



**Curso Experto en Logística y Transportes
Universidad de La Laguna**

Colaboran



**Módulo I: Transportes.
Contabilidad analítica aplicada al transporte
Sesión: 7 de Marzo 2008 (16,30hras-18,30 hrs)**

PARTE I: LOS MODELOS Y SISTEMAS DE COSTES. CONCEPTO Y OBJETIVOS.

1	AMBITO Y CONCEPTOS GENERALES DE CONTABILIDAD DE COSTES Y DE GESTIÓN.....	2
1.1	La empresa como unidad económica de producción.....	2
1.2	Objetivos de la Contabilidad de Costes.....	3
1.3	Divergencias entre la Contabilidad de Costes y la Contabilidad Financiera.....	4
1.4	Concepto de coste e ingreso en la contabilidad de costes. La relatividad del coste.....	6
2	IDENTIFICACIÓN Y CLASIFICACIÓN DE LOS COSTES. LOS MODELOS Y SISTEMAS DE COSTES. LOS CENTROS DE COSTES.	9
2.1	Problema central del cálculo de los costes. Primer paso, identificar y clasificar los costes.	9
2.2	Criterios de clasificación más comunes.	11
2.2.1	Clasificación de los costes por naturaleza.	11
2.2.2	Clasificación de los costes atendiendo al objeto del coste. Costes Directos, Semidirectos e Indirectos. Perspectiva del producto y perspectiva de los centros o departamentos.....	11
2.2.3	Perspectivas de los Productos.....	12
2.2.4	Perspectiva de los centros de responsabilidad.....	13
2.2.5	Clasificación de los costes atendiendo a la variabilidad.	14
2.3	Otras clasificaciones de los costes.....	15
2.3.1	Clasificación según sean incorporables o no al objeto del coste.....	15
2.3.2	Clasificación de los costes por funciones. Costes operativos y no operativos....	15
2.3.3	Clasificación en Externos-Calculados	16
2.3.4	Clasificación según el momento de cálculo.	16
2.3.5	Clasificación según el proceso productivo.....	17
2.3.6	Costes del Producto y del Periodo.....	17
2.3.7	Costes Relevante e Irrelevantes.....	17
2.3.8	Costes Controlables y no Controlables.	18
2.3.9	Costes Evitables e Intevitables.	18

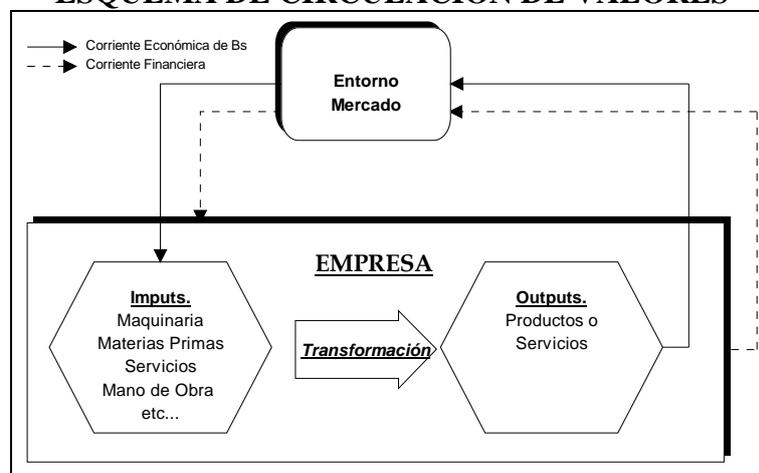
1 AMBITO Y CONCEPTOS GENERALES DE CONTABILIDAD DE COSTES Y DE GESTIÓN.

1.1 La empresa como unidad económica de producción.

La empresa como unidad económica de producción necesita relacionarse con el mundo exterior para poder cumplir su objetivo de producción o prestación de servicios. En este sentido la empresa necesita adquirir los inputs necesarios para realizar su actividad y acudir al mercado a ofrecer sus output.

La actividad productiva de cualquier empresa lleva consigo la aplicación de unos medios productivos que permiten la obtención de unos bienes y servicios a través de un proceso adecuado. Así pues el proceso productivo entraña cambios cuantitativos y cualitativos de valor. La empresa puede ser considerada en este sentido como un ámbito de transformación de valores.

ESQUEMA DE CIRCULACION DE VALORES



De esta forma en el esquema de circulación de valores podemos distinguir claramente el ámbito interno y externo de la empresa. La parte externa esta formada por las transacciones que se produce en la empresa con el entorno pudiendo distinguir una corriente económica (Compras y Ventas) y una corriente financiera (cobros y pagos).

Respecto a la parte interna esta la configura el proceso de transformación de los inputs en outputs. Por tanto podemos adelantar que la contabilidad de costes constituye un sistema de información empresarial con una proyección esencialmente interna.

La moderna gestión empresarial se caracteriza por estar afectada por una gran rapidez en la evolución tecnológica y la creciente movilidad de capitales, lo que exige el contar con sistemas de información que permitan adoptar decisiones racionales en momentos de tiempo inmediatos.

La situación actual de la empresa puede ser caracterizada por los siguientes rasgos:

- 1) *Globalización e internacionalización de los mercados.*
- 2) *Creciente incertidumbre y turbulencia del entorno.*
- 3) *Aumento notable de la competencia.*
- 4) *Demanda cada vez más exigente y selectiva.*
- 5) *Aumento en el catalogo de productos ofertados por las empresas.*
- 6) *Utilización de la calidad como estrategia competitiva diferenciadora.*

1.2 Objetivos de la Contabilidad de Costes.

Como ya hemos manifestado, la Contabilidad de Costes se va ocupar del movimiento interno de valores ocasionado por la actividad productiva, sin perder de vista las características físicas de los medios productivos empleados y de los productos y servicios obtenidos.

Así pues y en una primera aproximación podemos manifestar que su objeto es la determinación de costes y rendimientos por departamentos o fases de producción, así como los resultados analíticos de explotación por artículos., canales de distribución, etc..

De esta forma podemos considerar como objetivos de la Contabilidad de Costes :

- Conocer, lo más exactamente posible, los consumos realizados o previstos para conseguir un producto.
- Medir y valorar la producción.
- Medir la productividad de la empresa por elementos o grupos de elementos de la misma.
- Establecer y controlar las previsiones.
- Prever y controlar los resultados de la empresa
- Distribuir equitativamente el producto bruto entre los factores.
- Establecer comparaciones para estudiar el grado de eficiencia logrado por distintas secciones de una empresa en tiempos distintos, o de una empresa en relación con otras.
- Poder decidir la política de ventas de una empresa y las variaciones a establecer en los programas de producción según las situaciones esperadas del mercado.

