

TEMA 9.- SISTEMAS DE COSTES POR ORDENES O PEDIDOS.

1.- CARACTERÍSTICAS Y OBJETIVOS DE UN SISTEMA DE COSTES POR ÓRDENES DE TRABAJO O PEDIDO.-	1
2.- METODOLOGÍA DE LA ACUMULACIÓN DE COSTES EN LOS SISTEMAS POR ORDENES O PEDIDOS.	2
2.1.- INTRODUCCIÓN. AFECTACIÓN E IMPUTACIÓN DE LOS COSTES A LAS ÓRDENES.....	2
2.2.- LA ASIGNACIÓN DE LOS COSTES INDIRECTOS A LAS ORDENES O PEDIDOS. LOS PRESUPUESTOS DE COSTES INDIRECTOS DE FABRICACIÓN.....	2
3.- EL TRATAMIENTO DE LAS DIFERENCIAS DE LOS COSTES REALES Y ESTIMADOS O PRESUPUESTADOS.	3
4.- EJEMPLO	4

1.- Características y objetivos de un sistema de costes por órdenes de trabajo o pedido.-

La contabilidad por portadores de costes, pedidos u órdenes de fabricación parte de la consideración del pedido como portador del resultado.

Este sistema es especialmente apropiado cuando la producción consiste en trabajos o procesos especiales por encargo¹, mejor que cuando los productos son uniformes y el esquema de producción es repetitivo y continuo. Es decir, el sistema de contabilidad por órdenes de fabricación o de trabajo o pedidos se emplea en la elaboración de productos no homogéneos, que constituyen unidades no homogéneas.

Entre los ejemplos de este tipo de empresas especialmente orientadas al sistema de costes objeto de estudio podemos señalar:

- proyectos de ingeniería
- películas cinematográficas
- Editoriales, trabajos de imprenta sobre pedido
- diseños de ingeniería
- construcción de edificios
- talleres de reparaciones
- producción de quesos, vinos, etc.
- confección sobre muestrario
- fabricación de bienes de equipo

Se suele distinguir entre la contabilidad por pedidos, cuando las órdenes de fabricación nos llegan a través de un cliente, y la contabilidad por órdenes, cuando estas llegan a través de la dirección, debido a una política de stock (Blanco Dópico, cap. 13).

Los costes se identifican con cada trabajo u orden, por ejemplo una empresa de construcción rara vez construye edificios, exactamente iguales, cada output es único. Estas firmas producen varias unidades individuales o varios lotes de productos que son diferentes de otros.

Una orden de fabricación o un pedido es un conjunto de instrucciones y especificaciones, todas ellas relativas a la obtención de un producto.

La orden de trabajo puede consistir en:

- Una sola unidad: un edificio, un barco, un puente, una maquina, etc..
- Un lote de productos: 2.000 piezas modelo BH.
- Una reparación específica: máquina X, coche Y, etc..

¹ Cuando virtualmente cada trabajo es distinto del anterior, es razonable suponer que los costes de producción de cada trabajo serán distintos también y, por tanto deben ser acumulados por separado.

Por tanto todos los cálculos y anotaciones contable van orientados al conocimiento de costes y resultados de la orden. A consecuencia de esto, el protagonista ya no es la producción del periodo, sino la orden o el pedido. El control de costes se centrará en cada pedido y no en las secciones o fases de actividad.

