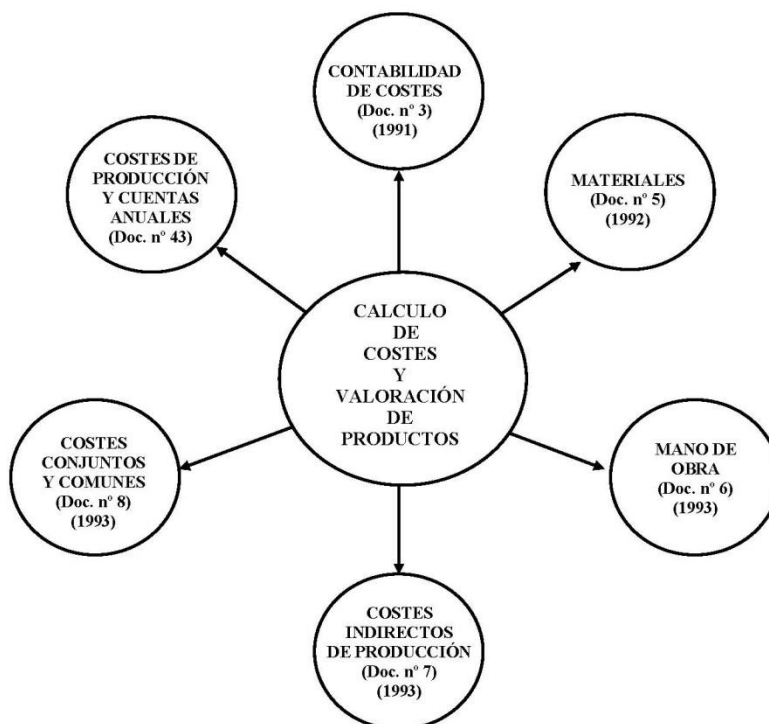


## ÁREA: CÁLCULO DE COSTES Y VALORACIÓN DE PRODUCTOS

La Comisión de Contabilidad de Gestión ha publicado hasta el momento un conjunto de seis Documentos relacionados con el área de "Cálculo de Costes y valoración de productos".

A continuación se recoge un Esquema gráfico que incluye los citados Documentos:



A continuación se exponen los objetivos y el resumen de los contenidos de cada uno de los seis Documentos que la Comisión ha elaborado en relación con esta área temática de la Contabilidad de Gestión.

### LA CONTABILIDAD DE COSTES: CONCEPTOS Y METODOLOGÍA BÁSICOS (Documento nº 3.- 1991)

#### 1. Objetivos y resumen del Documento

Este Documento tiene como objetivo presentar de forma resumida los principios teóricos que fundamentan las técnicas utilizadas en la práctica por la Contabilidad para el cálculo de los costes. Aunque son objeto de estudio sistemático todos los elementos que permiten estructurar y elaborar los informes de contabilidad de costes, se ha procurado que el Documento fuese complementario, pero no, sustitutivo, de los libros y manuales de costes existentes.

*La primera parte* del Documento aborda la descripción del marco conceptual que condiciona las técnicas contables utilizadas por la contabilidad de costes. Debe prestarse especial atención a los siguientes aspectos: A) Inclusión de la contabilidad y, por tanto, de la contabilidad de costes, dentro de los sistemas de información, cuya estructura formal debe explicitarse. B) Formalización de la actividad económica que permite describir las "transacciones externas" y que condiciona las reglas utilizadas para su registro, especialmente su valoración siguiendo criterios de "corriente financiera". C) Formalización de la actividad económica mediante el uso de las transacciones internas y que condiciona las reglas utilizadas para su registro, especialmente su valoración siguiendo criterios de "coste".

La actividad económica implica, además de los intercambios con el mundo exterior, el proceso de transformación de los bienes económicos. De los bienes y servicios adquiridos como factores para realizar la actividad económica se obtienen los bienes y servicios que serán objeto de enajenación. El concepto de *transacción interna* se utiliza para identificar los hechos que provocan la conversión de unos recursos en otros, en procesos económicos realizados internamente, es decir, sin que haya intercambios con el mundo exterior.

