todos los que realice la fábrica, consignándose, en las columnas correspondientes, las cuentas a adeudar del Mayor general y del auxiliar en su caso; ya que la cuenta acreedora, naturalmente es la de Caja.

Igual que para los ingresos, se pondrá sobre los documentos que justifiquen los pagos un sello con los datos siguientes :

CONTABILIDAD DE PAGOS

Día de de 19.....

Importe Ptas.

Debitese en cuenta:

Mayor General.....

Mayor auxiliar.....

Limitándose el Cajero a inscribir en las columnas al efecto, las cuentas indicadas por el Jefe-contable; y entregando al perceptor la cantidad figurada en el documento, que deberá coincidir con la de la estampilla.

Diariamente se sacará la suma de los pagos, a la columna de sumas diarias.

Si hubiese muchas operaciones de Caja, puede haber un Cajero para los ingresos y otro para los pagos, cada uno de los cuales llevará el Diario correspondiente a su misión. Si las operaciones no fueran numerosas, podrán reunirse en una misma persona y en un mismo libro ambos cometidos; pero el formato no varía, ya que la página de la izquierda se destinará a los ingresos, y la de la derecha a los pagos, cortando entonces las sumas a igual altura e inutilizando con una diagonal la parte que quede en blanco, sea en los cobros o en los pagos.

Para comprobar la existencia diaria que arrojen las anotaciones, con la real en caja, se establecerá diariamente una situación y arqueo en una hoja denominada de «Si-

tuación y arqueo diario». Se encabezará con las existencias al empezar el día, a las que se sumarán las entradas. De esta suma se restarán las salidas, obteniendo así las existencias al terminar. Vendrá luego un detalle de las clases de moneda y valores; como son billetes de Banco, plata gruesa, menuda, cuproníquel y cobre, poniéndose lo que haya de cada clase, y el total deberá ser igual a la existencia final que arroje la situación obtenida en la primera parte de la hoja. Las pequeñas diferencias que pudiera haber, se salvarán por cargos o abonos a una cuenta de Quebranto de Caja, que en fin de ejercicio se saldará por Pérdidas y Ganancias.

Como regla general y de buen orden administrativo, no se permitirá realizar ninguna operación de Caja sin la existencia de un documento en forma que la justifique, debidamente visado por el Interventor o Jefe de Contabilidad.

DIARIO DE COMPRAS DE TRIGO

En él se registrarán todas las entradas de trigo, día por día, y tendrá la forma del modelo adjunto.

Los asientos se harán a la vista del parte diario de Almacén de trigos, que vendrá acompañado de todas las notas de peso correspondientes a las partidas ingresadas en el día. Estas notas de peso, se unirán a las de abono que se redactaron al recibirse los talones del ferrocarril o los albaranes o avisos de entrega. La nota de peso juntamente con la de abono forman la documentación completa por que han de registrarse las entradas.

Cuando llegue el parte de Almacén de trigos, primeramente se darán de baja en el Libro de contratos de compra las partidas recibidas en ejecución parcial o total de los ajustes. Después se verificarán los cálculos numéricos relativos a la determinación del importe de cada partida, y comisiones a abonar a los corredores. Como las Notas de abono contienen todas las indicaciones que hay que inscribir en las columnas del Diario de Compras, el tenedor de este libro sólo tendrá que ir inscribiendo los datos figurados en la nota de abono, de acuerdo con los encabezamientos de las columnas del Diario de Compras. Inscritas todas las notas verá si las partidas de kilos vienen de acuerdo con las figuradas en el parte

DIARIO DE COMPRAS DE TRIGO

CUENTA DEUDORA: TRIGOS					CUENTAS ACREEDORAS					
Duro		Candéal		Fuerza		Fechas y Conceptos	Proveedores		Saquerío en circulación	
		Kilos	Pesetas	Kilos	Pesetas		Nombre	Pesetas	Nombre	Sacos

Modelo 9.—Diario de compras de trigo

de Almacén, y asegurado de esta conformidad, sellará las notas con el de «Contabilizado, día..... de..... de 19....» y las pasará juntamente con el parte, al Archivo de documentos.