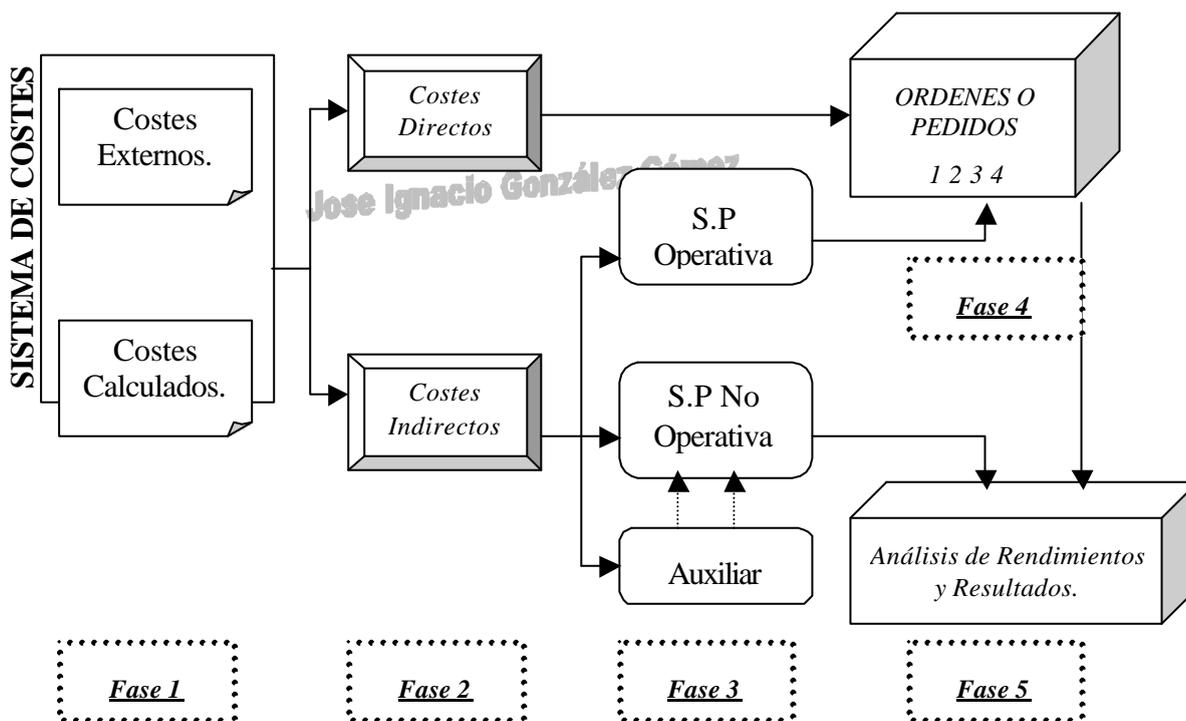
2.- Metodología de la acumulación de costes en los sistemas por ordenes o pedidos.

2.1.- Introducción. Afectación e imputación de los costes a las órdenes.

Como ya hemos manifestado, según el sistema de costes por Ordenes de Fabricación, los costes directos serán aquellos que pueden ser directamente identificados con una orden de fabricación e indirectos aquellos comunes a dos o más órdenes.

El problema fundamental es: ¿cómo atribuir los costes indirectos a cada orden de fabricación?.

Por tanto nos encontramos una vez más con una situación similar a la planteada en el sistema de costes por productos. Así supongamos un sistema de costes por ordenes o pedidos con el modelo Full-Costing, quedaría representado así:



2.2.- La asignación de los costes indirectos a las ordenes o pedidos. Los presupuestos de costes indirectos de fabricación.

En definitiva una posible solución para la asignación de los costes indirectos a las órdenes o pedidos consiste en el establecimiento de un presupuesto de costes indirectos del periodo. De esta forma la empresa puede obtener el resultado estimado de cada pedido, imputando los costes indirectos presupuestados y calcular así el coste estimado de la orden o el pedido.

Una vez tengamos los costes reales indirectos del periodo se podrá realizar la comparación con el resultado estimado y poder implantar las acciones correctoras de las mismas.

Este presupuesto puede elaborarse de la siguiente forma:

- Presupuesto Unitario. Cuando se elabora una gama determinadas de productos y cada pedido contiene una combinación de los mismos, se puede establecer un presupuesto de costes indirectos unitarios por cada producto, obteniéndose un presupuesto de la orden de fabricación simplemente por la composición de la misma.
- Presupuesto Conjunto. Se establece un presupuesto conjunto de todos los costes generales de fabricación, para un periodo determinado. Este presupuesto se fracciona de acuerdo con la periodicidad establecida por la contabilidad de costes y se imputa a las distintas ordenes en función de las claves de distribución establecidas.
- Presupuesto Individual. En el caso de las ordenes de fabricación muy distintas entre sí, y con operaciones específicas y de larga duración, se establecen presupuestos para cada pedido o encargo.

3.- El tratamiento de las diferencias de los costes reales y estimados o presupuestados.

Una vez que la empresa ha establecido el presupuesto de gastos generales de fabricación se compararán con los realmente obtenidos en el periodo y las diferencias obtenidas podran recibir el siguiente tratamiento:

1. Rectificar el coste o beneficio de las distintas ordenes de fabricación.
2. O bien llevarla las diferencias a la cuenta de resultados para ser soportadas por el conjunto de los productos vendidos en el periodo.

