

TEMA 1 .- LA INFORMACIÓN CONTABLE EN LA EMPRESA.

1.1.- ANALISIS DE LA EMPRESA Y EL ENTORNO DONDE SE DESENVUELVE.

1.2.- PAPEL DE LA CONTABILIDAD EN EL SENO DE LA EMPRESA. DIVISIÓN DE LA CONTABILIDAD.

1.3.- CONCEPTO Y OBJETIVOS DE LA CONTABILIDAD DE COSTES.

1.4.- RELACIÓN ENTRE LA CONTABILIDAD FINANCIERA Y DE COSTES. MONISMO VS. DUALISMO.

1.1.- ANALISIS DE LA EMPRESA Y EL ENTORNO DONDE SE DESENVUELVE.

La empresa es, ante todo, una **unidad económica de producción**, puesto que pone en contacto un conjunto ordenado de factores de producción bajo la dirección y control del empresario.

La **función principal de la empresa es producir**, crear o aumentar la utilidad de los bienes para servir a los fines del hombre. Para poder llevar a cabo esta tarea, la empresa, necesita relacionarse con el exterior, con el fin de adquirir los elementos que harán posible el logro de sus objetivos.

Por lo tanto, podemos distinguir, claramente, dos ámbitos:

.- **Ámbito externo**: que engloba las transacciones llevadas a cabo por la empresa con el mundo exterior, y que comprende dos corrientes de signo contrario; una corriente económica (compras y ventas) y una corriente financiera (cobros y pagos).

- **Ámbito interno**: que se refiere al proceso de transformación de las materias primas (inputs) en productos terminados (outputs), **constituyendo la contabilidad de costes un sistema de información empresarial con una proyección esencialmente interna.**

1.2.- PAPEL DE LA CONTABILIDAD EN EL SENO DE LA EMPRESA. DIVISIÓN DE LA CONTABILIDAD.

La principal fente de información que tiene la empresa es la contabilidad considerada en sus dos vertientes fundamentales:

.- Contabilidad Financiera.

.- Contabilidad de Gestión → Contabilidad de Costes.

1.3.- CONCEPTO Y OBJETIVOS DE LA CONTABILIDAD DE COSTES.

La contabilidad de costes es una parte de la contabilidad que tiene por objeto la captación, medición, registro, valoración y control de la circulación interna de valores de la empresa, con el fin de suministrar información para la toma de decisiones sobre la producción, formación interna de precios de coste y sobre la política de precios de venta y análisis de los resultados

Los **objetivos tradicionales** que se asignan a la contabilidad de costes son:

- .- Generar información necesaria para la contabilidad financiera.
- .- Elaborar información útil para la toma de decisiones.
- .- Ofrecer la información necesaria para la planificación y control de las actividades y procesos de la empresa.

1.4.- RELACIÓN ENTRE LA CONTABILIDAD FINANCIERA Y LA CONTABILIDAD DE COSTES. MONISMO VERSUS DUALISMO.

Las diferencias fundamentales entre la contabilidad financiera y la de costes las podemos resumir en el siguiente cuadro:

| | Contabilidad Externa | Contabilidad Interna |
|--|----------------------|----------------------|
| Respecto a la Ley | Obligatoria | Facultativa |
| Visión de la empresa | Global | Detallada |
| Dimensión Temporal | Histórica y actual | Actual y futura |
| Naturaleza de los flujos y documentos básicos | Externos | Internos |
| Objetivos | Financieros | Económicos |
| Reglas | Rígidas | Flexibles |
| Usuarios | Externos | Internos |
| Naturaleza de la información | Precisa, formal | Rápida, aproximada |

La necesidad de coordinar estas dos contabilidades es una de las causas que explican que haya empresas que opten por integrarlas en una única contabilidad (*sistema monista*) o bien, por llevar las dos contabilidades totalmente por separado, con el uso de cuentas de enlace (*sistema dualista*).

TEMA 2. - LOS COSTES: CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN.

2.1.- CONCEPTO DE COSTE.

2.2.- CLASIFICACIÓN DE LOS COSTES.

2.1.- CONCEPTO DE COSTE.

Podríamos decir que el **COSTE** es el consumo, valorado en dinero, de los bienes y servicios utilizados en la producción.

En esta definición habría que destacar dos palabras;

.- **Consumo**: se refiere a las cantidades físicas empleadas en el proceso de fabricación.

.- **Valoración**: equivale a multiplicar los consumos físicos por los respectivos precios, obteniendo así la magnitud económica costo.

Así pues, el **COSTE** es una magnitud que debe medirse considerando sus dos aspectos, técnico y económico.

2.2.- CLASIFICACIÓN DE LOS COSTES

Existe en la doctrina un gran número de clasificaciones de costes según diversos criterios, las más importantes y habituales son las siguientes:

1.- Clasificación de los costes por naturaleza:

- Materiales.
- Personal o mano de obra.
- Amortizaciones.
- Suministros.
- Tributos.

...

2.- Clasificación de los costes según el nivel de actividad. Por nivel de actividad se puede entender nivel de producción o nivel de ventas, según el caso. Según este criterio los costes se dividen en:

.- Costes Fijos: Son aquellos que, no guardan, por lo general, una relación directa con el volumen de actividad, es decir no varían ante cambios producidos en el nivel de actividad.

.- Costes Variables: Son aquellos que varían al modificarse el volumen de actividad (producción, ventas) al que se refieren, guardan, por tanto, una relación directa con el nivel de actividad.

Según su forma de variación existen costes proporcionales, progresivos y degresivos.

- Costes Semifijos: Son aquellos costes que dentro de un cierto intervalo de actividad permanecen constantes, pero que varían al pasar la producción de un determinado límite. Se los denomina también variables a saltos. Tienen, por tanto, una parte de coste fijo y otra de coste variable.

- Costes Semivariantes: Son los costes que están compuestos, a la vez, por una parte fija y otra variable, dentro de un rango relevante de la actividad, aún cuando ésta pueda experimentar variaciones.

Cuando en un mismo concepto de coste conviven un componente fijo y otro variable existen una serie de métodos que nos facilita la labor a la hora de separar la parte fija de la parte variable, entre ellos:

- a). - Método Gráfico.
- b). - Método de los Valores Extremos.
- c). - Método de los Mínimos Cuadrados.

3.- Clasificación de los costes según su asignación o imputación a los objetivos de coste.

Los objetivos de coste son los centros de coste, las actividades y los productos o servicios.

De acuerdo con su asignación respecto a los objetivos de coste, podemos clasificar los costes en:

- Costes Directos: Son aquellos costes que pueden ser perfectamente asignados (afectados) al objetivo de coste considerado. Si tomamos el producto como objetivo de coste, los costes directos serán aquellos ocasionados por dicho producto.

- Costes Indirectos: Se denomina así a aquellos costes comunes a más de un objetivo de coste, y que, por lo tanto, no pueden ser asignados directamente al objeto de coste.