Las compras en fábrica al contado, inmediatamente liquidadas por Caja, en vez de adeuadarlas por el libro de Caja con cargo a la cuenta de Trigos, se adeuadarán a una cuenta que se abrirá en el Mayor de Proveedores, con la denominación de «Trigos-contado». En el libro de Compras, estas mismas partidas se acreditarán a la cuenta de Trigos-contado, que así quedará saldada diariamente, salvo que algún perceptor no haya liquidado en el mismo día el importe de su partida, y entonces ésta aparecerá como saldo acreedor en la cuenta de que hablamos.

Esta modalidad, es con objeto de que todas las entradas pasen por el libro de Compras, ya que si por Caja se cargaran directamente a Trigos, estas partidas vendrían dadas sólo por el libro de Caja y no aparecerían en el de Compras.

DIARIO DE VENTAS

De las partidas de harinas, salvados y residuos que diariamente se facturen o entreguen, se producirá la correspondiente factura de cargo al cliente y aviso de giro, que se remitirá en unión del talón f. c. directamente al comprador o por medio del Agente comercial, según sea compra directa o por mediación de representante.

Todas las salidas vendrán figuradas en el parte de Almacén de Productos que diariamente rendirá el encargado del mismo. Seguidamente se comprobará si para todas las salidas figuradas se ha extendido la correspondiente factura. Asegurados de esta conformidad, se procederá a anotar las ventas en el Diario de este nombre, valiéndose de las matrices de las facturas extendidas, y guiándose para la inscripción por los encabezamientos de las columnas del Diario de Ventas. Terminada la inscripción compruébese si el número de sacos figurados en el Diario de Ventas es el mismo que los expedidos según el parte de Almacén de productos. Hecho esto, márquense las matrices de facturas con un sello que diga «Contabilizado, día.... de..... de 19....» y mándese el parte y

DIARIO DE VENTAS

		Cuenta acreedora: VENTAS													
N.º de factura	Nombre de los clientes Fechas	Gasto de ventas	Descuento por pago contado	Harinas				Salvados				Residuos			
				Sacos		Importes		Sacos		Importes		Sacos		Importes	
				Marca	Clase	Importes	Clase	Sacos	Importes	Clase	Sacos	Importes			

Modelo 10.—Darlo de Ventas

las órdenes de salida que lo acompañen al Archivo de documentos.

En las ventas al contado, inmediatamente cobradas por Caja, y a fin de que vengan dadas por el Diario de Ventas, al recibir el importe, Caja abonará a una cuenta que se abrirá en el Mayor de Clientes con el nombre de «Ventas-contado»; y por todas las ventas al contado se producirá diariamente una factura indicando los sacos vendidos, y poniendo donde dice: «nombre del cliente» la mención «Ventas-contado», para que al pasar los apuntes al Diario de Ventas, sean cargadas a esta cuenta, las que se hayan realizado en esta forma.

DIARIO DE GIROS

Se redactará a la vista de las facturas de negociación comprendiendo los giros que se ceden al Banco para su descuento, a cargo de los Clientes.

Para mayor facilidad pueden darse a los giros los mismos números de orden que los de las facturas a que corresponden; y así, en las cuentas individuales de los clientes, por estos números, sabremos las facturas que ya han sido giradas y las que están pendientes de girar; puesto que bastará ver los números de los giros para saber a qué facturas corresponden, y por consiguiente saber qué facturas no han sido giradas todavía.

En las facturas de negociación figurarán los siguientes datos: Núm. del giro, Librado, Plaza, Importe, Vencimiento, y al final, de la suma total se deducirán los gastos de Banca o sean el descuento y comisión del Banco.

Bastará guiarse por los encabezamientos de las columnas del Diario de giros, para a la vista de la factura de negociación hacer los asientos, puesto que en la de «Cuentas a adeudar» se pondrá la del Banco cesionario de los giros, en cuanto al líquido de la mencionada factura de negociación; en la de «Gastos de venta» los producidos por el descuento y comisión de Banca; en la de «Cuentas a acreditar», se pondrán las de los clientes librados. Se comprobará que la suma de todos los abonos hechos a los distintos clientes comprendidos en una negociación, es igual al cargo hecho al Banco o Banquero por el líquido de ésta, más los gastos consignados en la columna de *Gastos de Venta*.

