

PROGRAMA GARAITUZ PROGRAMA

eman ta zabal zazu



Universidad
del País Vasco Euskal Herriko
Unibertsitatea

Gida

Enpresetan kostu-sistema
ezartzeko gida

Behin-behineko1 bertsioa – Versión borrador 1

Eduardo Malles

Garaituz Taldea UPV-EHU

21 de diciembre de 2015.eko abenduaren 21

Enpresetan kostu-sistema ezartzeko gida

1) KONTUTAN HARTU BEHARREKO ASPEKTUAK

- **Ematen den aurrera pausu bakoitza azaldu beharra dago**, posizionamendu jakinen zergatia arrazoituz. Emandako aurrera pausu denen **informe bat landu** beharra dago.
- Kostuen kalkulurako dokumentuen frogatzea ezinbestekoa da.
- **Kostuen kalkulu eraginkorrerako ezinbestekoa da informazio bideen analisia**, hasieratik diseinatua egon behar dena: beharrezkoak diren datuak (sisteman datu sartzea: hasierako informazio-iturriak) eta oinarrituriko dokumentuak, zeinek lantzen dituen, zenbatero, nora eramaten diren, zeinek prozesatzen dituen, nola prozesatzen diren, nola artxibatzen diren... 3B atalean ikusi.

2) HASIERA ANALISIA: Kostu-sistema gauzatuko den ingurunea finkatu

Zein enpresari? Zertarako? eta Zenbatero?

- **Enpresa mota.** Ezaugarriak aztertu: sektorea, produktu mota, erabilitako materialak, enpresa guneak, higiezinetan inbertsioak, fabrikazio faseak...
- **Zuzendaritzaren beharrak:** zein informazio behar duten eta zein motatako informeak garatu behar diren...
- **Informazioaren iragankortasuna:** hilekoa/hamabostaldikoa, eskaera gainekoa → **Periodifikazioaren***** garrantzia

3) ANALISI SAKONA. Enpresa Informazio Sistemaren Marko Izanduna

Zer dago enpresan?

Informazioaren bilaketa

a) Kontabilitate Finantzarioa

- Nola dago?, Zein programa erabiltzen dira? Zenbatero eguneratzen dira datuak?, Nork sartzen ditu datuak eta nola?

Ondorioa: Indarrak eta ahuleziak kontutan hartu Kostu-sistema bat ezartzeko.

Hobekuntzarako alorrak

b) Informazio zirkuitua eta euskarri diren dokumentuak

- Lanean aritzeko dokumentuak, Nork betetzen ditu?, Zertarako?, Zenbatero?, Nork jasotzen ditu?, Nork prozesatzen ditu?
- Kontrolerako dokumentuak:
 - a. Inbentariokoak: biltegi fitxak, barra-kodea, sarrera- eta irteera-txartelak...
 - b. Eskulan zuzena: lan-fitxak, soldatak, gizarte-aseguruak...
 - c. Higiezinaren amortizazioak/konponketak: eskuratze prezioa, baliagarritasun bidez (fisikoa/funtzionala), makinen erabilpenaren denboraren kontrola...
 - d. Kanpo zerbitzuak: energia-, gas-, telefono-fakturak...

Ondorioa: informazio zirkuitu eta Kostu-sistema ezartzeko euskarri-dokumentuen Indar eta Ahuleziak. Hobekuntzarako alorrak.

c) Kostuen Kontabilitatearen izatea

- Egon badago edo ez? Baiezkoa bada, erabilitako metodologia aztertu behar da (prestakuntza ikastaroaren materiala gainbegiratu eta ondoren dokumentu honetan zehar emango ditugun pausuak).
- Kostuen informazio-sistemaren euskarri informatikoa: ERP, kalkulu orriak. Euskarriaren analisia.

Ondorioa: ezarritako Kostu-sistemaren Indar eta Ahuleziak. Hobekuntzarako alorrak.