Los costes indirectos al corresponder a varios objetivos de coste han de ser repartidos mediante algún criterio entre ellos, que es uno de los problemas fundamentales que trata de resolver la contabilidad de costes.

TEMA 3. - LA ASIGNACIÓN DE COSTES EN LA EMPRESA.

3.1. - FUNDAMENTOS Y CLASIFICACIÓN DE LOS SISTEMAS DE COSTES.

3.2. - ETAPAS EN EL PROCESO DE CONSTRUCCIÓN DE LOS COSTES.

3.3. - EL RESULTADO DE LA CONTABILIDAD DE COSTES.

3.1. - FUNDAMENTOS Y CLASIFICACIÓN DE LOS SISTEMAS DE COSTES.

Un **sistema de costes** es una metodología que se utiliza para conocer los costes de los distintos objetivos de costes (productos o servicios, centros de costes, actividades, etc.), determinar el resultado del período y suministrar información relevante a la dirección de la empresa para facilitar la toma de decisiones.

El sistema de costes que elige una empresa depende, entre otras variables, de:

- .- las características de la misma
- .- del tipo de información disponible
- .- del coste del que se esté dispuesto a soportar con el sistema elegido.

Clasificación de los Sistemas de Costes

1).- Según el momento de cálculo:

- a) *Sistema de Costes Históricos o Reales*: Es un sistema que integra información retrospectiva o histórica
- b) *Sistema de Costes Estándar*: Es un sistema que se diseña, fundamentalmente con fines de control. Para ello, se somete a un análisis riguroso las condiciones en que se lleva a cabo el proceso productivo.

2).- Según la porción de costes que se incorporan al producto:

- a) *Sistema de Costes Completos*: Se imputan al producto (son absorbidos) todos los costes que se consideren sin tener en cuenta si son fijos o variables.
- b) *Sistema de Costes Parciales*: Es un sistema que considera únicamente una parte de los costes, repercutiendo los demás sobre el resultado del ejercicio. Dentro de este se encuentran el Sistema del Coste Variable o Direct-Costing.

3).- Según el tipo de proceso productivo

- a).- *Sistema de Costes por Ordenes de Trabajo u Ordenes de Fabricación*: Es un sistema de costes que consiste en asignar a cada pedido sus costes directos. Es habitual que también se imputen a los pedidos los costes indirectos de fabricación.
- b).- *Sistema de Costes por Procesos*: Se implanta en aquellas organizaciones cuyo proceso productivo consiste en la fabricación en serie de unidades de un producto o servicio, de forma que no se diferencian unas de otras.

4).- Según la influencia que ejerza la estructura de la organización en el diseño del Sistema:

- a) *Sistema de Costes Inorgánicos*: Es aquel que no tiene en cuenta la estructura organizativa de la empresa, de forma que no diferencia entre fases de fabricación ni entre departamentos.
- b) *Sistema de Costes Orgánicos*: Es aquel que considera la estructura de la organización a la hora de imputar los costes, de forma que establece centros o lugares de costes en los cuales son localizados los mismos antes de asignarlos al objetivo de costes. Ofrecen más información que los inorgánicos, que fueron los primeros sistemas utilizados antes de evolucionar hacia los orgánicos.

3.2. - ETAPAS EN EL PROCESO DE CONSTRUCCIÓN DE LOS COSTES.

El seguimiento técnico contable del proceso de producción impone la consideración de cuatro etapas que denominaremos **fases de imputación de los costes**.

Hay que tener en cuenta que el cálculo de los costes de un período exige, previamente, periodificar cada uno de los conceptos de coste. Deberán atribuirse a ese período solo los consumos que han sido ocasionados a lo largo del mismo. La PERIODIFICACION, por lo tanto, es la primera actividad que debe desarrollarse en todo estudio de costes.

1).- Clasificación y Reclasificación: En esta fase se agrupan, según una serie de criterios económicos, los gastos o cargas que aparecen previamente en la Contabilidad Financiera.

Se trata, por tanto, de clasificar todos los costes en los que se ha incurrido en ese período, y, para ello, habrá que tener en cuenta:

- a).- El contenido de los costes.
- b).- Su relación con el producto.
- c).- La cuantía y periodicidad.

Llegados a este punto ya conocemos los costes de los factores productivos que han de incorporarse al proceso productivo, porque se consumirán o se habrán consumido en el mismo. Hemos procedido a su **CLASIFICACIÓN**. A continuación se procede a una **RECLASIFICACIÓN** de los costes por naturaleza en base a algunas de las clasificaciones de costes que estudiamos el tema anterior. La finalidad de esta nueva clasificación, es dar un orden distinto al que tenían en la contabilidad general, a fin de obtener medidas más efectivas para la gestión. hay que decir que esta reclasificación es optativa.

2).- Localización: Consiste en asignar los costes ya clasificados y reclasificados a los distintos lugares de coste¹ en que se ha producido el consumo, a través de un proceso de distribución de los costes indirectos, puesto que los directos no presentan ningún tipo de problema en su asignación.

Esta fase presenta dos problemas fundamentales:

a).- Los lugares de costes no siempre están representados en la organización real de la empresa, ni en la circulación real de los diferentes procesos empresariales.

b).- La inexactitud de las distintas valoraciones y métodos de cálculo aplicados en la fase de distribución como consecuencia de la relatividad de los costes.

3).- Imputación: Consiste en la atribución de los costes clasificados y localizados a los productos o servicios que constituyan el objetivo del proceso productivo; es decir, a los outputs de producción.

4).- Determinación de Márgenes y Resultados: En esta fase se calculará el coste global de la producción vendida, agregando al coste de fabricación de los diferentes productos los costes del período. Una vez conocido el coste de la producción vendida de forma global, se podrá conocer el precio de coste individual de cada producto, y a partir de aquí se determinará el precio de venta. La comparación entre los ingresos con el coste de la producción vendida dará lugar al Resultado Interno del período.

3.3.- EL RESULTADO DE LA CONTABILIDAD DE COSTES.

El resultado de la Contabilidad de Costes es el que se obtiene por diferencia entre ingresos y costes periodificados. Para determinar el resultado se emplea una cuenta de pérdidas y ganancias analítica en forma de lista donde se calculan los márgenes. Un margen es la diferencia entre el ingreso generado por la venta de un producto o servicio y el coste de los mismos.

El resultado interno y el externo coincidirán si los ingresos y gastos de la contabilidad financiera son los mismos que los ingresos y los costes en la contabilidad de costes, generalmente esto no ocurre así, por una serie de razones:

- Hay gastos que no son costes y viceversa.
- La periodificación empleada por ambas contabilidades es diferente.

¹ Un **Centro de Coste o Lugar de Coste** es un instrumento contable que permite la acumulación de los costes de los factores requeridos para realizar una actividad o función sobre la que se quiere realizar un control.

