



# Gida-Guía

## Implantación de un sistema de costes en pymes

*Behin-behineko 1.0 bertsioa – Versión borrador 1.0*

**Edaurdo Malles**

**UPV/EHU**

**21 de diciembre de 2015.eko abenduaren 21**

# Guía para la Implantación de un sistema de costes en pymes

## 1) ASPECTOS PREVIOS A CONSIDERAR

- Cada paso que se dé debe explicarse, razonándose el porqué de ciertos posicionamientos y no de otros. Tiene que **confeccionarse un informe** sobre todos los pasos dados.
- La **justificación documental** para el cálculo de costes es fundamental.
- **El análisis de los circuitos informativos es esencial para el efectivo cálculo de costes**, y se debe diseñar desde un principio: qué datos se necesitan (entrada de datos al sistema: las fuentes de información iniciales) y documentos en los que se soporta, quién los realiza, cada cuanto tiempo, donde se llevan, quién los procesa, cómo se procesa, cómo se archivan... Ver apartado 3b.

## 2) ANÁLISIS INICIAL: Fijando el entorno en que se va a desenvolver el sistema de costes

*¿A qué empresa? ¿El para qué? y ¿Cada cuánto?*

- **Clase de empresa.** Analizando sus características: sector, clase de productos, materiales que se utilizan, centros de la empresa, las inversiones en inmovilizado, fases de fabricación...
- **Necesidades de la dirección:** qué información necesitan y qué clases de informes hay que desarrollar...
- **Temporalidad de la información:** mensual/quincenal, por pedido → La importancia de la periodificación

## 3) ANÁLISIS EN PROFUNDIDAD. Marco existente del Sistema de Información Empresarial *¿Qué hay en la empresa? Buscando información*

### a) La Contabilidad Financiera

- ¿Cómo la tienes?, ¿Qué programas se utilizan? ¿Cada cuánto se actualizan los datos?, ¿Quién introduce los datos y cómo?

Conclusión: Fortalezas y debilidades para implantar un sistema de Costes. Áreas de mejora

### b) El circuito informativo y los documentos soporte

- Documentos con los que se trabaja, ¿Quién los cumplimenta?, ¿Para qué?, ¿Cada Cuánto tiempo?, ¿Quién los recoge?, ¿Quién los procesa?
- Documentos para el control:
  - a. De los inventarios: fichas de almacén, código de barras, vales de entrada y salida...
  - b. La Mano de Obra Directa: fichas de trabajo, nóminas, seguros sociales...

- c. Los inmovilizados y sus amortizaciones/repificaciones: precio de adquisición, vida útil (física/funcional), control de tiempos de utilización de la maquinaria...
- d. Los servicios exteriores: facturas de energía, gas, teléfono...

Conclusión: Fortalezas y debilidades del circuito informativo y los documentos soporte para implantar un sistema de Costes. Áreas de mejora.

**c) La existencia de Contabilidad de Costes**

- ¿Existe o no? En caso afirmativo analizar la metodología utilizada (ver material curso de formación y los pasos que daremos posteriormente en este documento).
- Soporte informático del sistema de información de costes: ERP, hojas de cálculo. Análisis del soporte.

Conclusión: Fortalezas y debilidades del sistema de Costes implantado. Áreas de mejora.

**4) PLANTEANDO SOLUCIONES**

- a) Si se implanta por primera vez: ¿Qué hacer?
- b) Si ya existe un sistema: ¿Qué cambios realizar?:

- Aspectos de mejora para el sistema de información existente, tanto de Contabilidad Financiera como de Costes, si lo hay.
- Estudio del Diagrama de Fabricación con detalle: análisis de la secuencia de pasos a dar desde que entra la materia prima en la empresa (incluso desde la fase de diseño) hasta que sale como producto terminado (empresa industrial). En el resto de empresas deberán señalarse las actividades/centros existentes desde que se solicita el pedido hasta su venta. Deben recogerse todas las operaciones (funciones) que se realizan en la empresa: diseño, compras, almacenamiento, transformación (si la hay) con sus distintos centros o secciones, ventas, post-venta; y por último, administración (aunque éste no sea un coste necesario ni para fabricar el producto ni para venderlo) —————> cuidado con su imputación en la 3ª fase de la metodología.
- **Metodología a implantar** (ver material curso de formación aparte de lo aquí recogido)