En principio la finalidad principal de la Contabilidad de Costes es proporcionar a la gerencia los datos relativos a los costes de producir o vender un artículo o servicio en particular y de las funciones específicas de un proceso, de modo que se logre la eficiencia de este último. Su objetivo fundamental, por tanto, se centra en el análisis del interior de la empresa buscando mayoritariamente, la minimización de los costes y su actuación se dirige a la consecución de tres objetivos básicos:

- Un objetivo de Evaluación: Conocimiento de los diferentes costes de la unidad económica y evaluación de sus elementos económicos.
- Un objetivo de análisis: suministrando un marco de referencia.
- Un objetivo de soporte de decisiones. Estableciendo previsiones, constatando realizaciones y suministrando una base numérica para la explicación de las desviaciones.

Por tanto un sistema de contabilidad de costes debe satisfacer las necesidades de información relacionadas con los objetivos expuestos en los anteriores epígrafes, por lo que a un nivel algo más exhaustivo, cabe destacar entre los objetivos que persigue actualmente la contabilidad de costes los siguientes:

1. Medir y valorar el coste de los productos o servicios a efectos de la valoración de inventarios.
2. Analizar los costes determinando, las relaciones que existen entre ellos y cada uno de los recursos productivos que son utilizados en la función de transformación económica (materiales, maquinaria, utillaje, mano de obra, etc)

3. Registrar los costes, clasificando y asignando los mismos a los correspondientes objetivos de coste.
4. Informar sobre el coste, por medio de la agregación, comunicación e interpretación de la información a las partes interesadas de la empresa, sirviendo de base para la planificación y control de la actividad interna.

Se puede resumir por tanto, que la acumulación, presentación e interpretación de la información que facilita la contabilidad de costes es fundamental en los procesos de planificación y control. Así, de los resultados obtenidos en los informes que suministra la contabilidad de costes, en los que se establecen comparaciones entre datos reales y presupuestados, la dirección toma decisiones y formula las estrategias necesarias para el futuro. Tales decisiones están relacionadas entre otras, con los siguientes aspectos:

- Distribución de los recursos entre los centros o unidades organizativas.
- Fabricación de nuevos productos
- Modificación del proceso de producción.
- Fijación de precios de venta.
- Adquisición de equipos que economizan mano de obra.
- Determinación de los niveles de venta
- Control de costes.
- Rentabilidad de los productos
- Posibilidades de expansión o reducción de la capacidad productiva o cierre de un centro.
- Compromisos de compra
- Sustitución de equipos productivos
- Subcontratación.

1.3 Divergencias entre la Contabilidad de Costes y la Contabilidad Financiera.

La Contabilidad de Costes y la Contabilidad Financiera son dos sistemas de información cuyas diferencias tanto desde la perspectiva de su objetivo como de sus usuarios son distintos pero esto no debe eclipsar su complementariedad.

Entre los rasgos delimitadores entre la Contabilidad Financiera y la Contabilidad de Costes podemos señalar:

- 1) *Finalidad.* El propósito de la Contabilidad Financiera va dirigida a confeccionar los estados financieros para informar a terceras personas. El principal propósito de la Contabilidad de Costes es el de servir de ayuda a la dirección en la toma de decisiones internas mediante una adecuada planificación, control de gestión y seguimiento de las operaciones.
- 2) *Usuarios.* Los usuarios de la información financiera son fundamentalmente externos, se encuentran fuera de la organización. Los usuarios de la información proporcionada por la Contabilidad de Costes son internos, se encuentran dentro de la empresa.
- 3) *Orientación en el Tiempo.* La información proveniente de la Contabilidad Financiera está relacionada con el pasado; describe el resultado de ciertas actividades llevadas a cabo históricamente. La Contabilidad de Costes si bien necesita información sobre los hechos que se van realizando, está relacionada principalmente con el futuro. Trabaja con previsiones relativas a las actividades

que se van a realizar y las magnitudes relacionadas con ellas, como puede ser la producción que se va a obtener, el importe de los costes y de los ingresos.

4) Restricciones en la prestación de la información. La información que proporciona la Contabilidad de Costes para la toma de decisiones internas no puede ser utilizada por los usuarios externos. Entre otras razones porque desconocen los criterios seguidos en su elaboración, como consecuencia de que aquella no esta sometida a las restricciones que significan los principios contables generales ni las normas de elaboración impuestas por la normalización contable para la confección de los estados financieros.

5) Formalismo Contable. En relación con lo anterior la protección de los intereses de los usuarios que no han participado en la confección de los estados financieros, queda en gran medida salvaguardada, con la obligatoriedad de aplicar en su elaboración las normas impuestas por los principios contables generalmente aceptados. Los informes internos, dirigidos a los encargados de tomar decisiones en la empresa, solo atenderán en su confección a las reglas impuestas por ellos, quienes atendiendo a sus necesidades, tienen poder suficiente para modificarlas.

6) Visión Analítica. La Contabilidad Financiera proporciona mediante los estados financieros, una visión condensada de la organización, considerada como un todo. La Contabilidad de Costes suele proporcionar una visión detallada bajo la perspectiva de los distintos centros, niveles de responsabilidad, productos, etc.. Esto ha determinado incluso que uno de los nombres atribuidos a la Contabilidad de Costes sea el de Contabilidad Analítica de Explotación.

7) Unidad de Medida. La información contenida en los estados financieros suele venir expresada en términos monetarios, principalmente. En contraposición, la Contabilidad de Costes aplica tanto unidades monetarias como unidades físicas e incluso otro tipo de unidades de medida basadas en conceptos cualitativos.

8) Economicidad. Este criterio es primordial en Contabilidad de Costes, debido a la posibilidad de elección entre modelos alternativos, lo que hace necesario el estudio previo del coste y del beneficio de la información a suministrar, aspecto este prácticamente ignorado en Contabilidad Financiera.

9) Legalmente. La Contabilidad Financiera es obligatoria en la mayoría de las empresas, por el contrario la Contabilidad de Costes es facultativa.

10) Clasificación de los gastos. En Contabilidad Financiera los gastos se clasifican por su naturales, por el contrario y básicamente en Contabilidad de Costes estos se clasifican en función de su destino.

11) Respecto a la naturaleza de la información, la Contabilidad Financiera requiere que esta sea precisa y formal por el contrario en Contabilidad de Costes se prefiere que sea rápida y aproximada.

La distinción entre los destinatarios de la información contable se ha convertido en el criterio básico que permite establecer diferencias entre la contabilidad de costes y la contabilidad financiera, mientras que otros criterios como: tipo de actividad económica de la empresa, predominio de la información previsional o retrospectiva, objeto de estudio, quedan condicionadas por las características cuantitativas de la información que garantiza la consecución de los objetivos asignados a la contabilidad cuando elabora y proporciona la información a los usuarios internos o externos.