DIARIO DE GIROS

Cuentas deudoras			Cuenta acreedora: CLIENTES			
Bancos y banqueros	Gastos de venta		Conceptos fechas	N.º del giro	Nombres	Pesetas
	Cuenta	Pesetas				

Mdelo 11.—Diario de Giros

Cargamos a *Gastos de venta* el descuento y comisión de Banca, por cuanto se originan con motivo de la venta de la mercancía; pues el descuento significa el coste del crédito que se concede a los clientes; y la comisión, el coste de la cobranza de las ventas hechas.

DIARIO DE OPERACIONES DIVERSAS

En él se anotan todas las demás operaciones que no tienen cabida en alguno de los anteriores. Su forma es la de un Diario corriente americano y se llevará por partida doble.

Las operaciones más frecuentes que se registran en este Diario son las siguientes:

Entrada de sacos vacíos nuevos o usados, procedentes de proveedores:

Almacén de envases a Proveedores

Remesa de sacos a trigueros para sus envíos de trigo:

Saquerío en circulación a Almacén de envases

Entrada de efectos para almacén de suministros generales:

Almacén de suministros generales a Proveedores

Sacos vacíos sobrantes, devueltos por trigueros:

Almacén de envases a Saquerío en circulación

Abonó a fin de mes de las comisiones por ventas, devengadas por los representantes:

Gastos de venta a Representantes y Corredores

Con el correspondiente detalle en cada asiento de las cuentas individuales del Proveedor, Triguero, etc., y to-

dos los demás datos y conceptos que den motivo a los cargos o abonos.

De cada uno de los Diarios descritos se pasarán directamente los asientos a los Mayores auxiliares que vienen determinados en los primeros por la indicación de la cuenta colectiva a adeudar o a acreditar.

Los asientos-resúmenes de cada Diario analítico, a pasar a fin de mes al Diario Central, son los siguientes :

Por el Diario de Ingresos :

Caja a **Varios**

Siendo los varios, las distintas cuentas que hayan motivado los cobros, generalmente las de Clientes por sus entregas en efectivo, las de Bancos por efectivo retirado por cheques o talones, etc.

Por el Diario de Pagos :

Varios a **Caja**

Siendo los varios las distintas cuentas que hayan motivado lo pagos, siendo frecuentes las de Proveedores por nuestras entregas en efectivo, las de Representantes y Corredores por igual concepto en pago de sus comisiones y corretajes, Transportes, Fuerza, Talleres, Gastos de Fabricación, etc., por pagos de personal, o de facturas o conceptos a ellas imputables.

Por el Diario de Compras de Trigo :

Varios a **Varios**

Centralización de compras a saber :

Trigos

Por tantos kilos de Candeal	Ptas.
Por tantos kilos de Monte	»
Por tantos kilos de Duro	»
Comisiones de compra	»
Gastos abonados a proveedores con cargo a estas entradas	»

Almacén de envases

Por tantos sacos entrados con el trigo detallado antes,

a Proveedores

Sus remesas según detalle al Diario de compras,

a Corredores

Por comisiones y gastos de las entradas de trigo del mes

a Saquerío en circulación

Por los sacos entrados con el trigo recibido.

Por el Diario de Ventas :

Varios a Varios

Centralización de ventas a saber.

Clientes

Por el importe neto de nuestras facturas.

Gastos de venta (g. financieros)

Descuentos concedidos de pronto pago

a Ventas harinas

Por tantos sacos vendidos

a Ventas salvados

Por tantos sacos vendidos

a Ventas residuos

Por tantos sacos vendidos.

Por el Diario de Giros :

Varios a **Clientes**

Centralización de efectos librados.

Bancos y Banqueros

Líquido de nuestras negociaciones.

Gastos de venta

Por gastos de Banca.

Por el Diario de Operaciones diversas :

Varios a **Varios**

Siendo los varios deudores y varios acreedores, las cuentas que hayan sido motivo de cargo y abono durante el mes.

Hemos de significar en cuanto a este libro, y a los de Cobros y Pagos que su centralización se hará a la vista de un desglose de partidas hecho sobre los mismos Diarios. Para ello se tomará una hoja de papel rayado con varias columnas verticales de pesetas, las cuales se irán encabezando con los nombres de las cuentas que figuren en los respectivos Diarios, y en cada columna se irán poniendo las cantidades que correspondan a la cuenta de su encabezamiento. Terminada esta operación se sumará cada columna, y la suma de todas ellas debe coincidir con la del Diario a que correspondan, que se cortará por meses. Es a la vista de estos desgloses que se redactarán en el Central las centralizaciones respectivas. La clasificación se hará por cuentas y por conceptos de cuentas, para expresarlos en el asiento del Diario Central ; y al trasladarlos al Mayor Central consignarlos en las columnas inte-

riores que las cuentas tendrán rayadas con arreglo al detalle que hemos dado al estudiarlas, teniendo así en el Mayor Central una estadística completa de las operaciones realizadas.