## DESARROLLO DE LA METODOLOGÍA

### 1ª etapa: La entrada de datos al sistema: clasificación y reclasificación de los factores productivos

a) Clasificación de los factores productivos: Análisis del grupo 6 (Compras y gastos) de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de la Contabilidad Financiera:

- Qué conceptos se introducen al sistema y cuáles no: depurando datos: Sólo incluir los que tengan relación con los objetos de explotación.
- ¡Cuidado con la periodificación! → El devengo. La Contabilidad Financiera puede recoger gastos con periodo distinto que la de Costes: facturas de suministros, comunicaciones, el problema del coste de personal...

b) Incorporación de costes no recogidos en la Contabilidad Financiera o que consideramos mal calculados (cálculos internos), como las amortización (depreciación funcional “versus” depreciación física), mermas previstas, costes oportunidad...

Es conveniente, una vez introducidos los datos al sistema, que se analice la importancia que tiene cada coste dentro del total para hacer más hincapié en el análisis de esos costes.

### Factores de coste a analizar y aspectos a considerar

1- Se determinan (denominación) y calculan (importes) los distintos elementos de coste (factores de coste)

- **Coste de materiales.** Aspectos a tratar:
  - 1) Valor de entrada,
  - 2) Valor de salida: FIFO, PMP, Identificación individual, NIFO, Coste estándar...
  - 3) Mermas (control de calidad), etc. Deben diferenciarse, si así se cree oportuno, el consumo previsto (incorporación física al producto y mermas previstas) con el consumo real (incorporación física y merma reales). Puede trabajarse sólo con consumos reales; no obstante, cuando se trabajan con pedidos y se fijan precios “a priori” (antes de comenzar la fabricación de ese pedido) calcular el consumo previsto de la materia prima será fundamental a la hora de determinar el coste del pedido, de la misma forma que con el resto de factores productivos.
- **Coste de personal.** Aspectos a tratar:
  - 1) medición de las horas: clases de hora. Elección que puede condicionar todos los pasos posteriores ¡Mucho cuidado!: hora de contrato; hora de presencia; hora de actividad; hora de productividad.
  - 2) costes que engloba: coste de los sueldos y salarios, seguridad social a cargo de la empresa, otros costes a considerar.
  - 3) problemas en la consideración de algunos conceptos: horas extraordinarias, vacaciones, pagas extraordinarias, etc.

- **Costes indirectos** (Gastos Generales de Fabricación fundamentalmente):

- 1) Amortizaciones: clases de depreciación, valores a tener en cuenta, etc.
- 2) Mantenimiento y reparaciones: cálculos, imputación (previsional o real), etc.
- 3) Coste de suministros y comunicaciones: energía, agua, gas, teléfono, etc.
- 4) Tributos: clases, imputación, etc.
- 5) Seguros y arrendamientos,
- 6) Coste del capital (propio y ajeno) y los costes-oportunidad: su consideración o no, cálculo, imputación, etc.
- 7) Otros costes: materiales diversos, otros costes.

Como ya se ha indicado anteriormente habrá que tener en cuenta el *periodo contable* con el que se trabaja (mes o trimestre normalmente) para realizar, si fuese necesario, los ajustes por *periodificación* necesarios.

**2- Se reclasifican los costes**, si la empresa lo desea, en otra u otras clasificaciones que puedan ser útiles para la empresa. Las fundamentales, y que deberían realizarse siempre (por lo menos las 2 primeras) son:

- a) En función del *nivel de actividad*: fijos, variables y mixtos
- b) En función de su *imputación a los productos o servicios* (directos e indirectos), o de su asignación a los centros (directos e indirectos).  
Los costes directos pueden llevarse directamente a la fase de imputación (3ª), como por ejemplo: la mano de obra directa y el consumo de materiales, o localizarse previamente.
- c) En función de su comportamiento ante una disminución de actividad: evitables y no evitables.