4) KONPONBIDEAK PROPOSATUZ

- a) Zer egin lehenengo aldiz ezartzen baldin bada?
- b) Zein aldaketa egin sistematik balego?
- Baldin balego, bai Kontabilitate Finantzario zein Kostuen informazio-sistemarentzako hobekuntza aspektuak.
- Fabrikazio Diagramaren Ikerketa: lehengaia enpresara sartzen denetik (diseinuaren fasetik) produktu izatera heltzen den arteko (industri enpresa) pausuen segidaren analisia. Gainerako enpresetan eskaria egiten denetik, honen salmentara arteko jarduerak/guneak adierazi beharko dira. Enpresan gauzatzen diren funtzio danak jaso behar dira: diseinua, salmentak, biltegiatzea, eraldaketa (baldin balego), salmentak, salmenta ondorengoa; azkenik, administrazioa (produktuaren fabrikazio zein salmentarako beharrezko kostua ez bada ere)→ kontuz honen egozpenarekin metodologiaren 3.fasean.
- **Ezartzeko metodologia** (hemen jasotakoaz gain, prestakuntza ikastaroaren materiala begiratu)

METODOLOGIAREN GARAPENA

1GO ETAPA: Datuen sarrera sistema: faktore emankorren sailkapen eta birsailkapena

a) Faktore emankorren sailkapena: Kontabilitate Finantzarioaren Galera eta Irabazien Kontuko 6. Taldearen analisia (salmentak eta gastuak):

- Sisteman sartu eta sartzen ez diren kontzeptuak: datuak xahutu: ustiapen objektuekin harremana dutenak gehitu.

- **Periodifikazioarekin***** adi! → Sortzapena. Kontabilitate Finantzarioak Kostuen periodo ezberdineko datuak jaso al ditu: horniduren fakturak, komunikazioak, pertsonalaren kostearen arazoa...

b) Kontabilitate Finantzarioan jaso ez diren edo gaizki jasotako datuak (barne-kalkuluak), besteak beste amortizazioa (balio-galera funtzionala vs. Balio-galera fisikoa), aurreikusitako lermak, aukerako kosteak...

Behin datuak sisteman sartuta, komenigarria da kostu bakoitzak totalaren barruan duen garrantzia aztertzea, kostu hauen analisia nabarmentzeko.

Aztertu eta kontutan hartu beharreko kostu faktoreak

1- Kostu elementu ezberdinak zehaztu (izendapena) eta kalkulatu (zenbatekoa) dira.

- **Materialen kostua.** Landu beharreko alderdiak:

- 1) Sarrera balioa,
- 2) Irteera balioa: FIFO, PMP, banakako identifikazioa, NIFO, Kostu estandarra...
- 3) Lermak (kalitatearen kontrola), etab. Egokia bada, aurreikusitako kontsumoa (produktuaren jasotze fisikoa era aurreikusitako lermak) eta kontsumo erreala (jasotze fisikoa eta lerra errealak) ezberdindu behar da. Kontsumo errealekin bakarrik lan egin daiteke; hala ere, eskariekin lan egiten denean eta prezioak fabrikazio prozesua hasi aurretik ezartzen direnean, aurreikusitako lehengaien kontsumoa kalkulatzeko ezinbestekoa izango da eskariaren kostua zehazteko. Bestelako faktore emankorrek gauza berbera gertatzen da.

- **Pertsonalaren kostua.** Landu beharreko alderdiak:

- 1) orduen zenbatzea: ordu motak. Ondorengo pausu denak baldintzatu al dituen erabakia ADI!: kontratu-ordua; agertze-ordua; jarduera-ordua; produktibitate-ordua.
- 2) biltzen dituen kostuak: soldaten kostua, gizarte-segurantza enpresaren kontura, kontutan hartu beharreko beste kostu batzuk.
- 3) kontzeptu batzuk aintzat hartzearen arazoak: ordu-gehirriak, oporraldiak, aparteko ordainsariak, etc.

- **Zeharkako kostuak** (Fabrikazio Gastu Orokorrak):

- 1) Amortizazioak: balio-galera motak, kontutan hartu beharreko balioak, etab.
- 2) Konponketak eta mantenua: kalkuluak, egozteak (erreala edo aurreikusia)...
- 3) Hornitze eta komunikazio kostuak: energia, ura, gasa, telefonoa...
- 4) Zergak: ikasgelak, egozteak, etab.
- 5) Aseguruak eta alokairua
- 6) kapital kostua (berezkoa eta besteen) eta aukera-kostuak: kontutan hartu edo ez, kalkulua, egozteak, etab.
- 7) beste kostu batzuk: askotariko materialak...

Aurretik adierazi den bezala, *kontabilitate-aldia* hartu behar da kontuan (hileko edo hiruhileko) **periodifikazio***** aldaketak egiteko, beharrezkoa balitz.