Los centros de costes más habituales son los centros de aprovisionamiento, centros de transformación, centros comerciales, centros administrativos etc.

- La contabilidad interna está interesada únicamente en calcular el resultado de la explotación por lo que no tiene en cuenta el resultado financiero ni el extraordinario y, por tanto, ni los gastos e ingresos de este tipo.

- Mientras la contabilidad interna pretende obtener los costes reales, la financiera está sujeta a la legislación fiscal que impide el cálculo real de ciertas magnitudes.

TEMA 4.- COSTE DE LOS MATERIALES

4.1.- LAS FUNCIONES DE APROVISIONAMIENTO Y DE ALMACENAMIENTO EN LA EMPRESA.

4.2.- CLASIFICACIÓN DE LOS MATERIALES.

4.3.- REGISTRO Y CONTROL DE LOS MATERIALES.

4.4.- VALORACIÓN DE LAS ENTRADAS Y SALIDAS DE MATERIALES DE ALMACÉN.

4.5.- DIFERENCIAS DE INVENTARIO Y MERMAS.

4.1.- LAS FUNCIONES DE APROVISIONAMIENTO Y DE ALMACENAMIENTO EN LA EMPRESA.

La *función de aprovisionamiento* se inicia con la petición de materiales al proveedor y termina con la entrada de los materiales en el almacén. Incluye una serie de actividades como son:

- 1).- Estimación de las necesidades de materiales para cada período.
- 2).- Tramitación de los pedidos.
- 3).- Recepción de la mercancía.

La función de aprovisionamiento generará unos costes derivados de estas actividades: sueldos y salarios, consumo de teléfonos, amortizaciones del mobiliario, material de oficina, electricidad, etc.

La *función de almacenamiento* abarca desde la entrada en almacén de los materiales hasta su entrega a los servicios que los van a utilizar

Para llevar a cabo el almacenamiento es necesario realizar actividades como:

- 1).- Gestionar el almacén de forma que los materiales estén ordenados y sean fácilmente localizables y manipulables.
- 2).- Mantenimiento de las mercancías en buen estado de conservación.
- 3).- Guarda y custodia de los materiales almacenados.
- 4).- Expedición de los pedidos realizados a almacén.
- 5).- Control de los materiales, que implica la organización y registro de datos

Estas actividades generan una serie de costes que son de distinta naturaleza:

- 1).- Aquellos que nacen del hecho mismo de la propia existencia del almacén.
- 2).- Aquellos que dependen de la naturaleza y cantidad de los materiales almacenados.

4.2. - CLASIFICACIÓN DE LOS MATERIALES.

La clasificación que el Plan General de Contabilidad hace de las existencias es la siguiente:

| | |
|--|--|
| A) Elementos de Compra - Venta | Son aquellas existencias que la empresa compra en el exterior y que se destinan a la venta sin ser sometidas a ninguna clase de elaboración. |
| (30) Comerciales | - Elementos adquiridos por la empresa y destinados a su venta sin transformación. Su compra se contabiliza en la cuenta (600) Compras y su venta en la (700) Venta. |
| (326) Embalajes | - Cubiertas o envolturas, generalmente irrecuperables, destinadas a resguardar productos o mercaderías que han de transportarse. Su compra se contabiliza en la cuenta (602) Compras de otros aprovisionamientos |
| (327) Envases | - Recipientes o vasijas, normalmente destinados a la venta juntamente con el producto que contienen. Su compra se contabiliza en la cuenta (602) Compras de otros aprovisionamientos |
| B) Elementos de Consumo | Se trata de existencias que adquiere la empresa para ser consumidas, sin que entren a formar parte del producto que se elabora. Para ser incluidas en las cuentas que señalamos a continuación, estos materiales tienen que cumplir dos requisitos: a) Que sean susceptibles de almacenamiento, ya que en caso contrario se considerarán gastos. b) Que no se considere inmovilizado, para lo cual su ciclo de almacenamiento no ha de ser superior al período económico |
| (321) Combustibles | - Materias energéticas susceptibles de almacenamiento. La compra de este material se cargará en la cuenta (602) Compra de otros aprovisionamientos. Si no fuera almacenable se cargará en la cuenta (628) Suministros. |
| (322) Repuestos | - Piezas destinadas a ser montadas en instalaciones, equipos o máquinas en sustitución de otras semejantes, que tengan un ciclo de almacenamiento inferior a un año. Si fuera superior a un año, se considerarán inmovilizado, cuenta (229) Otro inmovilizado material. Si no es almacenable se cargará en la cuenta (622) Reparaciones y Conservación. La compra de este material se cargará en la cuenta (602) Compra de otros aprovisionamientos |
| (325) Materiales diversos | - Otros materiales de consumo que no han de incorporarse al producto fabricado. |
| (328) Material de oficina | - El destinado a la finalidad que indica su denominación, salvo que se opte por considerar que el material de oficina adquirido durante el ejercicio es objeto de consumo en el mismo, en cuyo caso se contabilizará en la cuenta (629) Otros servicios. La compra de este material se cargará en la cuenta (602) Compra de otros aprovisionamientos |
| C) Elementos Componentes | Estas existencias formarán parte del producto final obtenido en la explotación |
| (31) Materias Primas | - Las que, mediante elaboración, se destinan a formar parte de los productos fabricados. Al adquirirlas se contabilizan en la cuenta (601) Compras de Materias Primas |
| (320) Elementos y Conjuntos Incorporables | - Los fabricados normalmente fuera de la empresa y adquiridos por ésta para incorporarlos a la producción sin someterlos a transformación. Las compras de este tipo de materiales se contabilizarán en la cuenta (602) Compra de otros aprovisionamientos. |
| D) Elementos Producto | Se trata de todas aquellas existencias obtenidas del proceso productivo desarrollado por la empresa. |
| (33) Productos en curso | - Son los productos que se encuentran en fase de formación o transformación en un centro de actividad al cierre del ejercicio. |
| (34) Productos semiterminados | - Los fabricados por la empresa y no destinados, normalmente, a su venta hasta tanto sean objeto de elaboración, incorporación o transformación posterior. Pueden ser objeto de venta, se contabiliza en la cuenta (702) Ventas de productos semiterminados. - Los fabricados por la empresa y destinados al consumo final o a su utilización por otras empresas. Su venta se contabiliza en la cuenta (701) Venta de Productos terminados |
| (35) Productos Terminados | - Los subproductos son los de carácter secundario o accesorios de la fabricación principal. |
| (36) Subproductos, Residuos y materiales recuperados | Los residuos son los obtenidos inevitablemente y al mismo tiempo que los productos y subproductos, siempre que tengan un valor intrínseco y puedan ser utilizados o vendidos. Los materiales recuperados, son los que, por tener valor intrínseco, entran nuevamente en almacén después de haber sido utilizados en el proceso productivo. Su venta se contabiliza en la cuenta (703) Ventas de subproductos y residuos. |

4.3. - REGISTRO Y CONTROL DE LOS MATERIALES.