La decisión habrá de tomarse teniendo en cuenta el volumen de la diferencia y el origen de la misma.

La comparación entre los gastos generales de fabricación presupuestados y los reales se puede realizar a distintos niveles:

- Nivel Global: se compara el importe total de los costes reales obtenidos. De esta manera se obtiene la desviación global, que se puede incorporar a las distintas ordenes, utilizando las mismas claves de distribución que para la imputación de los costes indirectos.
- Nivel Individual: se comparan los costes presupuestados y reales imputados a cada orden de fabricación, obteniéndose una desviación individual para cada pedido. La suma de las desviaciones constituyen los gastos generales de fabricación, subpolicados si la desviación es negativa y sobre aplicados si la desviación es positiva.

Las desviaciones entre los costes indirectos y presupuestados pueden ser de dos tipos:

1. Costes Generales de Fabricación Subaplicados: estos gastos surgen cuando los costes presupuestados son menores que los reales. Si se incorporan como coste, aumentan el coste de la orden de fabricación (se suman al coste real), y cuando van a resultados, disminuyen el valor del mismo (se restan del resultado real).

- Costes Generales de Fabricación Sobreaplicados: estos costes surgen cuando los costes presupuestados son mayores que los reales. Cuando se incorporan como coste, disminuyen este (se restan del coste real), y cuando van a resultados aumentan el valor del mismo (se suman al resultado real).

En general, si existen desviaciones importantes, las empresas suelen aplicar el siguiente criterio: En cuanto a las ordenes entregadas a los clientes (ventas), se rectificará el beneficio o pérdida obtenida por la misma por la cuantía total de la desviación.

Por lo que se refiere a las ordenes terminadas en almacen o en curso al final del periodo se fijará un límite de tolerancia del presupuesto de gastos generales de fabricación, de forma que se rectificará el coste de las ordenes de fabricación hasta esa cuantía y la parte que sobrepase dicho limite se considera resultado del ejercicio, tanto si la desviación es positiva como si es negativa.

4.- Ejemplo.

La empresa X se dedica a la fabricación y venta de un producto Z en función de los pedidos que recibe de los clientes.

Para la producción de una unidad Z son necesarios 2 Kg. de materia prima Y. Por necesidades de los talleres no se comienza una orden hasta que se termina la anterior. El método de valoración de los almacenes es el FIFO.

La producción realizada a lo largo del mes de abril del año 2000 fue la siguiente:

Orden Z-70	<u>Finaliza la orden Z-70</u> que a 31 de marzo se quedó en curso de fabricación con toda la materia prima incorporada y el 20% de los costes de transformación. Esta orden se compone de 14.000 unidades.
Orden Z-71	<u>Pone en marcha la orden Z-71</u> que se compone de 20.000 unidades. Esta orden ha sido terminada y entregada al cliente.
Orden Z-72	<u>Pone en marcha la orden Z-72</u> que se compone de 25.000 unidades. Al final de periodo quedaba sin terminar esta orden con un 60% de la materia prima incorporada y un 20% de los costes de transformación.

Por necesidades de los talleres no se comienza una orden de fabricación hasta que no se finaliza la anterior.

El Balance de Situación al 1 de abril del 2000 es la siguiente:

Activo		Pasivo	
Terrenos y Bs. Naturales	2,000,000	Capital Social	12,000,000
Maquinaria	5,000,000	Reserva Legal	2,000,000
Construcciones	10,000,000	Deudas a Largo Plazo	5,000,000
Mobiliario	2,000,000	Amort.Acum.Inmv.Mater.	3,000,000
Orden en Curso Z-70	355,600	Proveedores	600,000
Materias Primas Y	280,000	Acreed.Prestac.de Servicio	225,000
Gastos anticipados	100,000	Provis. Insolven.Tráfico	200,000
Clientes de dudoso cobro	200,000	Intereses a corto plazo	150,000
Bancos	2,939,400		
Gastos I+D	300,000		
	<u>23,175,000</u>		<u>23,175,000</u>

Las operaciones realizadas por la empresa a lo largo del mes de abril son las siguientes:

- Compras de materias primas Y 40.000 kilos a 10 pts/kilos. Por transporte de la compra anterior suponen 40.000 pts. Las existencias iniciales tienen el siguiente orden de entrada: 20.000 kg a 9 pts/kg. y 10.000 kgs a 10 pts/kg.

