

TEMA 1 LA CONTABILIDAD DE COSTES

1. ACTIVIDAD PRODUCTIVA DE LA EMPRESA

La empresa se puede subdividir en cuatro subsistemas: Inversión, financiación, producción, y desinversión.

La contabilidad financiera informa sobre los dos primeros en el balance, la cuenta pérdidas y ganancias informará sobre producción y desinversión (venta de mercaderías):

Balance: Activo– Inversión Ps y Gs: Debe– Gastos– Producción

Pasivo– Financiación Haber–Ingresos–Desinversión

La contabilidad financiera no puede darnos información sobre lo que puede pasar en el sistema productivo, para darnos esta información necesitamos la contabilidad de costes, que siempre nos informará sobre el sistema de producción en "sentido amplio", lo que conlleva contabilizar todas las operaciones que se realizan en la empresa para llevar el producto al cliente, desde que se produce el presupuesto hasta la posible devolución.

¿Por que es necesaria la Contabilidad de costes?

- Valoración real de las existencias
- Detalla la información de los productos
- Decisiones sobre precios y sobre rentabilidad
- Decisiones sobre Mercados

2. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA CONTABILIDAD DE COSTES

Sólo se remite un par de siglos, a principios del XIX. En esta época surge la necesidad de dar respuesta a los efectos que la revolución industrial había tenido en las empresas. Comienzan a agruparse recursos bajo una misma propiedad, dando lugar a las empresas (Empleados, máquinas, lugares...). Antes la fabricación era de los gremios, realizando cada gremio una función, ahora todas las funciones serán aglutinadas en el mismo lugar, dando formación a la empresa. La contabilidad de costes surge para saber que es lo que ocurre dentro de la empresa.

ETAPAS

1ª ETAPA: *Finales del siglo XIX principios (y mediados) del XX:*

Las "empresas" empiezan a evolucionar, surgen los gremios, lo que se llamó administración científica de la producción, análisis de las funciones que se realizan dentro de la empresa. Toda esta información es utilizada por la contabilidad. La evolución se realiza en dos aspectos:

1. Dispersión geográfica de las funciones; fábricas en puntos diferentes a los de la sede, como consecuencia de las mejoras en las comunicaciones.
2. Una demanda que pide una mayor diversificación de productos, que trae una serie de consecuencias:

- Al poner otros establecimientos en diferente ciudades, aparece la figura del gerente.
- Como no se puede tener pleno control en los otros establecimientos, se demanda mas información.
- Se plantea la cuestión de hasta donde diversificar, hasta donde puede llegar a ser rentable, se demanda más información del sistema productivo en sentido amplio.
- Esto provocará que como la Contabilidad de Costes de más información, determinado lo que cuesta producir.

Como consecuencia de la crisis del 29' se demostró que la Contabilidad Financiera era insuficiente, la Contabilidad de Costes permite tener un análisis más detallado y una mejor cualificación de las existencias que la empresa posee. Se provoca un gran interés por determinar el coste de producción. Esta etapa se denomina:

"Etapa del coste verdadero": Se considera que hay un único coste de producción para cada producto. Esta etapa dura hasta mediados de los años 50'.

2ª ETAPA: *Década de los 60'*:

Fue una etapa buena económicamente, sin precedentes, lo que provoca la demanda de productos antes reservados a la clase alta, hay que satisfacer esa demanda, las decisiones han de ser tomadas mucho más rápido y en mayor cantidad, esto hace necesaria más información, información que será suministrada por la contabilidad de costes.

Se dice que en la década de los 60', la contabilidad de costes empieza a funcionar para controlar y planificar las organizaciones, y esta etapa se denomina:

"Etapa de la verdad condicional": Existen diferentes costes para un mismo producto, que dependen de la decisión que se quiera tomar y del propósito de cada persona:

3ª ETAPA: *Década de los 70', Crisis del 73'*:

Hay una crisis importante, la del petróleo (73), que trae consigo una época de recortes en la empresa, esto tiene su reflejo en la contabilidad de costes, y se denominará:

"Etapa de la verdad costosa": Se comienza a racionalizar la propia Contabilidad de Costes, supone un perfeccionamiento de la etapa anterior. Se perfeccionan las formas de calcular el coste de producción, pero la información se somete a análisis COSTE/BENEFICIO. La información que se suministra a de ser rentable como tal, los beneficios obtenidos por esa información han de superar el coste de esa información.

4ª ETAPA: *Década de los 80'*:

Se pretende dar un enfoque positivo, ya que hasta este momento había sido normativo, proporciona una única teoría que sirva para todos los casos, se denomina:

"Etapa de la verdad realizada": Se busca una única teoría con el fin de llegar a una única teoría, se desarrollan teorías como la de la Agencia. Que pretendía aunar toda las relaciones que se podían dar dentro de la empresa (es imposible). En esta época se comienza a dar importancia al comportamiento humano, y es influida e influye a la contabilidad de costes.

5ª ETAPA: *Década de los 90'*:

Se producen en el mundo numerosos cambios que afectan a las organizaciones, se hable de globalización, que trae como consecuencia aumentos de la competitividad, oferta de productos, demanda más selectiva, incertidumbre. (Sistemas de producción flexible). Esto hace que la información demandada sea más rápida y precisa. Se potencia la toma de decisiones que tienen que ver con el mercado que rodea a la empresa (competencia). Esto se ha llamado contabilidad de dirección estratégica. A esta etapa se le denomina:

"Etapa de la verdad estratégica": La contabilidad de costes se empieza a preocupar de variables como calidad y precios, saliendo más allá del cálculo estricto del coste de producción. Aparecen los sistemas basados en actividades.