Las salidas de existencias que se producen en los almacenes de la empresa deben ser registradas a fin de llevar un control de los movimientos allí producidos. La salida de un almacén o bien va destinada a su consumo (materias primas y auxiliares) o bien se destina a la venta (productos terminados, semiterminados, subproductos, etc.).

En contabilidad de costes se utiliza un instrumento para representar dichos movimientos de existencias, denominado **ficha de almacén**.

La gestión de almacenes se lleva mediante el método de inventario permanente o administrativo, ya que tanto las entradas como las salidas se anotan a precio de coste.

4.4.- VALORACIÓN DE LAS ENTRADAS Y SALIDAS DE LOS MATERIALES DE ALMACÉN.

. - VALORACIÓN DE LAS ENTRADAS EN ALMACÉN

Para valorar las entradas de existencias en el almacén es necesario diferenciar entre los materiales adquiridos en el exterior y los fabricados por la empresa:

a).- Materiales adquiridos en el exterior:

Las entradas en el almacén son las compras. Hay distintos enfoques doctrinales en lo que respecta a la determinación del coste de compra:

1).- **Precio de adquisición:** El PGC establece que los bienes comprendidos en las existencias deben valorarse al precio de adquisición.

El *precio de adquisición* comprenderá el consignado en factura, más todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen en el almacén, tales como transporte, aduana, seguros, etc. El importe de los impuestos indirectos que gravan la adquisición de las existencias sólo se incluirá en el precio de adquisición cuando no sea recuperable de la Hacienda Pública.

Respecto a los gastos adicionales que se producen hasta que la mercancía esté en el almacén, es necesario establecer unas condiciones de compra-venta normalizadas, ya que aspectos de tanta importancia como los transportes, fletes, seguros e impuestos pueden representar un porcentaje importante del coste final.

Para regular estas posibles dificultades surgidas en el comercio nacional e internacional aparecen los *Incoterms*, elaborados por la Cámara de Comercio Internacional en 1936 y revisados en 1953 y 1978, tienen por objeto normalizar con precisión los derechos y obligaciones de los contratantes de las compraventas internacionales y que por extensión son utilizadas igualmente dentro del comercio nacional. Entre ellos, **EXW (EX - WORKS)**, **FAS (Free alongside ship)**, **FOB (free on board)**, **CIF (cost, insurance and freight**

2) Coste de aprovisionamiento: Consiste en valorar las compras a su precio de adquisición más los costes inherentes al aprovisionamiento.

Además, normalmente el coste de aprovisionamiento no se conoce en el momento de la compra, por lo que habría que decidir entre dos opciones:

a). - Estimar un importe del coste de aprovisionamiento de cada pedido en base a datos históricos de la empresa

b). - Esperar a que se conozcan los costes reales, imputándose después a los pedidos, de conformidad con alguna clave de distribución (número de unidades por pedido, etc.)

b). - Materiales fabricados por la empresa: El PGC establece que, en este caso, deberán valorarse al coste de producción.

El *coste de producción* se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables al producto.

También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación.

Dicho coste de producción dependerá del sistema de costes elegido

VALORACIÓN DE LAS SALIDAS DE ALMACÉN

La valoración de la salida de los materiales se plantea como consecuencia de:

a). - Los diferentes precios de adquisición de cada una de las distintas partidas que han entrado en el almacén.

b). - La valoración de los consumos en el proceso productivo.

c). - La valoración de las existencias finales.

d). - Su incidencia en el proceso contable.

Métodos de valoración de las salidas de mercancía.

1).- Método FIFO (First In, First Out) (Primera entrada, Primera salida).

Para valorar las salidas del almacén, se considera que las unidades que salen lo hacen al precio de las primeras que entraron, por tanto, las distintas partidas con precios de adquisición distintos y momentos de compras distintos, se van agotando de forma sucesiva hasta consumir los stocks.

2).- Método LIFO (Last In, First Out) (Última entrada, Primera salida).

Considera que las unidades que salen de almacén lo hacen al precio de las últimas en entrar, por lo que los consumos de materiales están valorados con relación a las últimas unidades adquiridas, mientras que las existencias tienen un menor valor según las primeras entradas.

3).- Método del precio medio ponderado.

Se basa en determinar la media de los precios de adquisición de las existencias, ponderados por las cantidades adquiridas.

4.5.- DIFERENCIAS DE INVENTARIOS Y MERMAS.

Las *diferencias de inventario y las mermas* surgen cuando no coinciden cantidad y valor de existencias en Contabilidad con el valor y/o la cantidad que realmente existe en el almacén, en cuyo caso la información contable ha de ajustarse a la realidad. Para ello es necesario determinar las causas que han provocado estas discrepancias y calcular su coste.

Las diferencias de inventarios se producen fuera del proceso productivo, mientras que las mermas son pérdidas ocasionadas por el propio proceso productivo. Ambas pueden ser ordinarias o extraordinarias. En el primer caso entrarán a formar parte del coste del producto mientras que en el segundo caso irán directamente al resultado del ejercicio.

TEMA 5: EL COSTE DE LA MANO DE OBRA

5.1.- CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN DE LA MANO DE OBRA.

5.2.- SUELDOS Y SALARIOS, PERSPECTIVA DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA.

5.3.- CARGAS OBLIGATORIAS. BASE DE COTIZACIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL.

5.4.- ESTIMACIÓN DEL TIEMPO DE TRABAJO Y SISTEMAS DE RETRIBUCIÓN.

5.1. - CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN DE LA MANO DE OBRA.

El coste de mano de obra o coste de personal se puede definir como la retribución total del esfuerzo humano aplicado al proceso de producción o servicio que realiza la empresa. En un sentido específico, está formado por el conjunto de costes incurridos por la empresa como equivalente monetario de las remuneraciones o de las prestaciones del personal que emplea. Este tipo de costes tiene en muchas empresas una relevancia de primer orden por su importancia en la estructura de costes totales.

5.2. - SUELDOS Y SALARIOS, PERSPECTIVA DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA.