2- Kostuen birsailkapena ematen da, enpresak nahi izanez gero, honentzako erabilgarriagoak izan daitezkeen sailkapenetan. Honek dira ezinbestekoak, beti egin beharko liratekeenak (1go eta 2. bada ere):

- a) *Jarduera mailaren arabera*: finkoak, aldakorrak y mistoak
- b) *Produktu eta zerbitzuekiko* (zuzenak eta zeharkakoak) *duen egoztearen* arabera, edo guneei esleitutakoak (zuzenak eta zeharkakoak).
Zuzeneko kostuak egozte fasera eraman al dira zuzenean (3.), adibidez: zuzeneko eskulana eta materialen kontsumoa, edo lehenagotik kokatzea.
- c) *Jarduera murriztearen aurrean duen jarreraren arabera*koa: saihestu al direnak eta saihestezinak.

2. fasea: Kostuen kokapena

Gune, sail, atal edo enpresak dituen jarduera (ABC Sistema) ezberdinen artean banatzen dira kostuak. Ezinbestekoa da gune bakoitzeko arduradun bat egotea

Eman beharreko pausuak:

OHARRA: ikerketa honen barneko enpresa gehienetan 6, 7 eta 8.pausuak ez dira kontutan hartzen arrazoi askorengatik, beraz baztertu ahalko lirateke. Kasu honetan, gune nagusi eta laguntzaileen ezberdintasunak ez dauka zentzurik. Jarduerekin lan egiten baldin bada (ABC Sistema), gune bakoitzean ematen diren jarduerak bereizi beharko lirateke eta bakoitzaren kostuak topatu, jarduera horien kostuen jarreraren lan-unitate ("cost-drivers" edo kostu-eragileak)adierazgarriak ahaztu gabe; metodologia bera izango zen, deszentralizatuagoa ordea.

- 1- **Enpresaren gune ezberdinak identifikatzen dira**. Adibidez: diseinua, hornikuntza, eraldaketa (honen zatiketa egokiekin), komertziala, administrazioa, salmenta ondorengoa, etab.
- 2- Guneak bitan banatzen dira: **Nagusiak** eta **Laguntzaileak**.
- 3- **Gune bakoitzerako lan-unitate kopurua zehazten da**. Gune horien kostuen jarreraren lan-unitate adierazgarriak dira.
- 4- **Kostuak, gune ezberdinen artean banatzen dira**. Gune horiei atxikituriko kostu zuzenek ez daukate inongo zailtasunik; zeharkako kostuak, kostu-elementu hori hobekien irudikatzen dituzten lan-unitateen arteak banatu beharko dira.
- 5- Behin kostu denak banatuta (gutxienez zerbitzuekiko zeharkakoak), **kostu primarioak** edukiko ditugu.
- 6- Euren artean lagundu (aldebakar edo aldebiko) diren gune laguntzaileen artean sortu diren arazoak konponduko ditugu (mantenu, energia... sailetan), edozein delarik ekuazioaren ebazpena.
- 7- Behin sail laguntzaileetatik kostu finalak lortu ditugula, hauek banatu egingo dira sail nagusien artean, bata besteekiko eduki duten erabilera kontutan hartuta. Pausu honi **Azpi-banaketa** edo **Bigarren mailako banaketa** deitzen zaio. Erabilitako

prozedurari “agortze-printzipioa” deritzo, hau da, lehenengo gune gehiago laguntzen dituen gunearen kostuak banatzen dira, eta horrela prestazio gutxien burutzen dituen gunera heldu arte. Banaketa “ur jauzi” eran egin daiteke ere, besteengandik kosturik jasoko ez duen gunetik hasita, bata bestearen segidan.

- 8- Sail nagusietako kostuak edukita, sail horietan gauzatu al diren arazoak konpontzen dira (6.puntua ikusi), azkenik gune edo sail horietako **behin betiko kostuak** lortuz.
- 9- Gune nagusi bakoitzeko lan-unitate kostuaren kalkulua egingo dugu, kostu totalak gune bakoitzeko lan-unitate kopuruaren artean zatituz. Honek, **egozte fasean**, guneen kostuak ustiatze objektu ezberdinen artean banatzeko balioko digu.