3. DIFERENCIAS ENTRE LA CONTABILIDAD FINANCIERA Y LA DE COSTES

1. Similitudes: Ambos son sistemas de información.

2. Diferencias:

- La C. Financiera esta sujeta a normas, (Ej.: PGC), mientras que la C: de Costes no está sujeta a ninguna norma:
- La C. Financiera surge para informar a terceras personas, mientras que la C: de Costes informa a los encargados en la toma de decisiones (Interna)
- La C. Financiera tiene por objeto la elaboración de estados financieros (Cuentas anuales), mientras que la C. de Costes no pretende elaborar ningún documento, sino apoyar la planificación y el control.
- La C. Financiera está formalizada (sujeta a normas), la de Costes no.
- La C. Financiera recoge información a posteriori, mientras que la C. de Costes intenta predecir el futuro.
- La C. Financiera proporciona en sus estados contables información estática, (refleja la situación de la empresa en un momento determinado), mientras que la C. de Costes es más dinámica o analítica.
- La C. Financiera, tiene un sistema de medida financiero y cuantitativo, mientras que la contabilidad de costes utiliza unidades de medida financieras, no financieras, cuantitativas y cualitativas

*Financieras: unidades de medida monetaria

*Cuantitativas: Todas las financieras son cuantitativas

*Cualitativas: Tienen que ver con la calidad

*No financieras: No tienen que ver con el dinero.

- La C. Financiera está sujeta a principios contables, la C. de Costes al principio de economicidad.

"Principios de economicidad": "Solamente voy a obtener una información si el beneficio obtenido por ella supera al coste de haber obtenido esa información.

- La C. Financiera es de obligado cumplimiento, la C. de Coste no.
- La C. Financiera estudia la realidad de la empresa desde el punto de vista de su relación con el entorno, mientras que la C. de Costes analiza el movimiento interno de valores en la empresa en sentido amplio.

4. RELACIÓN HISTÓRICA ENTRE C. FINANCIERA Y C. DE COSTES

La relación puede verse desde dos puntos de vista:

1. Monismo: Solo existe una contabilidad, que se ocupará de todos los aspectos relativos a la empresa, la C. de Costes estará dentro de la C. Financiera, y estará por lo tanto sujeta a los principios de esta.

La C. de Costes se limita a que en la reglamentación de la C. Financiera se hagan una serie de ajustes para dar una valoración real a las existencias.

2. Dualismo: Separación entre la C. Financiera y la de Costes, ambas son distintas, y cada una se confecciona atendiendo a sus propias normas, pero que se tocan, por que aunque sean dos sistemas diferentes, la C. de Costes tomará información de la C. Financiera, y viceversa, proporcionando beneficios a ambas partes.

Los principios monistas van desapareciendo.

TEMA 2. ASPECTOS FUNDAMENTALES DE LA CONTABILIDAD DE COSTES

1. OBJETIVOS DE LA CONTABILIDAD DE COSTES (Libro, Volumen I, Pag. 8)

Básicamente tiene dos objetivos:

1. Planificación y control: Cuando actúa como Contabilidad de Gestión
2. Valoración de los bienes y servicios: Apoyando a la C. Financiera.

2. DEFINICIÓN DE LA CONTABILIDAD DE COSTES ((Pag. 10)

Es un sistema de información acerca del sistema productivo en sentido amplio, que va destinado a los encargados de la toma de decisiones dentro de la empresa, no preocupándose de terceras personas, siendo la información de carácter financiero, no financiero, cuantitativo y cualitativo, y con el objeto de planificar y controlar, y valorar los bienes y servicios de la empresa en su justa medida.

3. ASPECTOS FUNDAMENTALES DE LA CONTABILIDAD DE COSTES

LAS COMPRAS NO SON GASTOS.

Concepto de gasto: Son adquisiciones de bienes, servicios o derechos, mediante la transmisión de otro bien, servicio o derecho, o mediante el compromiso de transmitirlo en el futuro.

Concepto de coste: Valor o cuantificación de los factores productivos utilizados en el proceso productivo en sentido amplio, durante el periodo que estemos analizando.

– Sacrificio (Uso)

COSTE (si no se cumplen las 2 partes no es coste)

– Proceso productivo

La diferencia entre coste y gasto es lo que compro y utilizo en "ese" proceso productivo. Aunque partamos de la cuenta de gastos de la Contab. Financiera, el gasto=coste.

(Diferente, no tienen por que coincidir, aunque puedan hacerlo).

Todo lo que suponga sacrificio de recursos tendrá que ser considerados como coste aplicado al proceso productivo.

4. CLASIFICACIÓN DE LOS COSTES

1. Atendiendo a su Naturaleza o función

– **Naturaleza:** Es llamar a los costes por su nombre atendiendo a su nomenclatura responden casi a la clasificación de la Contabilidad Financiera en el Grupo 6. Ej: Personal, Suministros, Reparación y conservación.

– **Por su función:** Atendiendo a la misión que cada coste lleve en la empresa. Ej: Costes administrativos, de dirección, de compras, etc. Tantas categorías como funciones tenga una empresa.