## **2ª etapa: Localización de costes**

Se reparten los costes entre los distintos centros, departamentos, secciones, talleres o actividades (Sistema ABC) que tenga la empresa. Es fundamental que en cada centro exista un responsable que se haga cargo de lo que ahí ocurre.

Pasos a dar:

NOTA: Los pasos 6, 7 y 8 en la mayoría de las empresas que son objeto de estudio en este proyecto no suelen considerarse por diversos motivos, luego podrían prescindirse de ellos. En ese caso la diferenciación de centros principales y auxiliares no tendría razón de ser. En el caso de trabajar con actividades (sistema ABC) dentro de cada centro deberían diferenciarse las actividades que se dan y hallar los costes de cada una de ellas así como las unidades de obra ("cost-drivers" o inductores de costes) representativas del comportamiento de los costes de esas actividades; la metodología sería la misma que la expuesta pero con más descentralización.

- 1- **Se identifican los distintos centros de la empresa.** Ejemplo: Diseño, aprovisionamiento, transformación (con sus divisiones correspondientes), comercial, administración, post-venta, etc.
- 2- Se diferencian los **centros en Principales y Auxiliares.**
- 3- **Se determinan las unidades de obra que corresponden a cada centro.** Son unidades de obra representativas del comportamiento de los costes de esos centros.
- 4- **Se reparten los costes entre los distintos centros.** Los costes directos a esos centros no tienen mayor dificultad; los costes indirectos habrá que repartirlos a través de las claves de reparto (unidades de obra) que represente mejor ese elemento de coste.
- 5- Una vez repartidos todos los costes (como mínimo los indirectos a los servicios) tendremos ya los **costes originales** o primarios o autónomos.
- 6- Resolveremos los **problemas que surjan entre centros auxiliares** (por ejemplo sección de mantenimiento, energía, etc.) que se hayan prestado ayuda (unilateral o bilateral –recíproca-), acudiendo si es preciso a un planteamiento de ecuaciones con incógnitas para su resolución.
- 7- Una vez obtenidos los costes finales de las secciones auxiliares se repartirán éstas entre las secciones principales según el uso que hayan tenido éstas de aquéllas. A este paso se le denomina **subreparto o reparto secundario**. El procedimiento utilizado suele ser el “principio de agotamiento”, es decir primero se reparten los costes del centro que a más centros ayude y continuar hasta que se haya repartido el centro que menos prestaciones realice. También el reparto se puede realizar “en cascada”, repartiéndose primero aquel centro que no va recibir costes del resto, y así sucesivamente.
- 8- Una vez obtenidos los costes de las secciones principales se resuelven los problemas que pueden surgir entre esas secciones (ver punto 6º), obteniéndose al final los **costes definitivos** o totales de esas secciones o centros.
- 9- Calcularíamos el **coste por unidad de obra** por centro principal dividiendo los costes totales entre el número de unidades de obra que cada centro. De esa forma ese cálculo nos servirá para poder distribuir en la siguiente etapa (imputación) los costes de los centros entre los distintos objetos de explotación.

### 3ª Etapa: Imputación de costes

Los pasos a dar serían:

- 1- **Determinaríamos los objetos de explotación que tiene la empresa ¿A qué se dedica la empresa?:** productos, servicios, pedidos, etc.
- 2- **Elegiremos el modelo de coste concreto a utilizar,** dependiendo de los objetivos fijados en un principio. Los modelos de coste lo que hacen es distribuir los costes de una u otra forma, aunque los costes totales de la empresa no cambien por el hecho de utilizar un modelo u otro. Nos podemos encontrar con modelos de coste

(parciales o completos) como: direct-costing, funcional, full-costing, etc. Cada uno de estos modelos tiene sus ventajas e inconvenientes. Los modelos van a determinar qué costes van a los portadores de coste (los objetos de explotación), y qué costes se cargan directamente a resultados (4ª etapa). Puede elegirse, si se considera adecuado, un modelo intermedio.