Así pues la contabilidad financiera, siguiendo el P.G.C. español recoge en sus cuentas del subgrupo 64 una serie de *gastos* relacionados con el personal en la empresa:

| Código y nombre de cuenta | Descripción | ¿Qué componente del coste es? |
|---|--|---|
| (640) Sueldos y Salarios | Remuneraciones fijas y eventuales al personal de la empresa brutas. | Retribuciones salariales = Salario base + Complementos Salariales |
| (641) Indemnizaciones | Cantidades que se entregan al personal de la empresa para resarcirle de un daño o perjuicio. Ej: Despido, jubilaciones anticipadas, suspensión del contrato, etc. | Retribuciones no salariales |
| (642) Seguridad Social a cargo de la empresa. Se llama también cuota patronal | Cuotas de la empresa a favor de la Seguridad Social por las prestaciones que realiza | Cargas obligatorias impuestas por disposición legal |
| (643) Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones | Aportaciones a planes de pensiones u otros sistema análogo de cobertura de jubilación, invalidez o muerte. | Retribuciones no salariales, en concreto retribuciones en especie |

| | | |
|-----------------------------|---|---|
| (649) Otros gastos sociales | Se recogen otros gastos sociales a cargo de la empresa respecto a sus empleados: subvenciones a comedores, economatos, becas de estudio, etc. | Retribuciones no salariales, en concreto retribuciones en especie |
|-----------------------------|---|---|

En el grupo 7 existe una cuenta que tiene relación con el personal pero de *ingresos*, que se considerarán por tanto como un menor coste

| | |
|--|---|
| (755) Ingresos por servicios al personal | Ingresos por servicios varios, tales como economatos, comedores, transportes, viviendas,... facilitados por la empresa a su personal. |
|--|---|

En el grupo 4 existen varias *cuentas de balance* que se emplean en la contabilización de nóminas que son las siguientes:

| | |
|--|---|
| (476) Organismos de la Seguridad Social Acreedores. | Deudas pendientes con los Organismos de la Seguridad Social como consecuencia de las prestaciones que éstos realizan. Se contabilizan en esta cuenta tanto las aportaciones de los trabajadores (Se llama también cuota obrera) como las de la empresa (Cuota patronal) |
| (475.1) Hacienda Pública acreedora por retenciones practicadas | Son las retenciones pendientes de pago a la Hacienda por parte de los trabajadores, operación en la que la empresa actúa de intermediaria o sustituta del trabajador. |
| (460) Anticipos de remuneraciones | Entregas a cuenta de remuneraciones al personal de la empresa |
| (465) Remuneraciones pendientes de pago | Deudas de la empresa con el personal por conceptos de las cuentas 640 y 641 |

5.3. - CARGAS OBLIGATORIAS. BASE DE COTIZACIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL.

El coste de personal está formado por las retribuciones que dicho personal percibe y además por otras cargas obligatorias impuestas por disposición legal. Vamos a detallar estos componentes:

A).- RETRIBUCIONES DIRECTAS O SALARIALES: Es el componente del coste que está relacionado con el desempeño del puesto de trabajo. Este concepto engloba los siguientes conceptos:

A.1.- Sueldo o Salario Base: Es aquella parte de la retribución fijada por la unidad de tiempo sin atender a ninguna otra circunstancia

A.2.- Complementos Salariales: Son aquellas cantidades, que en su caso, deberán añadirse al salario base y que han de estar incluidas en algunas de las modalidades siguientes:

A.2.1.- Complementos Salariales Personales: Son aquellos que se derivan de las condiciones personales del trabajador.

A.2.2.- Complementos Salariales de Puesto de Trabajo: Son de índole funcional y su percepción depende exclusivamente del ejercicio de la actividad profesional en el puesto asignado.

A.2.3.- Complementos Salariales por Calidad o Tiempo de Trabajo: Son los *incentivos, asistencia, puntualidad, horas extraordinarias, comisiones*.

A.2.4.- Complementos Salariales por Rendimientos de Periodicidad superior al mes: Como por ejemplo las *pagas* y la *participación en beneficios*.

A.2.5.- Otros Complementos Salariales: Como por ejemplo, *quebranto de moneda, desgaste de herramientas, prendas de trabajo, gastos de locomoción, dietas de viaje*.

B).- RETRIBUCIONES INDIRECTAS O NO SALARIALES: Es un coste no salarial, por no corresponder a la contraprestación directa de una tarea realizada. Como componentes de ese coste no salarial pueden citarse: *Plus de distancia y de transporte, indemnizaciones por traslado, indemnizaciones por suspensión del contrato, indemnizaciones por despido, retribuciones en especie*.

C) CARGAS OBLIGATORIAS IMPUESTAS POR DISPOSICIÓN LEGAL: Son los costes derivados de las prestaciones sociales, rendimientos del trabajo y seguridad e higiene en el trabajo. Como componentes pueden citarse:

a).- Cotizaciones a la Seguridad Social: Son prestaciones monetarias que la empresa realiza para contribuir al sostenimiento del sistema de Seguridad Social y poder cubrir a sus trabajadores de una serie de contingencias:

- Contingencias comunes: Pretende cubrir y garantizar la asistencia sanitaria y medicamentos a los trabajadores

- Contingencias profesionales: Pretende cubrir los accidentes de trabajo, enfermedades profesionales, desempleo, fondo de garantía salarial, formación profesional.

Las bases sobre las que se habrán de aplicar los coeficientes de cotización son las siguientes:

1. Base de cotización por contingencias comunes: Formada por la retribución salarial mensual (incluida la prorrata de paga extra) y restándole las horas extras.

2. Base de cotización por contingencias profesionales: Formada por la retribución salarial mensual, incluyendo las horas extras y la prorrata de pagas extras.

3. Base de cotización adicional por horas extraordinarias: Formada por el importe de las horas extraordinarias.

b).- Retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: La empresa actúa de intermediaria entre la Hacienda Pública y los trabajadores reteniéndoles un porcentaje de sus retribuciones a cuenta de la liquidación del I.R.P.F.

c).- Seguridad e higiene en el trabajo.

5.4. - ESTIMACIONES DEL TIEMPO DE TRABAJO Y SISTEMAS DE RETRIBUCIÓN.

Para obtener la información necesaria sobre el factor trabajo es necesario realizar un control de la misma. Este control se fundamenta en varios aspectos que son necesarios definir:

- 1) *Control de tiempo de presencia*
- 2) *Control de tiempo de trabajo.*
- 3) *Control de tiempo muerto.*

Entre los documentos que permiten el control se encuentran como más valiosos los siguientes:

- **Nómina:** Documento que recoge los devengos del gasto de personal.
- **Hoja de proceso o de ruta:** Es un documento que indica las operaciones a realizar, su orden sucesivo y cualquier otra información pertinente.
- **Tarjetas o bonos de trabajo:** Son documentos que permiten establecer un control de aquellas operaciones productivas que necesitan mano de obra, tales como control de entrada de trabajadores, de los tiempos de trabajo que dedican a cada actividad, etc.

TEMA 6.- COSTE DEL EQUIPO PRODUCTIVO.

6.1.- CONCEPTO DE AMORTIZACIÓN.

6.2.- SISTEMA DE CÁLCULO DE LA AMORTIZACIÓN.

6.1.- CONCEPTO DE AMORTIZACIÓN.