Ambas clasificaciones son complementarias y no excluyentes (El coste de personal puede serlo administrativo, de compras etc.)

2. Atendiendo a su identificación respecto al producto (Imp.)

– **Costes Directos:** Son aquellos que pueden relacionarse de manera clara, evidente y directa con el producto, es decir, aquellos que no plantean ninguna duda sobre la relación que tiene el coste con la producción del producto. Esta relación provoca que los costes directos se puedan identificar fácilmente con el producto para el que es utilizado. Cuando en C. de Costes podemos relacionar un coste con un producto, decimos que estamos afectando costes. (Relación de tipo económico)

– **Costes Indirectos:** Son aquellos que no podemos relacionar de forma clara, directa y evidente con el producto, y por tanto son aquellos que precisan la utilización de bases de reparto para su distribución entre los diferentes productos, esto es lo que se llamaría imputar costes

El coste directo no es aquel que tiene una relación física con el producto, sino una relación monetaria. Esta clasificación es excluyente (Un coste directo no puede ser indirecto).

3. Atendiendo al momento en el que se calcula el coste

– **Costes Históricos:** Aquellos que se determinan en base a información pasada, ya han tenido lugar en la empresa, son a posteriori.

– **Costes predeterminados:** Son aquellos que se presupones para un determinado periodo de tiempo, pero todavía no se han producido, son a priori.

La clasificación es excluyente, aunque para los predeterminados se utilicen los históricos.

4. Atendiendo a su capacidad de inventarización:

– **Costes Inventariables:** Tienen una relación estrecha con los productos, se dice que son costes consustanciales al producto, ya que en la empresa su razón de ser es que el producto se fabrique, también se les denomina Coste Intrínsecos, y se denominan así por que esa relación con el producto provoca que estos costes estén en la empresa hasta que el producto se venda, y entonces se pueda inventariar. Y aunque tengan una relación física y directa con el producto (coste de M:P., trabajador, etc) no tienen por que ser costes directos.

– **Costes No Inventariables:** También llamados costes a reintegrar, son aquellos que no participan de forma estrecha en la transformación de los productos, al no estar relacionados no están inventariados. En determinados casos no se consideran como costes NO se consideran como costes que deban de incorporarse al coste de producción, si no que se reintegran o se regularizan en el periodo en que se originan. No tienen por que ser indirectos.

5. Atendiendo a su controlabilidad:

Cobra especial importancia en la delegación de responsabilidades de la empresa. Para distinguir entre costes Controlables y No Controlables. es preciso primero señalar a un sujeto en referencia al cual se pueden clasificar así los costes:

- **Costes Controlables** con respecto a una persona: Es aquel que depende de esa persona, que tendrá sobre el mismo plena capacidad de decisión, tanto sobre su conveniencia o no, como sobre su cuantía.
- **Costes No Controlables** con respecto a una persona: Son aquellos en los que la persona no tiene control, no tiene capacidad de elección. Escapan al ámbito de decisión del sujeto al que hace referencia.

6. Atendiendo a su importancia en la toma de decisiones

- **Costes Relevantes:** Aquellos que al tomar una decisión se ven afectados por la misma.
- **Coste Irrelevantes:** Aquellos que no se ven alterados ante una decisión tomada.

7. Atendiendo a su comportamiento respecto al producto

- **Costes Variables:** Aquellos que serán modificados al hacerlo el volumen de producción, el volumen de ventas, o el volumen de actividad de un centro.
- **Costes Fijos:** Aquellos que no varían al hacerlo el volumen de producción, de ventas o de actividad de un centro.

No confundir costes fijos y variables, que de periodo a periodo se mantienen o varían.

Esta clasificación la estamos haciendo respecto al producto sin que tenga nada que ver (es decir, sin que sea costes directos o indirectos)

La diferencia entre Costes Fijos y Variables es la base para el segundo modelo de costes que vamos a estudiar.

Es importante destacar que los costes clasificados según su naturaleza, no tiene que responder siempre a la misma tipología en cada una de las clasificaciones posteriores, es decir, un coste de personal puede ser un coste directo o bien un coste indirecto, o un coste histórico o predeterminado, inventariable o no inventariable, controlable o no controlable, relevante o irrelevante, o puede ser fijo y bien variable. Dependerá siempre de la información que en cada momento este disponible sobre el coste analizado.

Ejemplo:

- MP– Directo 100Pts/madera X 700kg X nº de mesas
- MP– Indirecto 2.500.000Pts. en madera

Gasto: Es una magnitud relacionada con la C. Financiera, y supone la adquisición de bienes, servicios o

derechos, mediante la transmisión de otro bien, servicio o derecho o mediante el compromiso de transmitirlo en el futuro.

Coste: Es una magnitud relacionada con la C. de Costes que supone un sacrificio o consumo de recursos, que serán considerados como costes cuando estén aplicados al proceso productivo. No todos los costes tienen que ser necesariamente gasto, aunque por lo general para consumir algo se necesita un gasto previo.

5. CONCEPTO DE INGRESO

UNIDAD VENDIDA x Px DE VENTA

Para la C. Financiera es una entrada de dinero, pero para la C. de Costes, está más relacionado con la salida del producto, desde el momento que sale el producto de la empresa, independientemente de cuando se realice la entrada de dinero.

Como consideramos el proceso productivo como un proceso amplio, consideramos que el ingreso es todo aquello que se ha transformado en el proceso productivo en sentido amplio, es decir, cuando sale el producto salen todos los recursos puestos a disposición de ese producto.