3. Fasea: Kostuen egozpena

Eman beharreko pausuak:

- 1- **Enpresak dituen ustiapenerako arrazoiak zehaztea. Zertan aritzen da enpresa?:** produktuak, zerbitzuak, eskariak, etab.
- 2- **Erabiliko dugun kostuen eredua aukeratuko dugu**, hasieran zehaztutako helburuen arabera. Kostuen eredu funtzioa kostuak banatzean datza, modua edozein delarik, eredu bat edo beste erabiltzearen enpresaren kostu totalak aldatzen ez direlarik. Honelako kostu ereduak (partzialak edo osoak) aurkitu al ditugu: direct-costing, funtzionala, full-costing, etab. Eredu hauetako bakoitzak bere alde on eta txarrak ditu. Erabilitako eredu motak zehaztuko du zein kostu doakien kostu-eramaileei (ustiapen objektuak), eta zuzenean emaitzetara zamatzen diren kostuak (4.fasea). Bitarteko eredua aukeratu daiteke, egokia baldin bada.
“Full-costing”a da gure inguruneko enpresek gehien erabiltzen duten eredua.
Enpresaren zeharkako kostuak banatzean gako bakarra erabiltzean sortzen da arazoa (normalean, “bestelako kostuak” dira). Zentzudunena gune bakoitzeko zeharkako kostuak batzea da, eta ondoren, lan-unitate nabarmen bakoitzarekin banatzea (ordu kopurua pertsonako, ordu kopurua makinako, fabrikatutako produktuak, kontsumitutako energia, etab.). Administrazioa kostuak banatzean zailtasunak sortzen dira, kostu horren jarreraren lan-unitate nabarmenaren ezagatik. Honen ondorioz, “esleituriko beste kostuak” erabiltzen dira kostu horiek gorde eta proportzionaltasuna gordez. Situazio honek produktuen/eskarien kostuen igoera ekar dezake, eta kostu totalen prezio azpitik dauden eskariak ez onartzera, nahiz eta kasu askotan onartu beharrekoa izan.
- 3- **Ustiapen objektuen artean banatuko dira kostuak.** Zuzeneko kostuak lehenengo fasetik esleitu daitezke, eta zeharkakoak, gune edo sail bakoitzaren ustiapen objektu bakoitzak erabili duen lan-unitate bakoitzaren arabera banatu beharko lirake. Beharrezkoa balitz, **unitate baliokideen** erabilerara jo daiteke. Ikertutako kostu eramaileek (ustiapen objektuak) diru-sarrerara errealak edo kalkulatuak (transferentzi prezioak) sor ditzakete.
- 4- Bien zerbitzuaren kostu totala kalkulatu ostean, **objektuen ustiapeneko banakako kostua** kalkulatu da. Ustiapen objektu familiatan batu al da, egokia balitz.

4. Fasea: Marjina eta emaitzen kalkulua

Enpresaren eta ustiapen objektuen emaitzak kalkulatu behar dira.

Eman beharreko pausuak:

- 1- Salmentekin lorturiko diru-sarrerak jasotzen dira
- 2- Aurreko fasean topatutako **objektu bakoitzaren kostuari** (salmenten kostuak: kostu prezioko salmentak) ustiapen objektu bakoitzaren diru-sarrera (salmentak, salmenta prezioan) kentzen zaio.
- 3- Aintzakotzat hartzen ditugun **gainontzeko kostuak** kentzen dira, egozpen fasera eramaten ez diren guneka, ustiapen objektu bakoitzera egokiturikoak, ustiapen objektu bakoitzaren emaitza lortuko dugularik.
- 4- Emaitzen koadroko totalen zutabearen barruan, oraindik ezabatu ez diren gune edo sailen kostuen kenketa egingo da, ustiapen objektu baten bati esleitu gabe. Era honetan, enpresaren emaitza finala lortuko dugu Barne, Kudeaketa eta Kostuen Kontabilitatearen ikuspegitik.

ERANSKINA: Euskarri informatikoa

Eredu ezberdinei dagozkion faseak **kontu-dokumentuetan** (bi sarrerako orriak) jaso daitezke, **kalkulu orri –Excel-** edo **ERP** baten gauzatzen direnak, honako dokumentuak lortuz:

- **Koadro bat (sailkapena/kokapena)**, lehenengo eta bigarren faseak jasotzen dituenak. Kostu zuzenak lehenengo etapan kalkulatu daitezke, baina ezin ditugu koadroan txertatu, 3.fasean batzen baitira.
- **Beste koadro bat (kokapena eta egozpena)**, bigarren fase totala edo partziala jasotzen duena, baita lehenengo (zeharkako kostuak) eta hirugarren fasean (kostuen egozpena) zati bat.
- **Beste koadro bat (marjinak eta emaitzak)**, enpresa eta zerbitzu bakoitzaren emaitzak jasotzen dituenak, diru-sarreraren eta lehenengo (batzuetan) eta bigarren koadroko datuen bitartez sortutakoa, erabilitako ereduaren arabera.
- Enpresaren *izateen mugimenduen* erregistroa (**inbentario fitxa**).