Los costes derivados del uso del activo fijo material se pueden clasificar en dos grupos:

- a) **Costes por la depreciación**, es el coste que soporta la empresa como consecuencia de la utilización de los elementos del activo fijo en el proceso productivo.
- b) **Costes de reparación y mantenimiento**, son los costes que la empresa asume con el fin de reducir la depreciación de los elementos del activo fijo como consecuencia del uso y del paso del tiempo.

Depreciación es la pérdida de valor del inmovilizado como consecuencia de una serie de causas que provocan su minusvalía. Estas causas motivan tres tipos de depreciación:

- a) **Depreciación física**: Comprende la pérdida de valor provocada por el mero transcurso del tiempo.
- b) **Depreciación funcional**: Representa la pérdida de valor que experimenta el inmovilizado como consecuencia de la utilización que se hace del mismo. Esta utilización vendrá determinada tanto por el tiempo de uso como por las condiciones del mismo.
- c) **Depreciación económica**: Se refiere al envejecimiento económico de los bienes, ocasionado por una serie de causas que provocan una disminución en su rendimiento.

De las tres causas anteriores al hacer la estimación de la depreciación del equipo se debe tomar en cada caso la que presente una incidencia mayor.

Se entiende por amortización de los bienes de inmovilizado la captación contable del proceso de depreciación física, funcional y económica que los afecta.

Desde el punto de vista de la contabilidad de costes el coste por amortización del inmovilizado se considerará directo o indirecto según el tipo de actividad desempeñada por el elemento de activo amortizado y el control que se pueda realizar sobre las actividades o productos en los cuales se emplea el bien amortizable. Su consideración como coste fijo o variable dependerá de la causa y del sistema de amortización adoptado, como veremos posteriormente.

6.2.- SISTEMAS DE CÁLCULO DE LA AMORTIZACIÓN.

Mientras que el coste de los materiales consumidos y de la mano de obra utilizada pueden determinarse con cierta objetividad, la cuantificación de la depreciación del inmovilizado es una cuestión esencialmente subjetiva. En cualquier caso, para determinar dicho concepto es necesario definir, previamente, los siguientes aspectos:

- .- **Tiempo o vida útil del bien:** Número de años que se estima de vida del bien
- .- **Precio de adquisición:** Es el consignado en la factura del proveedor más todos los gastos de instalación que se produzcan hasta que el bien esté en condiciones de funcionamiento.
- .- **Valor residual:** Es el valor que se estima tendrá el bien al término de su vida útil.
- .- **Base de amortización:** Es el valor a amortizar durante la vida útil del bien. Puede tomarse como base de amortización uno de los siguientes:

1).- **Precio de adquisición.**

2).- **Precio de reposición:** Es el precio de adquisición estimado para un nuevo activo de las características del actual, cuando el primitivo ha perdido su aptitud para el proceso productivo. Es un valor altamente incierto ya que:

- a).- Se desconoce cuál será la evolución de los precios de esa clase de activo.
- b).- No hay certeza sobre el momento en el tiempo en que se procederá a la reposición.
- c).- Nada garantiza que el elemento deba ser sustituido por otro igual.

3).- **Valor de mercado:** Es el valor actual de un equipo similar al que utilizamos, que normalmente será superior al precio de adquisición.

.- **Causas fundamentales de la depreciación:** Si el origen de la depreciación es físico, es necesario relacionar la amortización con el tiempo de servicio de un bien. Si la depreciación es funcional, será necesario estudiar la actividad desarrollada por el bien. La depreciación por obsolescencia guarda estrecha relación con la antigüedad de un bien y escasa o ninguna con las horas de funcionamiento.

.- **Cuota de amortización:** Es la cantidad a amortizar del bien cada período, normalmente años, por lo que se suele llamar también anualidad. Su importe dependerá del SISTEMA DE AMORTIZACIÓN empleado.

.- **Sistema de amortización:** Es la función representativa de la disminución del valor del bien.

Los sistemas de amortización pueden clasificarse del siguiente modo:

Sistemas de amortización financieros: Son aquellos que tienen en cuenta el tipo de interés de la inversión realizada para la recuperación del valor del inmovilizado.

Sistemas de amortización no financieros: Son aquellos que no tienen en cuenta el tipo de interés de la inversión realizada;

- *Sistema de amortización constante, lineal o de cuota fija.*
- *Sistema de amortización degresivo con porcentaje constante.*
- *Sistema de amortización degresivo mediante suma de dígitos decreciente.*
- *Sistema de amortización progresivo mediante suma de dígitos creciente.*
- *Sistema de amortización proporcional a la actividad o según el grado de uso.*
- *Sistemas de amortización basados en los consumos estimados o a costes predeterminados.*

TEMA 7. SISTEMA DE COSTES POR ÓRDENES DE TRABAJO.

7.1.- CARACTERÍSTICAS DE LOS SISTEMAS DE COSTES POR ÓRDENES DE TRABAJO O PEDIDOS.

7.2.- METODOLOGÍA DE LA ACUMULACIÓN DE COSTES.

7.1. CARACTERÍSTICAS DE LOS SISTEMAS DE COSTES POR ÓRDENES DE TRABAJO O PEDIDOS.

Este sistema es especialmente apropiado cuando la producción consiste en la realización de trabajos especiales, más que cuando los productos son uniformes y los procesos productivos son repetitivos y continuos.

Los *objetivos* que persigue este sistema son:

- 1).- La individualización de los costes relativos a un determinado encargo.
- 2).- El conocimiento de los costes pasados es una ayuda para la formulación de costes preventivos.

Al inicio de la actividad productiva se emite una orden de trabajo específica, en la que se indicará, la cantidad y características de los productos a fabricar o servicios a prestar, con independencia de que se destinen al almacén de productos terminados para su posterior venta, o se sirvan directamente para atender un pedido específico de clientes.

Podemos, así, hablar de *orden de trabajo*, cuando se ordena la ejecución de un proceso de fabricación concreto, *pedido* cuando la orden de fabricación emana de los clientes y *orden de reparación* cuando hablamos de reparar y no de fabricar.

Este sistema puede ser usado:

- En empresas dedicadas a la construcción.
- En aquellos caso en los que es poco probable que se repitan los pedidos.
- En empresas que producen unidades individuales.

Al no tener la producción en este sistema un ritmo constante, se requiere una adecuada planificación para conseguir la utilización más económica del factor humano y del equipo productivo.

Los centros de costes o fases del proceso productivo, atienden, por regla general, varias órdenes de trabajo las cuales pasan simultáneamente a través de ellos. Cada orden necesitará distintas clases de materiales y requerirán distinto tiempo de mano de obra en cada centro a su conclusión.

7.2. METODOLOGÍA DE LA ACUMULACIÓN DE COSTES.

Las **órdenes de fabricación o de encargo**, desde el punto de vista contable, constituyen una unidad claramente diferenciada e individualizada a la que pueden ser cargados los costes soportados por la empresa para su ejecución.