No podemos considerar ingreso aquello que no tenga que ver con la efectiva salida del producto. Ej: Los intereses a nuestro favor no son ingresos según la contabilidad de costes, ya que no tienen que ver con la salida del producto.

Desde el punto de vista de C. de Costes, hay una relación estrecha entre coste e ingreso:

COSTE – Valor del producto (Recursos sacrificados en el proceso productivo)

INGRESO – El valor de ese producto en el Mercado

COSTE INGRESO

VALOR DE RECURSOS > VALOR DE MERCADO = PERDIDAS

VALOR DE RECURSOS < VALOR DE MERCADO = GANANCIAS

VALOR DE RECURSOS = VALOR DE MERCADO = NULO

Mientras el producto esta en la empresa no existe ingreso para la C. de Costes, hasta que salga de la empresa, y solamente la cuantía que nos da el Mercado es lo que consideramos como ingreso.

A partir de ahora hay un problema ¿y si los resultados de la C. Financiera fueran diferentes a los resultados de C. de Costes? Puede ocurrir, ya que la información de la C. Interna es diferente de la C. Financiera. La C. de costes se fija en la actividad productiva, y no tienen relación con la C. Financiera, aunque a partir del resultado de C. de Costes, podremos determinar el resultado de Pérdidas y Ganancias de la C. Financiera (Es muy complicado que coincidan)

Coincidirán cuando toda la actividad productiva que realice la empresa haya sido relacionada con la actividad productiva, y con nada más.

6. CONCEPTOS GENERALES

1. CONCEPTO DE CENTROS

La C. de costes presupone a la empresa dividida en centros o secciones que se pueden definir como un conjunto de recursos que se agrupan para desempeñar una función específica, determinada dentro del proceso productivo en un sentido amplio.

- Pueden existir diferentes divisiones de centros en la empresa
- No tienen por que coincidir con divisiones físicas (Habitaciones)
- No tiene por que cumplirse que a mayor número de centros mejor información. Aunque cuantos más centros tengamos definidos, tendremos un mejor análisis, pero siempre que esos centros estén bien definidos.

El concepto de centros es algo muy subjetivo, pero fácilmente diferenciable, tomando como base la anterior definición.

1. Desde un punto de vista histórico (evolución):

Podemos ver que la contabilidad de costes ha ido evolucionando, pudiendo encontrar diferentes tipos de centros.

- **Centros contables:** Los que se utilizan para calcular el coste del producto.
- **Centros de gestión:** Los que facilitan la gestión o la toma de decisiones.
- **Centros de responsabilidad:** Son centros que se relacionan estrechamente de la mano de delegación de responsabilidades de la empresa.

2. Desde el punto de vista conceptual:

- **Centros principales:** Es aquel cuyo trabajo esta relacionado de forma directa con el producto, es aquel que trabaja para el producto.
- **Centros auxiliares:** Es aquel centro que trabaja para otros centros.
- **Centros complementarios:** Es aquel que no es ni principal ni auxiliar, ni una mezcla de ambos (Cómo se come esto?) son aquellos que realizan una función específica dentro de la empresa, pero que no trabajan directamente para el producto ni para otros centros.

Esta tipología no es excluyente, ya que un centro puede estar dividido en tareas y ser a la vez auxiliar, principal y complementario. Por ejemplo, suponemos un centro de compra, ciertas compras pueden recaer sobre el producto, y otras sobre el centro de administración por ejemplo.

La importancia de los centros dentro de la C. de Costes radica en que suponen en determinados modelos de cálculo de costes el nivel de agregación de recursos que se toma como referencia al determinar los costes de producción (los centros sirven para asignar los costes).

Para llevar los costes de los recursos al producto paso por lo centros:

RECURSOS CENTROS PRODUCTO

Me permite mejorar el estudio de la empresa. Desde el punto de vista de asignación de recursos, es el lugar a donde se llevan los recursos para obtener después el coste del producto.

Pero este planteamiento de los centros tiene un problema, y es que recientemente el concepto de centro ha dejado paso a otras unidades de análisis y agregación de coste, que permite por una parte mejorar la distribución y el cálculo de costes y por otra parte ampliar las posibilidades de análisis y por tanto de gestión de la empresa, actualmente el concepto de centro pierde importancia, en favor de otro concepto fundamental en contabilidad de costes: El concepto de ACTIVIDAD.

2. CONCEPTO DE ACTIVIDAD

En los últimos años, finales de los 80', principios de los 90', aparece el concepto de actividad, debido a que se demanda más información de la C. de Costes, y viene a ser una nueva unidad de análisis y de gestión de costes.

- Cualquier cosa que se hace dentro de la empresa (cortar madera, llevar la contabilidad), "cualquiera de las cosas que dentro de la empresa puedan expresarse con verbos". (pero es una definición muy simple, por lo que hay que precisarla).
- Conjunto de recursos que tienen por finalidad añadir valor al producto o ayudar a añadirlo, es decir que tienen un objeto común.

Si comparamos la definición de actividad con la de centro, vemos que no es muy diferente. La actividad viene a ser una nueva unidad que viene a cumplir una función muy similar a la de los centros (tanto como unidad de análisis como base en la distribución de los costes).