Como es sabido, la contabilidad financiera persigue finalmente poder informar de la situación patrimonial de la empresa en un momento determinado, así como de los resultados obtenidos por la misma en el correspondiente ejercicio económico; el objetivo último formal es, por tanto, la elaboración de cuentas anuales con el fin de satisfacer, en primer lugar las obligaciones legales impuestas por la legislación mercantil, posibilitando además a los accionistas, inversores, etc., así como a los propios responsables de la empresa, tomar las decisiones más oportunas al respecto. La contabilidad de costes, por el contrario, genera información relativa a los costes para uso interno de la dirección, que la utiliza para planificar las operaciones, controlar los propios costes, apoyar la toma de ciertas decisiones internas y motivar el factor interno.

A modo de resumen pueden mencionarse como principales características diferenciadoras entre la contabilidad de costes y la contabilidad financiera las que aparecen recogidas en el siguiente cuadro:

DIFERENCIAS ENTRE CONTABILIDAD FINANCIERA Y CONTABILIDAD DE COSTES.

	Contabilidad Financiera	Contabilidad de Costes
Regulación de su contenido	Ampliamente institucionalizado; objetivo Imagen Fiel	Escasamente institucionalizado; objetivo: necesidades de la dirección.
Usuarios	Externos	Internos
Dimensión Temporal	Histórica y actual	Actual y futura
Cobertura Informativa	Toda la empresa o grupo financiero	Divisiones, áreas, líneas de productos, etc..
Enfasis información	Exactitud	Rapidez, aunque sea menos exacta
Cualidades Informativas	Objetiva, verificable y consistente	Relevante, útil y consistente
Naturaleza de la información	Financiera	Económica

1.4 Concepto de coste e ingreso en la contabilidad de costes. La relatividad del coste.

Las magnitudes de la Contabilidad Financiera más relacionadas con la Contabilidad de Costes son los ingresos, gastos y resultados.

No siempre ha estado clara la diferencia que puede existir entre un coste, un gasto y un pago. El término coste siempre hace referencia al ámbito interno de la empresa, mientras que el gasto y el pago suponen una relación de la empresa con su entorno. Los gastos suponen obligaciones externas, generalmente de carácter jurídico, y los pagos la entrega de unidades monetarias por tales obligaciones. Los costes son exclusivamente, consumos, transformaciones, inmovilizaciones o cambios de valor.

Cuando se adquiere una materia auxiliar, se incurre en un gasto y mientras no sea incorporada al proceso productivo no constituirá un coste. Los gastos conlleva obligaciones externas de carácter jurídico, mientras que los costes son exclusivamente consumos motivados por la elaboración de un producto.

Por tanto, los costes no tienen porque dar lugar a un gasto, ni todos los gastos constituyen costes. Así, por ejemplo, el coste de oportunidad de los recursos propios constituirá un coste, y sin embargo, no supone ningún gasto.

No todos los gastos pueden ser considerados costes por las siguientes razones:

- Hay gastos que realmente son minoraciones de ingresos en vez de auténticos gastos.
- Hay gastos que no contribuyen a las actividades de explotación de la empresa, sino a otros fines que pueden ser empresariales (cartera de valores, por ejemplo) o no (donativos de caridad o políticos por ejemplo)
- El gasto hace referencia al momento de adquisición, y el coste al del consumo; luego hasta que el gasto no se consuma no se puede hablar de coste.
- Hay gastos que no dependen estrictamente de la función productiva de la empresa, sino de cuestiones exógenas, con lo que su consideración distorsionaría o desvirtuaría la función de costes.

Los gastos que no se contempla en la contabilidad de costes reciben el nombre de cargas no incorporables o de gastos neutros en contraposición por los que si se recogen en la contabilidad de costes, que son denominados “cargas incorporables”.

Pero el coste no es una magnitud ni exacta ni única. Esta afirmación resulta cierta por múltiples causas, de entre las cuales resulta interesante destacar: la dificultad del calculo de las magnitudes que definen el coste, la existencia de costes indirectos en relación a los productos o secciones y la existencia de costes fijos.

Para medir el consumo de bienes y servicios, debemos de considerar dos aspectos:

- * Técnico: Número de unidades físicas consumidas en el periodo (horas/hombre, horas/maquina, kilogramos de materias primas, etc..)
- * Económico: Expresión en unidades monetarias de los consumos (Pts/hora/hombre, pts/hora/maquina, pts/kg de materia prima, etc..)

Ninguno de los dos resulta siempre fácil de determinar. ¿Como conocer con exactitud la parte física de una maquina consumida durante el primer semestre de 1996?. Si conseguimos conocer la magnitud técnica del consumo de la maquina, ¿que valor en unidades monetarias asignarle a ese consumo?. El consumo de materias primas, por ejemplo, puede resultarle más fácil de medir desde un punto de vista técnico, pero si estas materias primas han sido adquiridas en distintos momentos del tiempo y a distintos precios ¿qué valor económico tiene su consumo?.

Se han planteado varias soluciones es estas cuestiones, pero ninguna a acabado con el problema. Todas ellas tienden a reducir la incertidumbre en la valoración de los consumos, pero aún no ha sido creado un método que las haga desaparecer. Por ello, la dificultad en el cálculo de las magnitudes técnica y económica del coste, a pesar de los esfuerzos realizados, puede considerarse que aún sigue existiendo; en su determinación influirán, fuertemente, los criterios del sujeto que los calcula y, por tanto, su valor final será siempre subjetivo. Esto último implica que nunca podremos hablar del coste como una magnitud totalmente cierta y única.

Otra causa de la relatividad de los costes viene dada por la existencia de los costes indirectos. ¿Cómo distribuir esos costes entre los productos o departamentos?. En los casos de producción simple no existen costes indirectos en relación al producto, ya que todos los costes han sido ocasionados por el único producto, pero si existen con relación a los distintos departamentos de la empresa. En la producción múltiple, el problema se plantea al intentar el coste total de cada uno de los productos, así como el coste total de los distintos departamentos.

Dentro de la producción múltiple, puede ocurrir que los diferentes productos obtenidos sean independientes (producción común), o bien, para la obtención de uno sea necesario la obtención de otro (producción conjunta). Para los casos de producción común, el problema puede atenuarse, pero no así para el caso de la producción conjunta.

Podemos manifestar que la magnitud coste, observada desde la Contabilidad de Costes, recogen el conjunto de recursos que intervienen en el proceso productivo en un periodo determinado, y que son captados, registrados y valorados según los criterios propios de esta disciplina contable.