2. El importe bruto de la nómina se eleva a 2.000.000 pts. Seguridad social a cargo de la empresa es 500.000 pts y de los empleados 400.000 pts. Impuestos retenidos 300.000 pts. Del coste de personal 1.500.000 corresponde a MOD que se afecta a las ordenes en función de las horas trabajadas y que han sido: 2.800 horas para la orden Z-70, 3.500 horas para la orden Z-71 y 1.200 horas para la orden Z-72.
3. La empresa tiene establecido un presupuesto de Gastos Generales de Fabricación de 12 pts por unidad de producto terminada.
4. Se vendieron las ordenes de fabricación Z-70 y Z-71 con un margen del 100% sobre el coste de producción estimado. Ambas ordenes han sido cobradas al contado concediendo un descuento por pronto pago del 2%. Los transportes de la venta son por cuenta de la empresa y ascienden 50.000 pts.
5. Los gastos abonados por bancos han sido:

Comunicaciones	150,000	Primas de Seguros	240,000
Suministros	300,000	Compras de Mat.Diversos.	200,000
Compra Material de Oficina	60,000	Publicidad	200,000

 - Los recibos de comunicaciones y suministros corresponden a los meses de marzo y abril, habiendo sido consumidos proporcionalmente en cada uno de los meses.
 - La prima de seguro cubre el seguro anual a partir del 1 de abril del 2000.
 - Los gastos anticipados corresponden al alquiler de un ordenador que utiliza el departamento de administración durante los meses de abril y mayo.
6. El préstamo que disfruta la empresa tiene unos intereses del 12% anual pagadero por semestres naturales vencidos. Dicha deuda se solicito para la financiación de la maquinaria.
7. El cliente de dudoso cobro abona el 25% de su deuda, el resto se considera incobrable.
8. La depreciación del inmovilizado material se estima en un 1% de su valor actual.
9. El valor de las existencias finales son: Materiales Diversos....96.500 pts y material de oficina.....30.000 pts.
10. Los costes indirectos se distribuyen de la siguiente forma:

	Adminis.	Fabricaci.	Ventas	Servi.Postve.	Total
Comunicaciones	2/5	0%	2/5	1/5	100.00%
Suministros	10%	60%	10%	20%	100.00%
Primas de Seguros	20%	50%	20%	10%	100.00%
Material de Oficina	70%	0%	25%	5%	100.00%
Depreciación.	25%	60%	15%	0%	100.00%
Gastos de Personal	40%	20%	30%	10%	100.00%
Material Diverso	0%	0%	0%	100%	100.00%

Los costes generales de fabricación (Secciones Principales Operativas) se imputan a las ordenes en función del número de unidades de las que se componen cada una de ellas. Administración se considera como una sección principal no operativa.

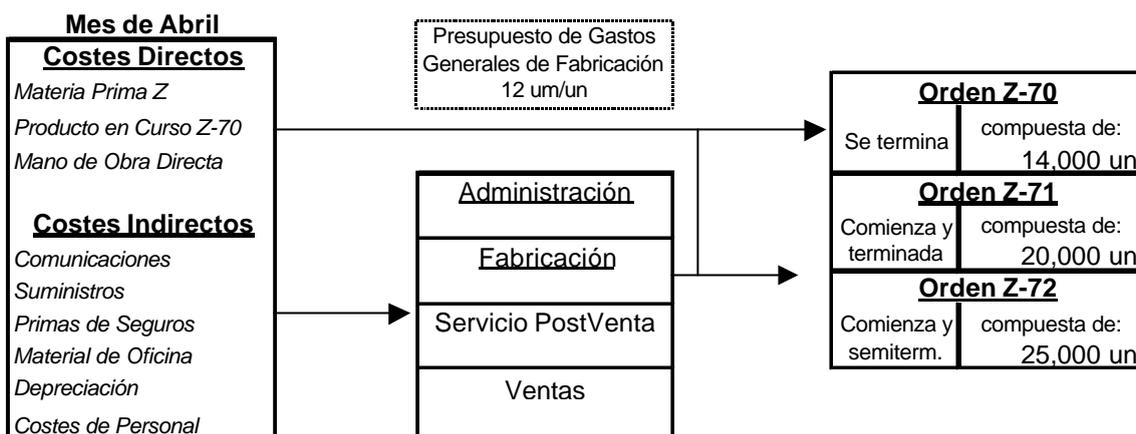
Los costes de las secciones principales no operativas se imputan en función del número de unidades que componen cada orden.