El esquema era: RECURSOS CENTROS PRODUCTOS

Ahora será: RECURSOS ACTIVIDAD PRODUCTO

Pero si en este esquema incluimos los centros, tenemos que definir las actividades dentro de los centros:

CENTROS

RECURSOS ACTIVIDAD PRODUCTO

Por tanto los centros están divididas en actividades, que pasan a ser la unidad básica de agregación. En los modelos tradicionales se utilizan centros, en los actuales se utilizan actividades.

TEMA 3.

DIFERENTES MODELOS DE DETERMINACION Y CALCULO DE LOS COSTES DE PRODUCCIÓN (DEL PRODUCTO)

Repaso los diferentes modelos, aunque existe más, solo profundizaremos en 5.

1. MODELO DE COSTES COMPLETOS O FULL-COST.

Se basa en la distribución entre costes directos e indirectos, por una parte afecta a los directos, y por otra imputa a los indirectos a la formación del coste del producto (afecta: relación directa con el producto).

De este modo el coste final del producto estará formado por absolutamente todos los costes que han tenido lugar en la empresa (de ahí su nombre)

La afectación de los costes directos es una operación que no representa problema alguno (Si es afectar se

refiere solo a los costes directos) por que tienen una relación clara con el producto, y es conocido. Pero la imputación de los costes indirectos exige relacionar estos con cada uno de los productos fabricados, es decir, la imputación exige buscar relaciones entre costes y productos donde no las hay. Por tanto, la imputación del coste resulta en mas de una ocasión ("es decir, siempre") una operación compleja, ya que exige establecer "bases de reparto" que sean capaces de relacionar lo más objetivamente posible los recursos con los productos.

Afectar: Consiste en poner de manifiesto la relación de costes directos con los productos.

Imputar: Es poner de manifiesto la relación de costes indirectos con los productos en función de bases de reparto lo más objetiva posible (Es imposible encontrar una base de reparto buena y objetiva)

Por ejemplo si hay 35 empleado, con un coste salarial de 3.500.000pts ¿Cómo reparto ese coste entre las 100 sillas y 125 mesas que produzco?. La "Base de Reparto" sería la forma en que yo podría repartir mi coste entre cada silla y cada mesa.

Para facilitar la interpretación de este modelo, vamos a partir de dos premisas:

1. Lo plantearemos bajo una perspectiva dualista, es decir que existe una clara diferenciación entre la C. Financiera y la C. de Costes.
2. Y vamos a suponer modelos de costes orgánicos, es decir, para simplificar vamos a dividir la empresa en centros, y entonces veremos que en vez de establecer bases de reparto para cada recurso vamos a establecerlas para cada centro.

2. MODELO DE COSTES PARCIALES O DIRECT-COSTING.

Distingue entre costes fijos y variables, y a su vez los variables los diferencia entre costes directos e indirectos, después se afectan los costes directo y se imputan los indirectos. Como tiene los mismos problemas que el modelo anterior, vamos a suponer que este es también un modelo dualista y orgánico.

La principal diferencia con el Full-Cost, radica en el paso previo de dividir los costes en fijos y variables, llevando solo a formar parte del coste de producción los costes variables (y por eso se llama modelo de costes parciales), y los costes fijos los considera del periodo y los lleva al resultado del ejercicio, no los lleva al coste de producción; sin pararse a dividirlos en directos e indirectos.

Este modelo surge antes que el anterior (años 30'), y se asienta en la etapa en que la verdad condicional esta en función de las necesidades de las personas (es tan valido este modelo como el anterior).

3. MODELO DIRECT-COST PERFECCIONADO.

Este modelo junto con el de imputación temporal, son perfeccionamientos de los dos anteriores, son modelos con entidad suficiente, pero no dejan de ser evoluciones de los dos anteriores (el modelo de imputación racional es el "Full-Cost perfeccionado").

Es un perfeccionamiento del modelo anterior (Direct-Cost) ya que este presentaba algunos inconvenientes; para solucionarlos aparece este modelo, que distingue entre costes fijos y variables, y del mismo modo que el anterior, divide los variables en directos e indirectos, pero no "mete" todos los coste fijos en el mismo "saco", analizando más profundamente los costes fijos, dividiendo estos en costes fijos comunes y autónomos, considerando:

- **Costes Fijos Comunes:** Son aquellos costes fijos que configuran la estructura general de la empresa (no

tiene por que ser ni directos ni indirectos)

– **Costes Fijos Autónomos:** Aquellos costes fijos que podemos relacionar su existencia de forma clara con la existencia de un determinado producto en la empresa (son aquellos que si prescindieramos de algunos productos no tendríamos esos costes).

En nuestra empresa de sillas tenemos una máquina para pulir mesas de caoba, esto supondría un coste fijo autónomo, por lo tanto serían aquellos en los que al prescindir de este tipo de producto (por ejemplo mesas de caoba) desaparecería el coste fijo autónomo.

4. MODELO DE IMPUTACIÓN RACIONAL.

Se podría considerar una evolución del modelo Full-Cost. Este modelo divide entre costes fijos y variables, considerando para formar el coste de producción, por una parte los costes variables directos e indirectos, y por otra parte lleva al coste de producción los costes fijos, pero solamente aquellos que considera normales para la producción del ejercicio analizado. Llegan a formar parte del producto todos los costes, por lo que es un evolución del modelo Full-Cost, pero influenciado por el Direct-Cost

A estos 4 modelos se les pueden considerar como los modelos tradicionales en el calculo de costes, y estos 4 modelos pueden estudiarse desde dos perspectivas:

– La determinación del coste desde un planteamiento histórico, por ejemplo, un Full-Cost para datos ya ocurridos.