EJEMPLO 1: El Caso de las Coles y Zanahorias (Ejemplos clásicos de la Contabilidad de Costes).

Voy al mercado y compro:

5 Kg de coles por un total de 100 pts.

5 Kg de zanahorias por un total de 200 pts.

Además hemos gastado, para ir y volver, 30 pts en la guagua.

¿Cual es el coste final de mis zanahorias?.

¿Repartiré mis gastos de transporte por igual entre las coles y zanahorias o los repartiré según su precio de compra.?

¿Y si no hubiera tenido intención de comprar mas que coles, y he comprado las zanahorias para aprovechar la ocasión, ¿no debo imputar mis gastos de transportes en su totalidad a las coles y nada a las zanahorias?.

Según el método de cálculo que utilice, el coste final de las coles será de 23 pts, 22 pts o 26 pts. Y el de las zanahorias 43, 44 o 40 pts/kg. Puedo escoger de cualquiera de los tres métodos, el que más me convenga.

Pero en el caso de que fuéramos dos compradores y que mi competidor escogiera un método y yo otro diferente, ofreceríamos, suponiendo un mismo porcentaje de beneficios, nuestras coles y zanahorias a precios diferentes, y correríamos el riesgo de vender únicamente las coles y zanahorias que se ofrezcan al precio más bajo, es decir, con el precio más pequeño. Pero si hubiéramos adoptado el mismo método, cualquiera que fuese, venderíamos todo con el beneficio que razonablemente nos hubiéramos fijado.

Como puede observarse, el seguir uno u otro criterio, el valor final varia. El camino elegido en el reparto de costes indirectos incide en el precio de coste de los productos. Este valor dependerá de valores subjetivos relacionados con el sujeto que los calcula.

Por otro lado, los costes fijos existen con independencia del volumen de actividad. Si el precio de coste de un producto viene dado por la suma de todos los consumos, valorados en unidades monetarias, que se han producido hasta su comercialización, ¿Cómo atribuiremos los costes fijos a cada producto si estos no dependen del mismo?., Si en un determinado mes sólo se produce una unidad de producto, ¿no, tendrá que soportar, a primera vista sin ninguna causa justificable, todos los costes fijos del periodo y, por tanto, incrementar su precio de coste?. Si en el mismo mes en lugar de fabricar una unidad, se hubieran fabricado 10.000 unidades, el precio de coste de cada unidad, seguramente seria inferior al del primer caso. ¿Existe una razón objetiva para ello? Creemos que la respuesta es negativa.

Por todo lo anteriormente expuesto, nunca podrá afirmarse que el coste es una magnitud totalmente cierta y única; variara en función de la situación y elección subjetiva del decisión, de los distintos tipos de empresas o actividades y de los diferentes volúmenes de producción. Pero el hecho de que los costes sean magnitudes subjetivas no implican, bajo ningún punto de vista, que sean magnitudes arbitrarias. El coste debe ser calculado lo más realistamente posible, aunque ello suponga el empleo de métodos más o menos subjetivos.

EJEMPLO 2: El Caso del Panadero y el Pastelero, los costes necesarios (Ejemplos clásicos de la Contabilidad de Costes).

Un panadero y un pastelero tienen sus negocios uno cerca del otro. El panadero tiene su fama por la calidad de su pan y el pastelero por el sabor de sus pasteles. Los dos marchan bien con el negocio, pero los dos quieren prosperar más. Un día el panadero se hace las siguientes reflexiones:

“ Cuando he terminado de hacer mi pan, mis hornos están totalmente calientes. Con un poco de pasta y algunos ingredientes suplementarios puedo hacer pasteles que vendería más baratos que mi competidor, ya que no necesito costes adicionales respecto de los hornos “.

Se pone pues a fabricar y vender pasteles. Los beneficios aumentan y, por cierto tiempo, conoce la prosperidad que buscaba.

Pero he aquí que el pastelero se pone a reflexionar:

“ Mi competidor se ha puesto a fabricar pasteles y los vende más barato que yo. Si esto continúa, pronto me quitará toda la clientela. Puesto que cuando he terminado de cocer mis pasteles los hornos están todavía calientes. ¿Por qué no utilizar mis hornos para cocer pan, que vendería más barato que mi competidor, puesto que no necesito costes adicionales en lo que a los hornos se refiere? ”

Y así lo hace, al ser su precio más bajo encuentra una clientela para su pan que aumenta de día en día. Durante este tiempo el panadero vende cada vez más pasteles. Pronto la situación ha cambiado. El panadero se especializa en pasteles, mientras que el pastelero vende principalmente pan. Pero como uno y otro no venden más que artículos cuyo precio de venta no cubre más que los costes variables los dos van a la quiebra.

El problema fundamental de la asignación de costes puesto en evidencia en los ejemplos transcritos, encierra tres relaciones básicas que conviene clarificar:

- 1) *La periodificación de las cargas, distribuyéndolas entre los ejercicios a los que corresponde.*
- 2) *La distribución de las cargas del periodo entre los centros de actividad, en que se lleva adelante el proceso productivo.*
- 3) *Imputación de los costes de los centros de actividad a los productos y servicios obtenidos de ellos.*

Tales relaciones básicas dependen, por tanto, de dos cuestiones previas:

- 1^o.- *La división de la empresa en centros de actividad, a los que nos referiremos a continuación.*
- 2^a.- *Los diferentes métodos adoptados para la interpretación del movimiento interno de valores, que en definitiva serán métodos alternativos para el cálculo del coste final de los productos o servicios obtenidos.*