Centralizadas las operaciones contenidas en los Diarios analíticos en la forma que acabamos de indicar, habrá lugar a inscribir en el Diario Central, los asientos correspondientes a las distribuciones, regularizaciones y demás necesarios a la elaboración de precios de coste y obtención de los resultados.

Estos asientos son los siguientes :

Por la aplicación de gastos que se pagan por distinto periodo de un mes, y en la parte que afectan al que se contabiliza :

Varios a Repartición por 1/12 de gastos liquidados periódicamente

Por afectación de la parte alicuota a las cuentas siguientes de las partidas de gastos que se indican :

Trigos

Seguro de almacenes y silos.

Seguro de existencias.

.....

.....

Gastos generales de fabricación

Seguro de local fábrica.

Seguro de instalación.

Seguro de utillaje.

Contribución industrial por fabricación.

.....

.....

Gastos de ventas

Seguro de almacenes.

Seguro existencias.

.....

.....

Gastos de administración

Seguro local.
Seguro utillaje.
Abono a revistas técnicas.
Cuotas anuales, semestrales... a Centros o corporaciones oficiales y privadas.
.....
.....
.....

Por la repartición mensual de amortizaciones :

Varios a Aplicación de amortizaciones

Trigos

Amortización almacenes o silos.

Gastos generales de fabricación

Amortización local fábrica.
idem instalación.
idem utillaje.

Gastos de ventas

Amortización almacenes.
idem utillaje

Gastos de administración

Amortización local oficinas.
idem utillaje

Talleres

Amortización instalación.
idem local.
idem utillaje.

Fuerza motriz

Amortización local.
idem instalación.
idem utillaje.

Transportes

Amortización utillaje.

Por el resumen de entregas del Almacén de suministros generales :

Varios a Almacén de suministros generales

Por las entregas verificadas durante el mes a cargo de las que siguen :

Gastos generales de fabricación

Por tornillos, sedas, telas metálicas, lubricantes, vasos, cinta elevador, etc.

Gastos de venta

Por recambios para carretillas, etiquetas de marca, etiquetas de envío, etc., letras y timbres.

Gastos de administración

Por impresos, papel de cartas, sobres, sellos de correo, tinta y demás material entregado.

Talleres

Por materiales, tornillos, herramientas, aceite, papel esmeril, etc., y demás materiales para reparaciones.

Fuerza motriz

Por lubricantes, cojinetes, piezas recambio, etcétera.

Transportes

Por gasolina, aceite, recambios, etc.

Por la repartición de gastos de transportes :

Varios a **Gastos de transportes**

Saldo que transfiero a las siguientes.

Trigos

En proporción a los quintales transportados.

Gastos de ventas

En proporción a los quintales transportados de harinas, salvados y residuos.

Si hay alguna cuenta más que haya originado transportes se le cargará igualmente la parte proporcional que le corresponda.

Repartición de la Fuerza motriz :

Varios a **Fuerza motriz**

Saldo que transfiero a las siguientes.

Gastos de fabricación

Por la consumida en la molienda del mes.

Talleres

Por el consumo de fuerza por las máquinas del taller.

Gastos de administración

Consumo de energía para alumbrado, ventiladores o calefacción.

Por el reparto de gastos del taller.

Varios a **Talleres**

Saldo que transfiero a las siguientes.



Gastos de fabricación

Por las reparaciones en fábrica durante el mes.

Fuerza motriz

Igual concepto que la anterior.

Transportes

Por reparaciones en el material de transportes.

Gastos de administración

Por reparaciones en el material de oficinas.

Por la previsión para accidentes del trabajo :

Varios a Fondo para accidentes del trabajo

Por las primas sobre salarios pagados con cargo a los siguientes servicios.

Trigos

Por la del personal de manutención.

Gastos de fabricación

Por la del personal de fábrica.

Gastos de venta

Por la del personal de almacenes.

Talleres

Por la del personal de reparaciones.