– O determinación a raíz de costes predeterminados, en este caso utilizaremos el modelo de COSTES STANDARD.

*COSTES STANDARD: No es un modelo es una técnica que se aplica para costes predeterminados, en cualquier modelo anterior, incluso en el modelo ABC, aunque no esté del todo desarrollada esta técnica en ese modelo.

5. MODELO ABC (1992).

Modelo que contabiliza los costes en base a las actividades. Nace en los 90' para mejorar los Modelos de cálculo de costes existentes supuso un punto de inflexión.

Este modelo clasifica los costes en directos e indirectos, y todos ellos pasan a formar parte del producto (Por tanto se trata de un modelo de costes completos), afectando los Costes Directos e imputando los Costes Indirectos., es decir, busca bases de reparto que relacionen los costes indirectos con el producto.

En el establecimiento de la relación entre costes indirectos y producto, es donde hay un cambio, ya que el modelo ABC lo hace imputando a las actividades. El modelo ABC identifica todas y cada una de las actividades que se realizan en la empresa para llevar a cabo el proceso productivo en sentido amplio, y utiliza esas actividades como unidades de agregación de costes en las que buscar bases de reparto que sean capaces de relacionar objetivamente los costes con los productos.

El modelo ABC utiliza como bases de reparto los denominados "COST-DRIVERS" que definidos para cada actividad son capaces de establecer relaciones causa-efecto entre los costes y las actividades y posteriormente entre las actividades y los productos.

Básicamente lo que hace es llevar los costes al producto a través de las actividades, en vez de por los centros. En los centros se buscaban bases de reparto denominadas unidades de obra, que llevan los costes a los

productos, pero esto era en los modelos tradicionales, en el modelo ABC, se rompe el centro en actividades, y para cada actividad se define un "Cost-drivers", que son unidades de reparto mejores que las unidades de obra.

Los precursores de este modelo (Johnson y Kaplan) dicen que es volver a los orígenes de la contabilidad de costes.

CENTRO Udad de obra

COSTES A1

A2 PRODUCTOS

A3

Cost-Drivers

Este modelo surge en principio para mejorar el proceso de asignación de costes indirectas, pero finalmente se ha desarrollado bastante, surgiendo los Métodos ABM y ABB.

SISTEMA FISCAL ESPAÑOL

2º empresariales

PRINCIPIOS CONTABLES

Principios contables: La contabilidad de la empresa se desarrollará aplicando obligatoriamente los principios contables para conseguir que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. Si la aplicación de un principio no llevara a la imagen fiel, éste no se aplicará y se explicarán los motivos en la memoria.

1. Principio de prudencia

Únicamente se contabilizarán los beneficios realizados a la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, los riesgos previsible y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, deberán contabilizarse tan pronto sean conocidas; a estos efectos se distinguirán las reversibles o potenciales de las realizadas o irreversibles.

En consecuencia, al realizar dicho cierre se tendrán presentes todos los riesgos y pérdidas visibles, cualquiera que sea su origen. Cuando los riesgos y pérdidas fuesen conocidos entre la fecha de cierre del ejercicio y aquella en que se establecen las cuentas anuales, sin perjuicio de su reflejo en el balance y cuenta de pérdidas y ganancias, deberá facilitarse cumplida información de todos ellos en la memoria. Igualmente se tendrán presentes toda clase de depreciaciones, tanto si el del ejercicio fuese positivo como negativo.

Al examinar el principio de prudencia, tiene interés señalar la doctrina en que se inspira el nuevo plan contable de contabilidad en lo que atañe el conflicto entre principios contables obligatorios, otorgando la preferencia a aquel que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. Esta doctrina, es una buena aportación al progreso contable, primero, por el hecho de contemplar la posibilidad del conflicto entre principios, lo que sucede en ciertos casos, y después por declarar como prevalente aquél cuya aplicación mejor conduzca a la imagen fiel.

Ahora bien, sin perjuicio de la prevalencia indicada, el principio de prudencia tiene carácter preferencial sobre

los demás principios. Este privilegio atribuido al principio de prudencia, responde a la lógica más pura, puesto que la finalidad última de dicho principio es la de conservar la sustancia patrimonial de la empresa, evitando descapitalizaciones que podrían producirse de diferentes modos y muy en particular por valoraciones hechas sin las necesarias cautelas o por riesgos y pasivos concretos no contabilizados o contabilizados indebidamente.

Pero el principio de prudencia no debe conducir a la formación de reservas ocultas, lo que se produciría mediante dotaciones excesivas a provisiones y amortizaciones, lo cual sería incompatible con los criterios comunitarios, con nuestro propio derecho nacional y con la idea de la imagen fiel cuya expresión corresponde a las cuentas anuales.

Principio de prudencia: Sólo se contabilizan los beneficios realizados a la fecha de cierre. En cambio los riesgos posibles y las pérdidas eventuales se contabilizarán tan pronto sean conocidas.

2. Principio de empresa en funcionamiento

Se considerará que la gestión de la empresa tiene prácticamente una duración ilimitada. En consecuencia, la aplicación de los principios contables no irá encaminada a determinar el valor del patrimonio a efectos de su enajenación global o parcial ni el importe resultante en caso de liquidación.