2 IDENTIFICACIÓN Y CLASIFICACIÓN DE LOS COSTES. LOS MODELOS Y SISTEMAS DE COSTES. LOS CENTROS DE COSTES.

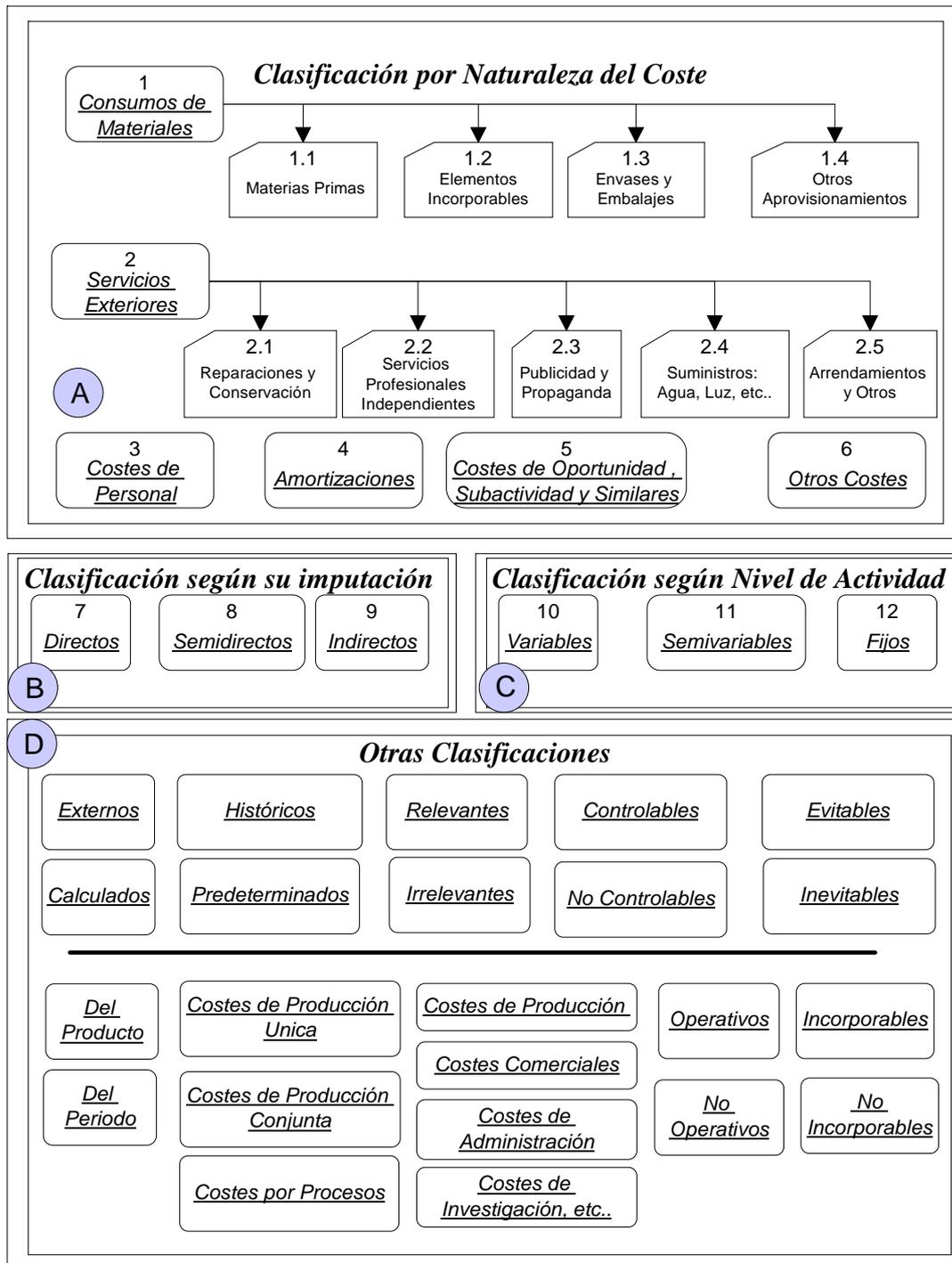
2.1 Problema central del cálculo de los costes. Primer paso, identificar y clasificar los costes.

Los costes pueden ser clasificados desde muy diversas perspectivas que variarán atendiendo al análisis concreto que en cada momento pretendamos realizar o a la aplicación que queramos hacer de esa clasificación.

Los costes pueden ser clasificados atendiendo a distintos criterios, algunos de los cuales se utilizan con más frecuencia que otros e incluso los más habitual es utilizar una combinación de los mismos

Es decir, dentro de la Contabilidad de Costes, los costes pueden ser observados y clasificados desde muy diversas perspectivas que variarán atendiendo al análisis concreto que en cada momento pretendamos realizar o a la aplicación que queramos hacer de esa clasificación.

CRITERIOS DE CLASIFICACION DE COSTES



2.2 Criterios de clasificación más comunes.

2.2.1 Clasificación de los costes por naturaleza.

Las cargas según su naturaleza consiste en diferenciar de acuerdo con las condiciones intrínsecas de cada uno de los gastos periodificados, es decir los costes son clasificados en este caso mediante la identificación de la causa que ha motivado su aparición.

Si esta clasificación por naturaleza, conseguida por medio de cuentas de tres cifras, tal y como propone el PGC, fuera insuficiente desde la perspectiva de la Contabilidad de Costes, se podría detallar más, diferenciando conceptos más expresivos de la propia naturaleza de las cargas.

Así pues los costes son clasificados en este caso, en función de las características intrínsecas del gasto, es decir, mediante la identificación de la causa que ha motivado su aparición. En este caso los costes pueden ser clasificados según la misma agrupación que establece el Plan General de Contabilidad en el Grupo 6, es decir, identificando los conceptos de costes de materiales, personal, servicios exteriores, etc., con las desagregaciones que se estimen oportunas.

Por ejemplo y para el caso concreto de las empresas vitivinícolas podemos clasificar los costes según su naturaleza en:

- Consumos de Mercaderías o Bienes Comerciales: Vinos tranquilos, cavas, vinos de solera, dervidos vónicos y otras mercaderías.
- Consumos de Materias Primas: Uva, mosto, vino para mezcla, alcoholes y otras materias primas.
- Consumos de otros aprovisionamientos: tapones, cápsulas, etiquetas, combustibles, embalajes, botellas, cepas, pies, vides, insecticidas, abonos, fertilizantes y otros aprovisionamientos.
- Costes de los servicios exteriores: mantenimiento, seguros, arrendamientos, suministros, etc..
- Trabajos realizados por otras empresas: subcontratación...
- Costes de personal:
- Amortizaciones del Inmovilizado: de plantaciones de viñas, de construcciones (bodegas y otras edificaciones), de instalaciones técnicas (en viñas, en vinificación, en estabilización y crianza, en embotellados, en embalses, en acceso a fincas y en otras instalaciones), de maquinaria (de viñas, de bodegas y cavas y de otros procesos), de mobiliario, de equipos para el proceso de información, de elementos de transporte y de otro inmovilizado material (barricas, toneles, depósitos de acero inoxidable, depósitos de madera, jaulas, envases de recogida de uva y otros).
- Amortizaciones de gastos de establecimiento.
- Amortizaciones de tratamientos y plantaciones en terrenos arrendados.
- Costes Financieros.

2.2.2 Clasificación de los costes atendiendo al objeto del coste. Costes Directos, Semidirectos e Indirectos. Perspectiva del producto y perspectiva de los centros o departamentos.

Esta clasificación considera la posibilidad de asignar los costes a los denominados objetivos de costes y que puede ser las actividades, centros de costes y productos.