Fuerza motriz

Por la del personal de fuerza.

Nota : Este asiento se hará antes de saldar las cuentas

de Talleres, Fuerza motriz y Transportes para que este cargo quede comprendido en el saldo que se distribuye de dichas cuentas.

Una vez hechos todos estos asientos en el Diario Central, deberán pasarse al Mayor Central, con el fin de ir saldando las siguientes cuentas:

La de Gastos de administración, por el siguiente asiento:

Varios a Gastos de administración

Trigos, por $\frac{1}{3}$.

Gastos de fabricación, por $\frac{1}{6}$.

Gastos de Ventas, por $\frac{1}{2}$.

En este momento procédese a calcular el precio medio del trigo, con arreglo al procedimiento explicado al estudiar esta cuenta. Obtenido el precio o precios medios (según haya una o varias clases de trigo) podremos hacer el cargo a la cuenta de Fabricación, de los elementos que integran el coste industrial, por medio del siguiente asiento:

Fabricación a Varios
a Trigos

Por kilos tal clase a

por » » » »

etc.

a Almacén de envases

Por sacos tal clase a

por » » » »

etc.

a Gastos de fabricación

Por el saldo de esta cuenta.

Pasado este asiento al Mayor, calcularemos los productos en curso de fabricación, lo cual no ofrece dificultad conociendo la cantidad de ellos y sus precios, teniendo a la vista los de coste del mes anterior, el estado en que se encuentren en el proceso de fabricación, y la finalidad a que hayan de destinarse.

El valor de lo en curso de fabricación, ha de quedar como saldo de la cuenta de este nombre, y la diferencia entre este valor y los cargos hechos a esta cuenta, será el coste industrial global de la producción obtenida. Con este coste global y las unidades producidas, clasificadas en sus distintas categorías y marcas, calcularemos el coste industrial de cada una de estas marcas, según estudiaremos en la parte siguiente.

Una vez obtenidos los precios unitarios, cargaremos a la cuenta de Almacén de Productos elaborados, con abono a la de Fabricación, en la siguiente forma :

Almacén de Productos elaborados a Fabricación

Por la producción obtenida en el mes, a su precio de coste industrial, a saber :

..... sacos	harina	marca	A	a tal	precio
..... sacos	»	»	B	»	»
..... sacos	»	»	C	»	»
..... sacos	»	»	D	»	»
..... sacos	salvado	tal	clase	a tal	precio
..... sacos	»	»	»	»	»
..... sacos	triguillo	a tal	precio		
..... sacos	germen	a tal	precio		

Pasemos al Mayor el asiento que antecede. En el Haber de la cuenta de Ventas tendremos las unidades vendidas, a sus precios de venta. Estas mismas unidades vendidas las valoraremos al precio de coste obtenido y las cargaremos a la cuenta de Ventas con abono a la de Productos elaborados, por el siguiente asiento :

Ventas a Almacén de productos elaborados

Poniendo como detalle las distintas marcas de harinas, salvados y residuos vendidas, pero valoradas a precio medio de coste (formado por el obtenido el mes que se contabiliza y el de las existencias en fin del anterior).

Sólo nos resta transferir el saldo de «Gastos de venta» a «Ventas» por medio de un asiento que diga :

Por el saldo de la 2.^a cuenta que traslado a la primera.

Tenemos, pues, en el Debe de Ventas el coste industrial de la producción vendida y los gastos comerciales, cuya suma es el coste comercial de lo vendido; en el Haber el importe de las ventas. El saldo, por tanto, representa el beneficio o pérdida neta obtenida en la explotación.

Si queremos independizar los resultados de cada mes, abriremos una cuenta denominada «Resultados mensuales» a la que transferiremos el saldo de la de «Ventas».

He aquí expuestos los más modernos procedimientos contables aplicados al caso concreto de la industria harinera: Permanencia de inventario en las cuentas de existencias: Trigos, Suministros generales, Productos elaborados, Envases. Régimen de mensualización de situaciones, dado por las de Repartición por 1/12 de gastos liquidados periódicamente. Aplicación mensual de amortizaciones y Resultados mensuales. Clasificación Dewey o por sistema decimal de las cuentas que integran el plan logismológico. Método Centralizador o por Diarios múltiples para la teneduría de los libros de contabilidad. Resultado de todo ello: Balances mensuales de situación, y por lo tanto situación conocida con una periodicidad bastante frecuente. Estadística general, por medio de la clasificación columnaria de conceptos en las cuentas del Mayor. Precios de coste rigurosamente constatados por las anotaciones contables. Facilidad de establecer costes preventivos para la producción del mes en curso, por evaluación extracontable, pero basada en la experiencia registrada de meses anteriores. Riguroso control por contabilidad, de todas las operaciones en cantidades de mercancía, realizadas por los almacenes de Primeras materias, de Productos, de Envases y demás servicios de la fábrica.