En primer lugar, la empresa debe realizar un control de las materias primas y materiales consumidos en el ejercicio, especificando las diferentes órdenes a las cuales se han de asignar. La mano de obra también ha de ser controlada, y separada, atendiendo a los consumos de los distintos pedidos.

Los gastos generales de fabricación, es decir, se imputarán atendiendo a determinados criterios subjetivos, que darán lugar a las distintas claves de distribución empleadas.

El inconveniente es el carácter histórico de la distribución de los gastos generales de fabricación, ya que no pueden ser obtenidos hasta el final del período contable.

Para evitar este inconveniente se ha optado por el establecimiento de un presupuesto de costes indirectos del período para cada orden de fabricación.

Este presupuesto puede realizarse de distintas formas:

- a) **Presupuesto unitario:** cuando se elabora una gama determinada de productos y cada pedido contiene una combinación de los mismos se puede establecer un presupuesto de costes indirectos unitario por cada producto, obteniéndose un presupuesto de la orden de fabricación simplemente por la composición de los presupuestos de los distintos productos que la componen.
- b) **Presupuesto conjunto:** se elabora un presupuesto conjunto de todos los gastos generales de fabricación para un período de tiempo determinado. Este presupuesto se fracciona de acuerdo con la periodicidad establecida por la contabilidad de costes y se imputa a las distintas órdenes en función de las claves de distribución establecidas.
- c) **Presupuesto individual:** se realiza un presupuesto específico para cada orden de fabricación, al tratarse de pedidos muy distintos entre sí, y con operaciones específicas y de larga duración.

TEMA 8.- SISTEMAS DE COSTES POR PROCESOS.

8.1.- CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LOS SISTEMAS DE COSTES DE PRODUCCIÓN POR PROCESOS.

8.2.- LA PROBLEMÁTICA DE LOS COSTES POR PROCESOS

8.3.- LAS UNIDADES EQUIVALENTES.

8.1. CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LOS SISTEMAS DE COSTES DE PRODUCCIÓN POR PROCESOS.

1).- En toda contabilidad por departamentos los costes se recogen en la llamada ficha del departamento, que es un informe de costes de producción en el que se reflejan los movimientos físicos de las unidades, la producción equivalente, los costes unitarios y los costes totales.

2).- Los costes se van incorporando a los productos en curso en cada departamento, y una vez terminados pasan al departamento siguiente.

3).- Al final de cada período, en cada uno de los distintos departamentos, se traducen las unidades en curso a unidades terminadas.

4).- Los costes invertidos en un período se dividen por la producción equivalente de éste y se calcula el llamado coste medio del período.

5).- En el caso de existir unidades perdidas en el proceso, hay que calcular el coste unitario que estas unidades llevaban incorporadas en el momento de perderse y que se traspa a las unidades en curso. Es el denominado "coste acumulado de las unidades perdidas" (CAUP).

6).- Al final del período se valoran tanto las unidades en curso como las terminadas, de forma que éstas últimas pasan, en el mismo período, al departamento siguiente y las unidades en curso quedan en el mismo departamento, hasta el período siguiente, en que se terminan.

8.2.-LA PROBLEMÁTICA DE LOS COSTES POR PROCESOS.

1).- Asignación de los costes directos e indirectos a cada departamento. Esto se resuelve mediante control de costes y claves de distribución.

2).- Cálculo de los costes unitarios en cada departamento y tratamiento de las unidades perdidas. Surgen los problemas de la producción equivalente y del cálculo del CAUP.

3).- Transferencias de coste de un departamento a otro. Esta fase carece de problemas, excepto si aparecen existencias iniciales en curso al principio. Para ello se pueden aplicar dos métodos diferentes, el Método del Coste Medio o el FIFO.

4).- Determinación de los costes totales y contabilización.

8.3. - LAS UNIDADES EQUIVALENTES.

Cuando al final del período contable existen unidades sin terminar en un departamento, es necesario convertir esas unidades en curso de elaboración en unidades terminadas equivalentes.

El cálculo de la **producción equivalente** consiste en expresar en unidades terminadas las que están en curso de fabricación, para lo cual es necesario conocer el grado de elaboración de las unidades en curso.

Por lo tanto, para lograr la transformación de unidades en curso a unidades terminadas, es necesario multiplicar el número de unidades físicas en curso por el grado de su terminación. Una unidad totalmente terminada tendrá, por tanto, un grado de terminación igual a 1 y, por consiguiente, equivale a una unidad equivalente.

TEMA 9.- EL SISTEMA DE COSTES VARIABLES (DIRECT-COSTING).

9.1.- LOS FUNDAMENTOS DEL DIRECT-COSTING. DIFERENCIAS Y ANALOGÍAS CON EL FULL-COSTING.

9.2.- DIRECT-COSTING SIMPLIFICADO.

9.3.- DIRECT-COSTING PERFECCIONADO.

9.4.- EL PUNTO DE EQUILIBRIO Y EL ANÁLISIS COSTE-VOLÚMEN-BENEFICIO.

9.1.- LOS FUNDAMENTOS DEL DIRECT-COSTING. DIFERENCIAS Y ANALOGÍAS CON EL FULL-COSTING.

El modelo del Direct Costing se puede considerar como una crítica a la incorporación, dentro del coste unitario del producto, de la parte correspondiente de las cargas comunes, de carácter fijo, pues se consideraba que la utilidad de este resultado era nulo o dudoso.

El modelo de Coste Variable o Direct Costing surge como contraposición al modelo de Coste Completo o Full Costing.

Las diferencias y analogías entre el método del coste completo y el del coste variable industrial se encuentran resumidas en el siguiente cuadro:

| Modelo Full-Cost | Modelo Direct-Cost |
|--|---|
| 1).- Coste de los productos | 1).- Coste de los productos |
| Materiales directos | Materiales directos |
| Mano de obra directa | Mano de obra directa |
| Costes indirectos de producción | Costes indirectos <u>variables</u> de Producción. |
| 2).- Costes del período | 2).- Costes del período |
| Distribución, Administración y Financieros | Costes indirectos <u>fijos</u> de Producción. Distribución, Administración y Financieros |

9.2. EL MODELO DEL DIRECT-COSTING SIMPLIFICADO.

Este método incorpora a la contabilidad la distinción fundamental entre costes directos e indirectos, y a su vez, dentro de cada una de estas categorías entre fijos y variables, considerando que los costes fijos corresponden al período y no deben ser incluidos en el coste, siendo cubiertos en los resultados del período considerado.

La **Cuenta de Resultados** quedaría, por tanto, de la siguiente forma:

Ventas netas.

- Costes variables de la producción vendida.

Margen Industrial de contribución.

- Costes variables de distribución o comercial.

Margen Comercial de contribución.

- Costes de Administración.

- **Costes fijos totales.**

Beneficio Neto.