Es decir, los objetivos de costes finales suelen ser los productos que produce la empresa, aunque también puede repartirse entre las actividades o entre cada uno de los denominados centros de responsabilidad, que suelen coincidir con los departamentos o partes de la organización.

Los costes directos son los que pueden ser asignados (afectados) de forma inequívoca y directa al objetivo del coste. Por tanto, pueden asignarse sin necesidad de utilizar criterios subjetivos de reparto.

Los costes indirectos son los que precisan de criterios de reparto subjetivos para poder asignados. Ello es consecuencia de que son consumidos simultáneamente por dos o más objetivos de costes, por lo que hay que utilizar algún criterio de reparto para poder hacer la asignación.

Los costes directos se identifican plenamente con una actividad, producto o fase del mismo, departamento, etc..(ej: el sueldo de la secretaria del director de ventas es un coste directo del departamento de ventas). Como se puede observar, los costes pueden ser directos en relación con una sección, pero indirectos en relación con un producto. Los costes indirectos no pueden identificarse con un producto determinado (ej: la depreciación).

De lo expuesto, destaca que el elemento clave diferenciador entre un coste directo e indirecto radica en si puede asignar e identificar plena e inequívocamente con determinado objeto de coste, o si por el contrario su asignación se lleva a cabo mediante un proceso previo de reparto. Por tanto esta concepción de costes directos e indirectos pone de manifiesto que dicha clasificación depende del objeto del coste, en relación al cual se quiere acometer el análisis, de forma tal que un coste puede ser directo en relación a un determinado objeto de coste, y al mismo tiempo tener la consideración de coste indirecto en relación a otro.

2.2.3 Perspectivas de los Productos.

Los costes directos son costes cuya asignación a la unidad de producto o servicio, se controla económicamente de forma individualizada. Otra forma de describir estos costes, cuando son directos de producto, es que son causados por la existencia misma del producto. Es decir, que si el producto dejará de existir el coste también desaparecería, en la mayoría de los casos.

En las empresas vitivinícolas, los costes directos habituales podrían ser:

- Mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos.
- Mano de obra directa de fabricación
- Mano de obra directa de comercialización (comisiones de vendedores)
- Amortizaciones de Inmovilizado afectados a productos concretos (viñas, barricas...,etc).

Por su parte aquellos costes que no pueden ser asignados directamente se conocen como costes indirectos. Estos son costes cuya asignación al producto o servicio no se controla de forma individualizada, por lo que no existe una relación específica entre el input (factor de coste) y el output (producto). En este caso, la asignación requiere que en primer lugar se repartan los costes, normalmente por centros de responsabilidad, y que posteriormente se imputen a los productos. En las empresas vitivinícolas es habitual que se considere como costes indirectos de producto a los costes siguientes:

- Mano de obra indirecta de fabricación.
- Mano de obra indirecta de comercialización.

- Mano de obra de administración y de dirección.
- Amortización del inmovilizado no considerados como costes directos del producto.
- Costes financieros.
- Servicios exteriores.

Como se puede observar gran parte de los costes son duales, ya que son directos e indirectos a la vez (ej: el sueldo del directivo de la sección de producción es directo para el mencionado centro de coste, pero indirecto para los distintos productos que se fabrican en él)

De forma resumida tenemos:

- a) Directos.- son aquellas cargas identificables con el artículo o pedido que los ha motivado, tal ocurre con las materias primas incorporadas al producto, la mano de obra utilizada en su elaboración, etc..
- b) Semidirectos.- Se refieren a los costes que si bien no pueden ser aplicados a un producto, pedido u orden de fabricación, se pueden localizar en un taller, sección o departamento de la empresa, por ejemplo el sueldo del encargado del taller.
- c) Indirectos.- Se llaman así los costes comunes que no pueden ser atribuidos a ningún artículo ni departamento particular, tal es el caso del alquiler de la fábrica, el seguro de incendios, la remuneración del gerente, etc..

2.2.4 Perspectiva de los centros de responsabilidad.

Si este análisis se hace desde la perspectiva de los centros de responsabilidad, la mayoría de los costes de una empresa, en principio, son directos ya que la asignación a los centros puede hacerse generalmente con criterios objetivos. Para ello es preciso que la empresa esté dividida en centros de costes o de responsabilidad. Estas son unidades organizativas dirigidas por un responsable en quien se ha descentralizado un determinado nivel de decisión para lograr los objetivos que se le han formulado.

Por tanto un coste puede ser indirecto en relación con el producto (como el alquiler del local que ocupa la empresa) y, en cambio, ser directo en relación a los centros de responsabilidad (ya que el coste del alquiler es fácilmente repartible por centros de responsabilidad, en función de los metros cuadrados que ocupa cada uno).

En algunos casos, un coste puede ser directo o no en función de los sistemas de control que tenga la empresa. Por ejemplo, el coste de teléfono puede ser directo en relación con los departamentos si se dispone de una centralita que permita conocer el consumo de cada aparato telefónico. En caso contrario, para determinar el coste telefónico de cada departamento habría que utilizar algún criterio subjetivo de reparto, por lo que se trataría de un coste indirecto.

Esta clasificación considera la posibilidad de asignar los costes a los denominados objetivos de costes (actividades, centros de costes y productos). Los costes son consumidos como consecuencia de la realización de actividades. Las actividades son realizadas, normalmente en el seno de los centros de costes. Estos a su vez trabajan para otros centros de costes, o para la obtención de los productos.

La asignación dependerá del objetivo perseguido, es decir, de las necesidades de información. Los objetivos de costes finales suelen ser los productos que produce la empresa, aunque también puede repartirse entre las actividades o entre cada uno de los

denominados centros de responsabilidad, que suelen coincidir con los departamentos o partes de la organización.

2.2.5 Clasificación de los costes atendiendo a la variabilidad.

Los mismos costes analizados anteriormente pueden ser clasificados en costes variables o fijos en función de su relación con el nivel de actividad de la empresa. El coste fijo es aquel que no guarda, por lo general, una relación directa con el volumen de actividad y no varía, por tanto, ante cambios en los niveles de la misma que se puedan originar dentro de un rango relevante. Ejemplos típicos de costes fijos en la empresa vitivinícolas son una buena parte de los costes de personal, amortización del inmovilizado, alquileres, etc.

Los costes no se comportan de la misma manera en los diferentes periodos de tiempo. Entre los distintos factores que influyen en que los costes por naturaleza sean distintos en un periodo que en otro podemos destacar el volumen de producción obtenido por la unidad económica. Es viable comprobar que al variar el volumen de producción varían ciertos costes, muchas veces de una forma casi proporcional. A estos se les denomina costes variables. Algunos costes son insensibles a los cambios en el volumen de producción. Cualquiera que sea el volumen de producción, son invariables a corto plazo. A estos costes se les denomina costes fijos. Un mismo coste puede ser fijo y variable. Ejemplo: el coste de energía eléctrica tiene un componente fijo, que es la fuerza contratada, y un componente variable, que son los Kw consumidos.