IV

Vamos a explicar en esta parte, el procedimiento a seguir para hacer la discriminación del coste global de fabricación que arroja la cuenta de este nombre, buscando costes particulares para cada categoría y marca de producto elaborado.

En la industria harinera se someten a molturación las partidas de trigo, y de cada molienda obtiéndose varias clases de harinas. Es del mismo trigo y siguiendo el mismo proceso de elaboración que han salido las clases extras como las bajas. ¿Cómo calcular un precio diferente para cada clase, si, pues, se obtienen de la misma materia y con los mismos gastos de transformación? Esta es la pregunta que tratamos de contestar ahora. Cuando no es posible, como en el caso que estudiamos ocurre, llevar una separación tanto de la primera materia como de los gastos de fabricación para obtener costes especiales por separado, en orden a la división que se establezca, hemos de valerlos de otros medios para esta constatación; y en la harina tenemos un índice de valiosa utilidad para calcular el coste por marcas, y es basándonos en la diferencia que existe en sus precios de venta.

Consideramos la harina como producción principal, y los salvados y residuos como producción secundaria. El objeto de la explotación es la fabricación y venta de harinas, pero como ésta no se da sino con la de salvados que se obtiene como subproducto, valoraremos en primer lugar estos salvados y residuos a los precios de venta que rijan por el período de su fabricación. Si se tienen vendidos de antemano, conseguiremos mayor exactitud fijándoles este precio de venta; pues no nos interesa más buscar resultados comerciales en el subproducto que en la producción principal. Del coste global, deduciremos, pues, el valor de la producción secundaria, y nos quedará,

por tanto, el coste de fabricación de toda la harina producida en sus diferentes marcas. Entonces haremos la discriminación de este coste en función de las diferencias que existen en los precios de venta de las distintas marcas, cuyas diferencias conocemos de antemano por ser cantidades constantes o que varían entre límites pequeños, y aun variando, siempre tendremos posibilidad de establecerlas puesto que estas variaciones son muy lentas y se extienden por consiguiente a largos periodos de tiempo.

Para la mayor claridad de nuestra exposición nos valdremos de un ejemplo numérico, en que damos aplicación al procedimiento esbozado.

Supongamos que el resumen mensual de fabricación arroja el siguiente resultado :

Trigo molturado, no importa la clase, kilos 410,000.

Productos obtenidos :

Harinas :

125 sacos clase A a 100 kilos	12,500 kilos		
800 sacos clase B a 100 kilos	80,000 »		
100 sacos clase C a 100 kilos	10,000 »		
350 sacos clase D a 100 kilos	35,000 »		
1,000 sacos clase E a 100 kilos	100,000 »		
1,000 sacos clase F a 100 kilos	100,000 »	337,500 %	82'21

Salvados :

250 sacos harina 3. ^a a 60 ks.	15,000 kilos		
1,305 sacos salvado 1. ^a a 60 ks.	78,300 »		
23 sacos salvado 2. ^a a 35 ks.	805 »	94,105 %	22'95

Residuos :

7 sacos triguillo a 100 kilos	700 kilos		
Polvos, tierra, etc.	850 »	1,550 %	0'38

Total : 433,155 105'64

Obsérvese que de 410,000 kilos de trigo han salido 433,155 de productos, o sea un rendimiento de 105'64 por ciento, lo cual es debido a la humectación a que es ne-

cesario someter el trigo para su molienda; y es la absorción de humedad la que determina ese aumento de peso.

Veamos ahora en el Libro Mayor general o central, la situación de la cuenta de *Fabricación* para el mes que nos ocupa.