SE PIDE.

Calculo de los costes de producción de las distintas ordenes, estimado y real.

Análisis de rendimientos y resultados.

SOLUCION.



Reparto Primario y Secundario de los Costes Indirectos.

	Total	Administrac.	Fabricación	Ventas	PostVenta
Comunicaciones	100.0% 75,000 um	40.0% 30,000 um	0.0% 0 um	40.0% 30,000 um	20.0% 15,000 um
Suministros	100.0% 150,000 um	10.0% 15,000 um	60.0% 90,000 um	10.0% 15,000 um	20.0% 30,000 um
Prima de Seguro	100.0% 20,000 um	20.0% 4,000 um	50.0% 10,000 um	20.0% 4,000 um	10.0% 2,000 um
Alquiler del Ordenador	100.0% 50,000 um	100.0% 50,000 um	0.0% 0 um	0.0% 0 um	0.0% 0 um
Consumo de Material de Oficina (Inv.Perma)	100.0% 30,000 um	70.0% 21,000 um	0.0% 0 um	25.0% 7,500 um	5.0% 1,500 um
Consumo de Material Diverso (Inv.Perma)	0.0% 103,500 um	0.0% 0 um	0.0% 0 um	0.0% 0 um	0.0% 0 um
Publicidad	100.0% 200,000 um	0.0% 0 um	0.0% 0 um	100.0% 200,000 um	0.0% 0 um
Mano de Obra Indirecta	100.0% 1,000,000 um	40.0% 400,000 um	20.0% 200,000 um	30.0% 300,000 um	10.0% 100,000 um
Amortización	100.0% 140,000 um	25.0% 35,000 um	60.0% 84,000 um	15.0% 21,000 um	0.0% 0 um
Transportes de Ventas	100.0% 50,000 um	0.0% 0 um	0.0% 0 um	100.0% 50,000 um	0.0% 0 um
TOTAL COS.INDIREC.	1.818.500 um	555.000 um	384.000 um	627.500 um	148.500 um

Ficha de Inventarios Permanentes. FIFO

	Exist.Iniciales		Entradas		Salidas		Exist.Finales	
Materia Prima Y (Nota 0)	20,000 Kg	9 Pts/Kg	40,000 Kg	11 Pts/Kg	Z-71	390,000 um	0 Kg	0 Pts/Kg
	10,000 Kg	10 Pts/Kg			Z-72	330,000 um		
	Total	280,000 um	Total	440,000 um	Total	720,000 um	Total	0 um
Material de Oficina	0 un	0 pts/un	0 un	0 pts/un	0 un	0 pts/un	0 un	0 pts/un
	0 un	0 pts/un						
	Total	0 um	Total	60,000 um	Total	30,000 um	Total	30,000 um
Material Diverso	0 un	0 pts/un	0 un	0 pts/un	0 un	0 pts/un	0 un	0 pts/un
	0 un	0 pts/un						
	Total	0 um	Total	200,000 um	Total	103,500 um	Total	96,500 um
Ordenes en Curso	Orden Z-70	0 pts/un	Orden Z-72	639,065 um	Orden Z-70	355,600 pts/un	Orden Z-72	639,065 um
	0 un	0 pts/un	Seaún Costes Reales					
	Total	355,600 um	Total	639,065 um	Total	355,600 um	Total	639,065 um
Ordenes Terminadas	0 un	0 pts/un	Orden Z-70	954,276 um	Orden Z-70	954,276 pts/un	0 un	0 pts/un
	0 un	0 pts/un	Orden Z-71	1,366,259 um	Orden Z-71	1,366,259 um		
	Total	0 um	Total	2,320,535 um	Total	2,320,535 um	Total	0 um

Nota 0: Estimación de los Consumos de Materia Prima Y

	Orden Z-71	Orden Z-72
Unidades Fabricadas	20,000 un	25,000 un
Avance de M.P.	100% 20,000	60% 15,000
2Kg/prod. Total Kg.	40,000 Kg	30,000 Kg