El coste variable es aquel cuyo importe depende del volumen de actividad que se prevé alcanzar. Es un coste para el que existe correlación directa entre su importe y el volumen de actividad al que se refiere. Entre los costes variables destacan los consumos de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos, por ejemplo.

Los costes semifijos son los que aumentan ante ciertos cambios en el volumen de producción, por tanto el coste se incrementa a saltos a medida que se producen determinados cambios en el volumen de producción. Los costes semivariantes son los que incluyen elementos fijos y variables en su evolución. Este es el caso de determinados suministros, como la energía, por ejemplo que contiene un componente fijo y otro variable en función del consumo.

En general los costes directos son variables y los fijos son indirectos, aunque hay excepciones. Por ejemplo, en muchas empresas la energía y el pequeño utillaje suelen ser costes variables e indirectos, y los jefes de producto o la amortización de una viña que produce uva para un solo producto pueden ser costes fijos y directos.

Los Costes Fijos están constituidos en general por las denominadas cargas de estructura, que tienen por misión permitir a la empresa mantener su capacidad de servicio. El importe de los costes fijos es constante a lo largo del ejercicio en tanto no varíen los precios de los factores (alquiler, seguros, etc..). Su importe no se ve afectado por el volumen de actividad.

Los costes fijos son aquellos costes que generalmente no guardan una relación directa con el volumen de actividad a que se refiere, es decir son costes que no se ven afectados por las variaciones que se pueden producir en el nivel de actividad.

Es conveniente matizar que estos costes no varían ante cambios de actividad, al menos dentro de un rango relevante de actividad, constituyendo esta su característica definitoria.

Dentro de los costes Fijos podemos distinguir:

Costes de Estado Parado o de Inactividad. Son aquellos que se originan en la empresa aunque no halla ninguna actividad, tal es el caso de los seguros, determinados impuestos, alquileres, ciertos sueldos, etc..

Costes de preparación de la producción. Se producen al iniciar la actividad, por ejemplo, al poner en marcha las maquinas, limpieza, engrase, calefacción, etc.. En algunos casos su cuantía es considerable, tal es el caso de un alto horno.

Los Costes Semifijos o Semivariantes Variables a Saltos, están entre los costes fijos y proporcionales, así por ejemplo, un pequeño aumento de la producción tal vez no ocasione ningún incremento en los costes fijos; pero un mayor volumen requerirá la compra de nuevos equipos, se necesitarán más técnicos, etc..

Los Costes Variables Se denominan también costes de actividad operaciones u operativos. Distinguimos tres modalidades:

Costes Proporcionales.- Varían en proporción a la cantidad producida o volumen de ventas.

Costes Progresivos, su cuantía se incrementa en mayor proporción que el volumen de actividad correspondiente. Si la actividad disminuye, también decrecen más que proporcionalmente, este es un caso típico de las horas extraordinarias.

Costes Degresivos, su cuantía se incrementa en menor proporción que el volumen de actividad. A este tipo de cargas normalmente se le llama con frecuencia cargas variables.

Los Costes Mixtos o Semivariantes Comportan a la vez una parte fija y una variable, tal como ocurre con los costes de mantenimiento y de vehículos.

2.3 Otras clasificaciones de los costes.

2.3.1 Clasificación según sean incorporables o no al objeto del coste.

Respecto a la primera clasificación, hemos de señalar que se consideran cargas incorporables aquellas que constituyen un elemento del coste, es decir van a pasar a ser coste. Por el contrario denominaremos como cargas no incorporables a aquellos gastos del periodo desde la perspectiva de la Contabilidad Financiera que la Contabilidad de Costes no va incluir entre el coste por no obedecer a este concepto de acuerdo con sus criterios específicos.

2.3.2 Clasificación de los costes por funciones. Costes operativos y no operativos.

Esta clasificación de los costes implica agrupar o clasificar los diferentes costes por operaciones o actividades que se desarrollan en una empresa. Inicialmente los costes pueden ser clasificados en dos principales áreas como son áreas productivas y no productivas o bien también denominadas operativas y no operativas.

Los costes de producción, operativos o también llamados de fabricación son los costes en que se ha incurrido para fabricar un producto. Normalmente este coste se puede descomponer en tres elementos fundamentales: el coste de los materiales directos, el coste de la mano de obra directa y los costes indirectos de fabricación. Estos últimos, los costes indirectos de fabricación son indirectos a la función de fabricación y por ello se

consideran como costes indirectos, como ejemplo tenemos la depreciación de las máquinas de fabricación, el consumo de energía, etc..

En algunas ocasiones, se denomina a la suma de los materiales directos y de la mano de obra directa como coste primo.

Los costes productivos, también llamados no operativos son el resto de costes que no aparecen englobados dentro de la clasificación de costes de fabricación y que por tanto no están relacionados con las operaciones de fabricación (administración, investigación y desarrollo, mantenimiento, etc..).

Así y de forma resumida podemos señalar que los costes operativos son aquellos ligados a las operaciones aprovisionamientos y transformación. Los no operativos están ligados a las operaciones comerciales y administrativas.

Estos costes no operativos pueden ser clasificados en relación al área o función concreta de la empresa con la que se relacionan (administración, comercial, investigación, etc.).

De acuerdo con la función de la empresa a la que corresponda: podemos distinguir:

- * **Costes de Producción** son los que se generan en el proceso de transformación de los factores en productos terminados (coste de los materiales, coste de la mano de obra que interviene directamente en el proceso de producción y los costes indirectos de fabricación que intervienen de manera indirecta en la elaboración del producto como son las amortizaciones, sueldo del supervisor, etc..

- * **Costes de Distribución** que son los que se generan en el departamento encargado de llevar el producto desde la empresa hasta el consumidor (publicidad, comisiones, etc..).

- * **Costes Administrativos** son los que se originan en el área administrativa como los de oficinista, contable, etc..

2.3.3 Clasificación en Externos-Calculados .

Los costes externos son los que proceden de la Contabilidad Financiera o externa, y se comunican a la Contabilidad de Costes por medio del control externo. Los costes calculados son los elaborados en el ámbito específico de la Contabilidad de Costes.