Antes de seguir más adelante haremos constar que en fin del mes anterior quedaron en fábrica productos en curso de elaboración por valor de 1,237 pesetas, que es el saldo deudor con que aparece la cuenta de *Fabricación*. Los cargos durante el mes por los conceptos de Trigos, Envases y Gastos de *Fabricación* ascienden a 229,060'40 pesetas. Al finalizar el mes, los productos en curso de elaboración son los siguientes:

25 sacos harina 3. ^a a ptas. 26% ks.	650'—	Ptas.
37 sacos de otros productos a ptas. 23% ks.	851'—	»
15 sacos trigo partido a ptas. 30% ks.	450'—	»
7 sacos productos varios a ptas. 15% ks.	105'—	»

Importe total de productos en curso. 2,056'— Ptas.

Resumen de la cuenta de *Fabricación*

Saldo de entrada, o sea productos en curso al empezar el mes	Ptas.	1,327'—
Cargos durante mes por Trigos, Envases y Gastos de fabricación	»	229,060'40
Suma :	Ptas.	<u>230,387'40</u>
A deducir : En curso de fabricación al finalizar el mes	Ptas.	<u>2,056'—</u>
Coste global de producción :	Ptas.	228,331'40

Las pesetas 228,331'40 comprenden, pues, el coste de la harina, del salvado y de los residuos útiles que arroja la nota de fabricación.

Determinemos con arreglo a los preceptos antes mencionados, el coste unitario de cada marca de producto dentro de su respectiva categoría.

Valoraremos primeramente la producción secundaria o sean los salvados y residuos a los precios corrientes de mercado y obtengamos :

15,000 ks. de harina	3. ^a a Ptas. 29'—%ks.	Ptas. 4,350'—
78,300 ks. de salvado	2. ^a a Ptas. 25'—%ks.	» 19,575'—
805 ks. de salvado	1. ^a a Ptas. 28'—%ks.	» 225'40

700 kilos trigoillo a Ptas. 8'—%kilos Ptas. 24,150'40
56'—

Importe total de la producción secundaria : Ptas. 24,206'40

La estadística de ventas en el mes que se contabiliza, nos da las siguientes diferencias de precio de venta entre las marcas de harinas que en el mismo se han producido :

La marca E se ha vendido a 2 ptas. más por % kilos que la F.

La marca D se ha vendido a 1'50 ptas. más por % kilos que la E.

La marca C se ha vendido a 0'50 ptas. más por % kilos que la D.

La marca B se ha vendido a 1 pta. más por % kilos que la C.

La marca A se ha vendido a 1 pta. más por % kilos que la B.

Adoptando como módulo la marca F, que es la de precio más bajo, multipliquemos la diferencia de precio entre esta marca con las demás por el número de sacos que de cada una se han producido, a saber :

125 sacos marca A. × 6 (diferencia con la F.)	Ptas. 750
800 sacos marca B. × 5	» » » » » 4.000
100 sacos marca C. × 4	» » » » » 400
350 sacos marca D. × 3'50	» » » » » 1.225
1.000 sacos marca E. × 2	» » » » » 2.000
Suma....	<u>» 8.375</u>

Restemos del coste total de lo producido, el valor antes obtenido para la producción secundaria, a saber :

Coste total de lo producido.....	Ptas. 228.331'40
Valor de la producción secundaria..	» 24.206'40
Diferencia.....	<u>» 204.125'—</u>

Cuya diferencia representa el coste de la harina obtenida, en sus diversas marcas.

De este coste de la harina, restemos la suma de productos de sacos de cada marca por sus diferencias de precio con el módulo (la marca F. o de precio más bajo) :

Coste global de la harina	Ptas.	204.125
Productos de sacos por diferencias con la F. »		<u>8.375</u>
	Diferencia..... »	<u>195.750</u>

Y dividiendo esta diferencia por el número total de sacos producidos :

$$\frac{195.750}{3.375} = 58 \text{ ptas.}, \text{ coste de la harina F.}$$

Sólo falta, pues, agregar a este precio las diferencias indicadas, para obtener los de las demás marcas, y comprobar si el producto de sacos de cada una por su precio respectivo nos da el valor total que antes hemos deducido para la harina, a saber :

125 sacos marca A x 64	ptas. (58+6)	Ptas.	8.000
800 sacos marca B x 63	» (58+5)	»	50.400
100 sacos marca C x 62	» (58+4)	»	6.200
350 sacos marca D x 61'50	» (58+3'50)	»	21.525
1.000 sacos marca E x 60	» (58+2)	»	60.000
1.000 sacos marca F x 58	» (módulo)	»	58.000
<hr/>			
3.375 sacos en total con un valor en junto de »			<u>204.125</u>

Lo que nos demuestra que los cálculos están bien hechos.