Nota 1: Coste Salarial

Sueldos y Salarios	2,000,000 um
Segu.Social Empresa	<u>500,000 um</u>
Total Coste Salarial	2,500,000 um
Mano de Obra Directa	1,500,000 um
Mano de O.Indirecta	1,000,000 um

Nota 2: Afectación de la M.O.D

F(x) Horas de MOD	1,500,000 um	
Orden Z-70 2,800 h/MOD		560,000 um
Orden Z-71 3,500 h/MOD		700,000 um
Orden Z-72 <u>1,200 h/MOD</u>		240,000 um
Total de MOD	7,500 h/MOD	
Coste por Hora de MOD	200 um	

Nota 3: Unidades Equivalentes Estimadas y Reales

		Costes de Transformación % de acaba.	Unidad Equi
Orden Z-70	14,000 un	20%	2,800
Orden Z-71	20,000 un	100%	20,000
Orden Z-72	25,000 un	20%	5,000
Costes Estimados a Imputar		12 pts/un (Estimado)	
Orden Z-70		9.60 pts/un	134,400 un
Orden Z-71		12.00 pts/un	240,000 un
Orden Z-72		2.40 pts/un	60,000 un
Costes Reales a Imputar		384,000 um Reparto Prim	
Orden Z-70		10.07%	38,676 un
Orden Z-71		71.94%	276,259 un
Orden Z-72		17.99%	69,065 un

Costes Estimados de las Ordenes

	Total	Orden Terminada Z-70	Orden Terminada Z-71	Orden en Curso Z-72
Nº de unidades	59,000 un	14,000 un	20,000 un	25,000 un
Materia Prima Según I.P y nota 0	720,000 um	No consume 0 um	390,000.0	330,000.0
Costes Estimados de Fabricación	12 pts/un Estimado	Nota 3 134,400 un	Nota 3 240,000 un	Nota 3 60,000 un
Ordenes en Curso Según I.P y nota 3	355,600 un	355,600 un	0 un	0 un
MOD. (nota 2)	1,500,000 um	560,000 um	700,000 um	240,000 um
TOTAL DE COSTES ESTIMADOS.	3,010,000 un	1,050,000 un	1,330,000 un	630,000 un

Análisis de Rendimientos y Resultados Estimados

	Total	Orden Z-70	Orden Z-71
Nº de unidades	34,000 un	14,000 un	20,000 un
Ventas (um) 100% sobre el coste estimado	4,760,000 un	2,100,000 un	2,660,000 un
- Coste Industrial o de Fabricación Presu.	2,380,000 un	1,050,000 un	1,330,000 un
= Margen Industrial o de Fabricación Presu.	2,380,000 un	1,050,000 un	1,330,000 un

Costes Reales de las Ordenes

	Total	Orden Terminada Z-70	Orden Terminada Z-71	Orden en Curso Z-72
Nº de unidades	59,000 un	14,000 un	20,000 un	25,000 un
Materia Prima Según I.P y nota 0	720,000 um	No consume 0 um	390,000.0	330,000.0
Costes Reales de Fabricación	384,000 pts/un Nota 3	Nota 3 38,676 un	Nota 3 276,259 un	Nota 3 69,065 un
Ordenes en Curso Según I.P y nota 3	355,600 un	355,600 un	0 un	0 un
MOD. (nota 2)	1,500,000 um	560,000 um	700,000 um	240,000 um
TOTAL DE COSTES REALES	2,959,600 un	954,276 un	1,366,259 un	639,065 un

Análisis de Rendimientos y Resultados Reales

	Total	Orden Z-70	Orden Z-71
Nº de unidades	34,000 un	14,000 un	20,000 un
Ventas (um) 100% sobre el coste estimado	4,760,000 un	2,100,000 un	2,660,000 un
- Coste Industrial o de Fabricación Real	2,320,535 un	954,276 un	1,366,259 un
= Margen Industrial o de Fabricación Real	2,439,465 un	1,145,724 un	1,293,741 un
- Costes Distribución Nota 4	627,500 un	258,382 un	369,118 un
=Margen Comercial	1,811,965 un	887,341 un	924,623 un
-S.P No Oper. Nota 4			
-C. Ser.PostVenta	148,500	61,147	87,353
-C.de Administración	555,000	228,529	326,471
= Resultados	1,108,465 un	597,665 un	510,800 un