2.3.4 Clasificación según el momento de cálculo.

Si nos fijamos en el momento en que se calculan estos, podemos distinguir Costes Históricos y Predeterminados o Estándar. El análisis de toda la problemática relacionada con los costes que se origina como consecuencia del proceso productivo, puede realizarse desde dos perspectivas temporales distintas. Por una parte a la empresa le puede interesar saber qué es lo que ha sucedido y como se ha llevado a cabo ese proceso productivo. Para poder conocerlo, tendrá que recabar información acerca de todos los costes que se han producido en ese ejercicio que se intenta analizar. Se trata por consiguiente de estudiar una serie de costes realizados, es decir, son costes que se han originado ya en la empresa. Cuando la Contabilidad de Costes trabaja con estos costes en que ya se han incurrido, se dice que está actuando con costes históricos o reales. Pero en muchas otras ocasiones a la empresa le interesa conocer no tanto lo que ha pasado, sino lo que puede suceder durante el ejercicio. Para poder realizar un estudio de algo que aún no ha sucedido, no le queda más remedio que predecir todos los acontecimientos que según su entender van a suceder, y en función de ellos calcular los distintos costes en los que tendrá que incurrir para poder llevarlos a efecto. Por ejemplo,

tendrá que preestablecer cuanta materia prima va a consumir y cuanto le costará, cuanta mano de obra va a necesitar y cuanto le pagará, etc..

Los costes tipos calculados a priori constituye la herramienta principal del llamado Control de Gestión, ya que nos permite apreciar claramente la eficiencia de cada puesto de trabajo y el rendimiento del material utilizado, comparando los resultados obtenidos con las correspondientes normas, estándar o patrones.

2.3.5 Clasificación según el proceso productivo.

Atendiendo a la estructura del proceso productivo, los costes se clasifican así:

Costes de Producción Unica.- Nos referimos al supuesto de que el proceso de producción obtiene un solo producto.

Costes de Producción Conjunta, se refiere al proceso de producción en que se obtiene un producto principal y otros que según su naturaleza se agrupan así:

- Subproductos: de una misma materia prima se obtiene un producto básico y otro de carácter secundario.
- Residuos: se obtiene inevitablemente y al mismo tiempo que los productos y subproductos, siempre que tengan un valor intrínseco y, en consecuencia, puedan ser vendidos y reutilizados en la empresa.
- Coproductos: se obtienen del mismo proceso de transformación y son igualmente importantes.

Costes por Procesos, Cuando se obtiene el producto acabado por una serie de operaciones sucesivas (fases de producción), los productos semiterminados en cada fase constituye la materia prima del proceso siguiente o bien son vendidos como tales.

2.3.6 Costes del Producto y del Periodo.

Con fines de determinación de los diferentes conceptos de costes, y sobre todo para facilitar la determinación del resultado del ejercicio, los costes pueden ser clasificados en: Costes del Producto y Costes del Periodo.

Los costes del producto son aquellos costes que pueden ser identificados con la compra o producción de productos para su venta; estos costes son inventariables hasta el momento de su venta. Desde el punto de vista de fabricación, los tres principales elementos de costes de los productos son: materiales directos, mano de obra y costes indirectos de fabricación. Estos tres conceptos se vinculan con el producto, de forma tal que pasan a ser costes incorporados a los inventarios.

El coste del periodo se presume que beneficia unicamente al ejercicio en el que se ha incurrido, y, por tanto, se consume en el ejercicio económico contable. Los costes del periodo incluyen los costes no productivos a los que nos hemos referido.

2.3.7 Costes Relevante e Irrelevantes.

Son costes relevantes los que variaran en función de la decisión que se adopte. También se les conoce como costes diferenciales. Ejemplo: en situación de subactividad, al recibirse un pedido especial, los costes que cambiarán si se acepta el pedido son los de materias primas, energía, fletes, etc. La depreciación del edificio permanecerá constante por lo que los costes primeros serán relevantes, y el segundo irrelevante para tomar la

decisión. Los costes irrelevantes serán aquellos que no varían en función de la alternativa elegida.

Para la adopción de decisiones los costes pueden ser clasificados, a tenor de la incidencia que sobre dichos costes puede tener una determinada decisión, en: costes relevantes y costes irrelevantes. Los costes relevantes son aquellos costes que se verán influenciados, o que pueden cambiar, como consecuencia de una decisión, mientras que los costes irrelevantes son aquellos que no se verán afectados por dicha decisión. Por ejemplo, si se está evaluando la conveniencia de realizar ciertos trabajos utilizando el coche particular o el transporte público, el impuesto de circulación y los costes del seguro son irrelevantes, dados que estos permanecerán invariables sea cual fuera la alternativa elegida; sin embargo, el coste de la gasolina dependerá de la alternativa elegida y, por lo tanto, será un coste relevante para la adopción de esta decisión.

Los costes relevantes pueden agrupar por un lado, aquellos costes que se esperan puedan originarse como consecuencia de un curso de acción determinado, que se está evaluando en el análisis de cursos de acción alternativos. La identificación de los costes relevantes, en la adopción de una determinada decisión, supone efectuar un análisis de los costes orientados al futuro, y que puede poner de manifiesto, tanto los costes adicionales en que se incurre como consecuencia de un determinado curso de acción, como los costes que pueden ser evitados como consecuencia de la elección de una alternativa frente a otra.

2.3.8 Costes Controlables y no Controlables.

Para poder realizar esta clasificación es necesario como paso previo establecer cuáles son los diferentes centros de responsabilidad, así como las personas que van a dirigirlos, por ejemplo el director de compras. Y es respecto de esa persona como se enjuicia la capacidad para controlar o no un determinado coste. Así pues, los costes controlables con respecto a una persona responsable serán aquellos sobre los que tal directivo tiene capacidad de decisión, tanto sobre la conveniencia de incurrir o no en él, como sobre su importe. Y serán considerados costes no controlables aquellos que escapan de la capacidad de un directivo determinado para poder tomar cualquier tipo de decisión sobre él.

2.3.9 Costes Evitables e Inevitables.

En ocasiones los conceptos de costes evitables e inevitables son aplicados como alternativa a la clasificación de los costes en: Relevantes e Irrelevantes. Los costes evitables son aquellos en que no se incurre si se adopta una determinada alternativa, mientras que los costes inevitables son aquellos en que se incurre, con independencia de la decisión adoptada. Solamente serán considerados como costes evitables aquellos costes que son determinantes para una determinada alternativa en un proceso de adopción de decisiones. En este caso el planteamiento se centra en aceptar la alternativa que genera unos ingresos superiores a los costes evitables.

Los costes evitables, en sentido amplio, pueden ser definidos como los costes específicos vinculados a una actividad o segmento de una empresa, que podrían ser evitados si la actividad o el segmento dejarán de operar o existir.