La valoración total o parcial del patrimonio de la empresa puede realizarse en armonía con la finalidad que se persiga. El principio que ahora examinamos asegura que la valoración de las partidas que componen el patrimonio, tanto en su vertiente activa como pasiva, debe hacerse pensando que la empresa tendrá una duración ilimitada, es decir, que continuará con sus actividades en el curso del tiempo. El principio de empresa en funcionamiento condiciona pues, la aplicación de los restantes principios.

Principio de empresa en funcionamiento: Se considera que la vida de la empresa es ilimitada, y no se aplicarán los principios en caso de venta global o parcial ni en caso de liquidación.

3. Principio del registro

Los hechos económicos deben registrarse cuando nazcan los derechos u obligaciones que los mismos originen. Desde nuestro punto de vista está claro que existen hechos económicos que no originan derechos y obligaciones en su sentido jurídico y, no obstante, deben ser contabilizados dada su influencia o su repercusión en el patrimonio de la empresa. Así sucede con amortizaciones y provisiones, revalorizaciones autorizadas de activos, etc.

En nuestra opinión hubiera sido preferible no incorporar al plan nuevo el principio de registro, pero de hacerlo, como ha sido el caso, haber incluido una definición del mismo mucho más amplia que la que figura en dicho texto. En esta línea de pensamiento situamos a AECA, entidad que admite el principio de registro pero con la siguiente definición:

Los hechos contables deben registrarse en el momento en el que se originen los derechos y obligaciones correspondientes a los mismos. En caso de que no supongan una transacción frente al exterior, se registrarán cuando se produzca el auténtico consumo del activo, la transformación de un pasivo o cuando se cumplan los supuestos establecidos para la imputación de un determinado importe el resultado del periodo.

Principio del registro: Los hechos contables deben anotarse cuando se originen los derechos u obligaciones derivadas de los mismos.

4. Principio del precio de adquisición

Como norma general todos los bienes y derechos se contabilizarán por su precio de adquisición o coste de producción. El principio del precio de adquisición deberá respetarse siempre, salvo cuando se autoricen, por disposición legal, rectificaciones al mismo; en este caso deberá facilitarse cumplida información en la memoria.

Este principio ha sido (y continúa siéndolo) objeto de duras críticas por sectores doctrinales como también por círculos profesionales. Veamos brevemente los motivos de ello.

La máxima cualidad del principio del precio de adquisición radica en que su aplicación excluye del complicado complejo de la valoraciones a todo elemento subjetivo, puesto que éstas vienen dadas por las transacciones que la empresa realiza con los diversos agentes económicos. Los activos fijos y circulantes entran en la empresa por sus precios de adquisición y son estos mismos precios los que sirven como base para el cálculo del coste de la producción de los bienes y servicios. Es decir, los activos fijos y circulantes que salen de la empresa transformados en productos se valoran también de acuerdo con idéntica base. Y el resultado de la explotación viene determinado por la diferencia entre el importe de producción vendida y el coste de la misma en términos históricos o de precio de adquisición.

Cuando no se introducen en el tiempo variaciones específicas en los precios ni variaciones en el nivel general de éstos, es decir, cuando el poder de compra del dinero permanece constante, obvio es que el precio de adquisición es la única respuesta válida para el tipo de gestión que acabamos de indicar. Aplicando el precio de adquisición la empresa, mediante la venta de su producción, se recupera monetariamente de los costes empleados en ésta (materiales, mano de obra, amortizaciones de instalaciones y equipos, etc.) con lo cual se encuentra en condiciones de adquirirlos nuevamente al llegar la reposición y de este modo, sin problemas financieros de ninguna clase, proseguir su proceso productivo. Obvio es que en este caso el precio de adquisición cumple perfectamente su papel a efectos de la reposición.

Pero la igualdad precio de adquisición/precio de reposición se rompe a partir del momento en que el poder de compra del dinero se reduce por la acción de la inflación. Situándonos, pues, en un modelo inflacionario está claro que el principio del precio de adquisición se encuentra sobrepasado por no responder a las exigencias que demanda una gestión eficaz. La empresa se encontrará con dificultades para hacer frente a la reposición; más importante cuando se trata de inmovilizaciones que de circulante. Por disposición legal podrán establecerse excepciones al principio del precio de adquisición.

Principio del precio de adquisición: Como norma general todos los bienes y derechos se contabilizan por su precio de adquisición (precio compra + gastos derivados) o coste de producción.

5. Principio de devengo

La imputación de ingreso y gastos deberá hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representa y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos.

En virtud de este principio, queda excluida en general del desarrollo contable la llamada contabilidad de caja. No obstante, en algún sector concreto con características muy especiales y para ciertas operaciones será aconsejable tomar algunos elementos de la contabilidad de caja para que actúen como correctores del principio del devengo.

Principio del devengo: La imputación de los ingresos y los gastos se hará en función de la corriente real y no monetaria de bienes y servicios que estos representan.

6. Principio de correlación de ingresos y gastos

El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho periodo menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa.

Este principio guarda relación estrecha con el diferimiento de determinados gastos, el cual sólo será posible cuando éstos contribuyan a los ingresos de ejercicios sucesivos. En el momento en que cese dicha contribución, los gastos de que se trata perderán su condición de diferidos. Una buena gestión de los gastos diferidos impone necesariamente la formulación y seguimiento del correspondiente plan financiero.