Es después de verificarlos, cuando debemos escribir en el Diario Central el traspaso de la producción al Almacén de productos, mediante el asiento, en su lugar indicado de,

Consignando como detalle los sacos obtenidos de cada clase, sus precios unitarios de coste y los valores totales resultantes.

Es el único cálculo extracontable que se realiza, pero contrastado rigurosamente por las cifras que arrojan los libros de contabilidad, única forma que recomendamos para los cálculos de precios de coste, ya que si éstos no están asegurados por el control matemático de los asientos contables, no podemos tener la plena confianza de su exactitud y utilizarlos como elemento de juicio en las campañas de venta.

Esta monografía es la aplicación de los procedimientos contables más modernos, a la contabilidad comercial, industrial y estadística de fábricas de harina; pero ello no quiere decir que no sean aplicables a otros ramos industriales. Contrariamente, podemos presentar este conjunto como *standard* de organizaciones contables de toda clase de industrias que produzcan en masa y en forma continua las mismas clases de productos valiéndose de un reducido número de primeras materias, o por mejor decir, de una sola en distintas variedades o calidades, y utilizando siempre el mismo proceso manufacturero; como ocurre con la industria azucarera, alcohólica, metalúrgica, cervecera, fabricación de aceites de oliva, y otras por el estilo.

No tenemos la vana pretensión de haber hecho nada nuevo. Los procedimientos adoptados existen todos, determinados en distintos trabajos, monografías y artículos de revistas profesionales que hemos consultado. Nuestra labor ha sido sólo de acoplamiento, aceptando definitivamente sólo aquellos métodos y sistemas que la práctica nos ha demostrado como buenos.

Ofrecemos nuestro modesto trabajo a la honorable clase de contables y administradores industriales, no como cosa definitiva, sino como quizás en nosotros atrevido intento de sistematizar los procedimientos contables industriales

en vista de su aplicación concreta a las industrias de nuestro país.

Creemos además prestar un servicio útil a la industria harinera en particular, por cuanto la unificación de métodos de cálculo de precios de coste hará menos enconada, más consciente, la competencia violenta hoy establecida entre estos industriales; ya que pudiendo establecer con exactitud estos cálculos, la lucha se hará con armas más iguales, eliminando el factor ignorancia, que tantos y tan incalculables perjuicios ocasiona en las lides comerciales.

INDICE

	<u>Págs.</u>
I INTRODUCCION	3
El almacén de trigos	4
El almacén de envases	10
Fabricación	12
El almacén de productos elaborados	12
El almacén de suministros generales	13
El servicio de transportes	16
El taller de reparaciones	16
El servicio de fuerza motriz	17
El personal	18
II CONTABILIDAD	20
Las cuentas	20
III LIBROS Y DOCUMENTOS CONTABLES	36
Diario de ingresos	38
Diario de pagos	39
Diario de compras de trigo	41
Diario de ventas	42
Diario de giros	44
Diario de operaciones diversas	46
IV DETERMINACION DE COSTES	58

INDICE DE FIGURAS

Nota de abono	5
Nota de Báscula	6
Parte diario de Almacén de trigos	7
Parte diario de Fabricación	9
Estadística-resumen de Fabricación	11
Parte diario de Almacén de Productos	14
Cuenta de Trigos	25
Diario de Caja	37
Diario de Compras de trigo	41
Diario de Ventas	43
Diario de Giros	45

La Contabilidad y las Leyes tributarias

Contribución sobre utilidades
Arbitrio sobre el producto neto
Timbre de negociación
Libro de ventas
Retiro obrero



Original de JOSE RIBAS BATLLE, Profesor comercial, y con un prólogo de JUAN FERNANDEZ CASAS, Profesor mercantil de Hacienda, ex-Director de la Revista Científico Mercantil.

La obra más interesante sobre asuntos tributarios.—Con numerosos ejemplos prácticos.—Puesta al día de tarifas y disposiciones suplementarias.

De venta en las buenas librerías y en

EDITORIAL CULTURA

Rosellón; 148 - Apartado 782 - BARCELONA