La aportación de cada producto a la cobertura de los costes fijos se llama **margen de contribución**, que mide la contribución que del ingreso del período se hace a la cobertura de los costes del período que se producen para mantener una capacidad de producción y venta.

9.3. EL MODELO DEL DIRECT-COSTING PERFECCIONADO.

Esta variante del método del Direct Cost surge al no poder explicar, de una forma totalmente exacta y precisa, la rentabilidad de un producto a través del margen comercial obtenido en el modelo del Direct Costing Simplificado.

Se propone, entonces, calcular el **margen semibruto** restando al margen bruto los costes fijos directos (costes fijos propios), obteniendo de esta forma la contribución del producto a la cobertura de los costes fijos indirectos (costes fijos comunes) de la empresa.

La **Cuenta de Resultados** quedaría, por tanto, de la siguiente forma:

Ventas netas

- Costes variables de la producción vendida

Margen Industrial de contribución.

- Costes variables de distribución

Margen Comercial de contribución.

- Costes de Administración.

Margen Bruto

- **Costes fijos directos o propios**

Margen Semibruto

- **Costes fijos indirectos o comunes**

Beneficio Neto

9.4. - EL PUNTO DE EQUILIBRIO Y EL ANÁLISIS COSTE-VOLÚMEN-BENEFICIO.

Cuando una empresa utiliza el sistema de costes variables puede calcular el denominado punto de equilibrio y evaluar decisiones con el análisis coste-volumen-beneficio.

El **punto de equilibrio, punto muerto o umbral de rentabilidad** se define como aquel volumen de ventas que proporciona un margen comercial suficiente para cubrir las cargas de estructura.

Partiendo de una serie de hipótesis simplificadoras, tales como:

- .- Número de unidades vendidas igual a las producidas.
- .- Empresa que elabora un único producto.
- .- Precio del producto constante.
- .- Variables constantes con respecto al tiempo.

Definimos el punto muerto como:

$$X = CF/(p-c)$$

dónde:

p = Precio unitario de venta.

x= Número de unidades vendidas.

CF = Costes fijos

c = coste variable unitario

El análisis coste-volumen-beneficio es una técnica que aporta información para evaluar las consecuencias que tiene para los costes y los resultados la posibilidad de que se produzcan variaciones en cualquiera de las variables que determinan el punto de equilibrio (precio de venta, unidades vendidas, costes variables y costes fijos)

Para hacer el análisis de sensibilidad con la técnica del coste-volumen-beneficio lo que se hace es buscar el resultado de una variable a partir de la fijación de todas las demás variables de la fórmula anterior.

TEMA 10. MODELO DE COSTES BASADO EN LAS ACTIVIDADES.

10.1.- CARACTERÍSTICAS DEL MODELO ABC.

10.2.- ASPECTOS GENERALES DE LA FILOSOFÍA DE LAS ACTIVIDADES.

10.3.- INDUCTORES DE COSTE.

10.1.- CARACTERÍSTICAS DEL MODELO ABC.

A lo largo de los últimos años se están produciendo cambios importantes que afectan al diseño de los sistemas de cálculo y gestión de costes.

Entre estos cambios destacan;

.- Los avances tecnológicos y los incrementos de la competitividad provocan la necesidad de aumentar el catálogo de productos, simultáneamente con que los ciclos de vida de dichos productos son cada vez más cortos.

.- Para reducir las inversiones en activo, y así poder operar con menores costes financieros, existe la creciente necesidad de reducir las existencias, lo que precisa de series de producción más cortas.

.- Estos avances tecnológicos también repercuten en una reducción del peso de la mano de obra directa al incrementarse los costes indirectos.

Estos cambios provocan la necesidad de imputar los costes indirectos a los objetivos de costes de una forma más razonable a cómo se hace en los sistemas de costes convencionales o tradicionales.

10.2.- ASPECTOS GENERALES DE LA FILOSOFÍA DE LAS ACTIVIDADES.

La filosofía ABC (Activity Based Costing) se basa en el principio de que la actividad² es la causa que determina la incurrencia en costes y de que los productos consumen actividades.

Por tanto, el proceso habitual de asignación de costes con el ABC suele hacerse de dos maneras alternativas:

a). - La asignación de costes se inicia con la localización de los costes en las secciones, o centros de costes, correspondientes, al igual que en el sistema de costes completos por secciones.

Posteriormente, los costes de las secciones se reparten entre las **actividades** que se realizan en cada sección. Finalmente, los costes de las actividades se asignan a los productos u otros objetivos de costes, en función de las causas o inductores de los costes.

² Conjunto de tareas que generan costes y que están orientadas a la obtención de un output para elevar el valor añadido de la organización

b).- El proceso anterior, también puede hacerse, en determinadas empresas, sin pasar por las secciones. En este caso, los costes indirectos se imputan a las actividades a través de los que se denominan agrupaciones de costs (cost pools). Así como las secciones, o centros de costes, están relacionadas con el organigrama de la empresa y tienen una persona que es responsable de sus objetivos y de sus costes, las agrupaciones de costes son unidades de menor dimensión y están relacionadas directamente con las actividades.

Las agrupaciones de costes se utilizan para localizar costes indirectos en relación a los productos u otros objetivos de costes. En cierto modo, podría decirse que los centros de costes son agrupaciones de costes. En cambio, no todas las agrupaciones de costes constituyen centros de costes. Así, normalmente, el número de centros de coste que tiene una empresa es inferior al número de agrupaciones de coste que se utilizan con el ABC.

Con el ABC la gestión de los costes puede ser acometida de forma más exitosa, a través de la gestión de las actividades. De esta manera, trata de eliminar las actividades que no añaden valor, esto es, actividades superfluas que consumen recursos y no ofrecen valor alguno al usuario.

10.3. - INDUCTORES DE COSTE.

Otra de las aportaciones importantes del ABC hace referencia precisamente a la medición de la actividad. Estas actividades se miden a través de los llamados *inductores de costes* (cost drivers) que, en definitiva, son los causantes de los costes o los factores de variabilidad de los costes.

Los sistemas convencionales utilizan la unidad de obra como medidor para realizar el oportuno reparto de los costes indirectos de los centros de responsabilidad a los productos o servicios. Generalmente, se utilizan criterios relacionados con el volumen, como pueden ser la mano de obra directa o las horas máquina. Sin embargo, el proceso tecnológico y los cambios que se han ido produciendo, en cuánto a un incremento considerable en la automatización de la maquinaria e instalaciones productivas, y la consecuente reducción de la mano de obra directa, hace que los mencionados medidores no actúen de la forma más adecuada, produciendo distorsiones en la confección de los costes de los servicios o productos.

Los inductores de costes no están tan relacionados con el volumen, sino que en ocasiones, puede ser más interesante analizar el comportamiento de la actividad y de los costes que recaen sobre ella, en función de indicadores no relacionados con el volumen, por ejemplo, en función del número de veces que se debe realizar una actividad.