El subgrupo 27 del Plan General de Contabilidad se dedica específicamente a estos gastos, definiéndolos como "aquellos que se difieren por la empresa por considerar que tienen proyección económica futura", citando en particular los siguientes:

Gastos de formalización de deudas.

Gastos por intereses diferido de valores negociables.

Gastos por intereses diferidos.

Como gastos que tienen esta misma condición podríamos mencionar también los incluidos en el subgrupo 20:

Gastos de constitución.

Gastos de primer establecimiento.

Gastos de ampliación de capital.

Principio de correlación de ingresos y gastos: El resultado será la resta de los ingresos menos los gastos.

7. Principio de no-compensación

En ningún caso podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo del balance ni las de gastos e ingresos que integran la cuenta de pérdidas y ganancias, establecidos en los modelos de las cuentas anuales. Se valorarán separadamente los elementos integrantes de las distintas partidas del activo y del pasivo.

Este principio se apoya especialmente en la claridad como requisito de las cuentas anuales y en el detalle que éstas deben contener para expresar la imagen fiel de la empresa. Y para conseguirlo será necesario que no se realicen las compensaciones indicadas. Por las mismas razones, el principio de no compensación exige la valoración separada de los elementos constitutivos del patrimonio en su vertiente activa y en la pasiva.

Principio de no-compensación: No pueden compensarse partidas de activo y de pasivo o de gastos e ingresos.

8. Principio de uniformidad

Adoptaremos un criterio en la aplicación de los principios contables dentro de las alternativas que, en su caso éstos permitan; deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse a todos los elementos patrimoniales que tengan las mismas características en tanto no se alteren los supuestos que motivaron la elección de dicho criterio. De alterarse estos supuestos podrá modificarse el criterio adoptado en su día; pero en tal caso, estas circunstancias se harán constar en la memoria, indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales.

Los principios contables ofrecen a veces varias alternativas. Así, por ejemplo, respetando el principio del

precio de adquisición, las existencias pueden valorarse aplicando el método del coste medio o los métodos FIFO y LIFO, según convenga en el marco de la gestión. Pues bien, el principio de uniformidad obliga a que elegido un criterio, éste debe continuarse en lo sucesivo, salvo que se produzcan hechos o circunstancias que justifiquen la necesidad del cambio. En el ejemplo anterior si el método elegido originariamente hubiese sido el coste medio, bien podrá la empresa sustituirlo por el LIFO en el caso de un aumento significativo de la tasa de inflacionaria.

Principio de uniformidad: Los criterios aplicados basándose en los principios contables deberán mantenerse en el tiempo y aplicarse a todos los elementos patrimoniales con las mismas características salvo que cambien las condiciones.

9. Principio de importancia relativa

Podrá admitirse la no aplicación estricta de algunos de los principios contables siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación de tal hecho produzca sea escasamente significativa, y, en consecuencia, no altere las cuentas anuales como expresión de la imagen fiel.

Este principio es de suyo impreciso por cuya razón debe aplicarse con algunas cautelas y siempre teniendo presente la repercusión del mismo sobre el contenido de las cuentas anuales, las cuales deben expresar en todo caso la imagen fiel de la empresa. Es precisamente, en esta imagen fiel donde radican los límites dentro de los que debe situarse el principio de importancia relativa.

Principio de importancia relativa: Se puede admitir la no-aplicación de algún principio contable cuando la importancia de la variación sea poco significativa.

10. Principios de aplicación facultativa

Su no inclusión en el plan nuevo tanto en el borrador del nuevo plan formulado en 1985, como en el también borrador de dicho texto publicado en Enero de 1990 incluían unas normas regulando la aplicación facultativa de otros principios contables distintos a los de obligada observancia y siempre que reunieran todas y cada una de las condiciones siguientes.

No ser contrarios a los de obligada observancia ni a ninguna otra norma legal. Haber sido emitidos por organizaciones nacionales o internacionales solventes. Haber sido aceptados con generalidad por los profesionales nacionales mediante declaraciones expresas de las organizaciones en que aquéllos estén encuadrados. Tener por objeto la mejor consecución de la imagen fiel.

No obstante, esta regulación que figuraba en los borradores del nuevo plan no ha sido incluida en el texto aprobado por el gobierno; lo que no significa, ni mucho menos, su inaplicación como doctrina emanada de fuentes de alto nivel científico y elevada experiencia en el campo profesional. Existen principios contables muy elaborados científicamente, formulados por organizaciones solventes y aceptados generalmente por los profesionales, pero que, no obstante, en algunos países no tienen la categoría de normas legales.

Estos principios contables, en cuanto no son contrarios al derecho nacional, se consideran, en doctrina foránea dominante en franco proceso de penetración en España, como complementarios o aclaratorios de los principios contables de obligada observancia, atribuyéndolos un valor moral importante y a veces progresivo en la medida de su mayor o menor internacionalización. Dentro, pues, de estos límites y aun reconociendo la carencia de validez jurídica de los principios contables que examinaremos, es obvio que éstos, por su valor moral importante, deben tomarse en cuenta por los profesionales en su tarea interpretativa de los principios contables obligatorios para conseguir, dentro de lo posible, que las cuentas anuales expresen con la mayor perfección la imagen fiel de la empresa.

Si algunos de los principios se contradicen se aplicará aquel que mejor represente la imagen fiel, sin embargo, el principio de prudencia tendrá preferencia sobre todos los demás.

Tema 1 Contabilidad de costes: Teoría – 23 –