***El modelo más utilizado en las empresas de nuestro entorno es el “full-costing”.***

El problema surge cuando se quieren repartir los costes indirectos de la empresa y se utiliza una sola clave para ello (que normalmente es el “resto de costes”). Lo lógico es agrupar los costes indirectos por centros y de ahí repartirlos con la unidad de obra representativa de cada uno de ellos (hora persona, hora máquina, productos fabricados, energía consumida, etc.). La dificultad es mayor si se reparten los costes de administración, pues no suele haber una unidad de obra representativa del comportamiento de ese coste, y por tanto suele utilizarse el “resto de costes ya asignados” para repartir esos costes y guardar la proporcionalidad. Esta situación puede conllevar a “inflar” los costes de los productos/pedidos y a no aceptar demandas de ellos por un precio inferior a los costes totales, aunque en muchos casos sí debería aceptarse.

- 3- **Repartiremos los costes entre los objetos de explotación.** Los costes directos pueden asignarse ya desde la primera etapa, y los costes indirectos deberán repartirse en función del número de unidades de obra que haya utilizado cada objeto de explotación de cada centro o sección principal. Si es necesario aquí o en los repartos de la segunda etapa podremos acudir a la utilización de las **unidades equivalentes**. Los portadores de costes (objetos de explotación) que estudiemos pueden generar ingresos reales o calculados (precios de transferencia).
- 4- Una vez calculado el coste total del servicio se calculará el **coste por objeto de explotación individual**. Puede así mismo agruparse por familias de objetos de explotación, si se considera más adecuado.

#### **4ª Etapa: Cálculo de Márgenes y Resultados**

Deben calcularse los **resultados de cada objeto de explotación y de la empresa en general**.

Pasos a dar:

- 1- Se obtienen los **ingresos por ventas** obtenidos.
- 2- Se resta del ingreso de cada objeto de explotación (ventas a precio de venta) el **coste de cada uno de esos objetos (coste de las ventas: ventas a precio de coste)** hallado en la etapa anterior.
- 3- Se restan el **resto de costes** que consideremos, centros que no se llevaban a la fase de imputación, adecuados a cada objeto de explotación en particular con lo que obtendremos el **resultado de cada objeto de explotación**.
- 4- Aquellos costes de centros o secciones que no se hayan eliminado todavía se restan en la columna de totales del cuadro de resultados no asignándolos a ningún

objeto de explotación. De esa forma obtendremos el **resultado final de la empresa** desde la óptica de la Contabilidad de Costes, Interna o de Gestión.

### **APÉNDICE: Soporte informático**

Cada una de las etapas correspondientes a los distintos modelos puede recogerse en distintos **documentos contables** (*hojas de doble entrada*), que se materializan en una **hoja de cálculo-excel- o en un ERP**) de forma que podríamos tener los siguientes documentos:

- **Un cuadro (clasificación/Localización)**, en donde se recogiese la *primera* (normalmente los costes indirectos a los servicios) y *segunda etapa*. Los costes directos pueden calcularse en la primera etapa pero no adjuntarlos al cuadro ya que suelen incorporarse a la tercera etapa.
- **Otro cuadro (localización/imputación)**, en donde se recogiese parte o la totalidad de la *segunda etapa* (depende del modelo), e incluso parte de la *primera* (los costes directos) y la *tercera etapa* (imputación de los costes).
- **Otro cuadro (márgenes y resultados)**, que recogiese los *resultados de cada servicio y de la empresa* en general, que se confeccionará a partir de los ingresos y de los datos del primer (a veces) y segundo cuadro, dependiendo del modelo que se haya ido utilizando.
- Un registro del *movimiento de las existencias* de la empresa (**ficha de inventario**).



**Estudio de casos y ejemplos prácticos (en desarrollo)**