*La segunda parte* del Documento describe el ciclo contable de la contabilidad de costes, siendo su objetivo básico justificar la racionalidad de los principios y normas contables que utiliza. Debe prestarse especial atención a los siguientes aspectos: a) Paralelismo entre las conclusiones de la primera parte (marco conceptual) con las fases del ciclo de contabilidad de costes. b) Relación existente en la empresa entre: sistemas de información, contabilidad y contabilidad de costes. c) Aplicación

de la lógica deductiva para proponer un diseño del modelo contable básico para la contabilidad costes. La validez de esta propuesta queda condicionada por los "objetivos de coste" reclamados por la gerencia.

*La tercera parte* del Documento, relativa a los Métodos de la Contabilidad de Costes, incluye la descripción de las normas, reglas o criterios que se deducen del diseño del modelo básico de contabilidad de costes, sugerido en la parte segunda del Documento.

Estas normas, reglas o criterios son expuestos de forma más completa en los manuales de costes, razón por la que se ha renunciado a una exposición más explícita al redactar el presente Documento. Las mismas constituyen la base para los registros efectuados por las empresas en la práctica para elaborar sus informes sobre costes y rendimientos. Se ha considerado imprescindible explicitar la doble acepción que tiene el término "coste".

*La cuarta parte* del Documento, relativa a los Informes en la Contabilidad de Costes, tiene como finalidad completar la descripción del proceso de la contabilidad de costes, entendida como un sistema formal de información, realizando una breve referencia a su output, esto es, los informes.

En consecuencia, los informes en la contabilidad de costes quedan condicionados, como sucede en todo sistema de información, por su dimensión teleológica. La identificación de los usuarios de dichos informes contables (usuario externo versus usuario interno) y de sus respectivas demandas de información, constituyen la justificación de los dos apartados de la cuarta parte: "características de la información en la contabilidad de costes" y "clasificación de los informes que elabora la contabilidad de costes".

## **2. Índice del Documento**

Se recoge a continuación el Índice sintético de este Documento:

1. MARCO CONCEPTUAL.
  - 1.1. La contabilidad de costes y los sistemas de información.
  - 1.2. La actividad económica de las entidades. La transacciones externas.
  - 1.3. La actividad económica de las entidades. La transacciones internas.
2. EL CICLO CONTABLE DE LA CONTABILIDAD DE COSTES.
  - 2.1. Las fases fundamentales en el ciclo contable de la contabilidad de costes.
  - 2.2. Los elementos constitutivos del modelo contable básicos para la contabilidad de costes. Los objetivos de coste.
  - 2.3. La coordinación contable en la contabilidad de costes. El modelo contable básico.
3. LOS MÉTODOS DE CONTABILIZACIÓN DE LOS COSTES.
  - 3.1. La coordinación contable entre los diferentes ámbitos de la contabilidad.
  - 3.2. El análisis del coste de los factores atendiendo a su naturaleza.
  - 3.3. Reclasificación de los costes.
  - 3.4. Inventarios y contabilidad de costes.
  - 3.5. Los centros de análisis de costes.
  - 3.6. Determinación del coste de producción.
  - 3.7. Coste de bienes y servicios vendidos.
  - 3.8. Clases de ingresos.
  - 3.9. Análisis de márgenes y resultados.
  - 3.10. Las cuentas de diferencias y desviaciones.
4. LOS INFORMES DE LA CONTABILIDAD DE COSTES.
  - 4.1. Características de la información en la Contabilidad de Costes.
  - 4.2. Clasificación de los informes que elabora la Contabilidad de Costes.

APÉNDICE 1. Formalización de las transacciones externas de la empresa.

APÉNDICE 2. Una adaptación del modelo básico de la contabilidad de costes a un sistema dualista.

APÉNDICE 3. Modelos de informes de la contabilidad de costes.

## **MATERIALES: VALORACIÓN, ASIGNACIÓN Y CONTROL** (Documento nº 5.- 1992)

En este apartado se exponen seguidamente los objetivos y el resumen de los contenidos de cada uno de los seis Documentos que la Comisión ha elaborado hasta el momento en relación con esta área temática de la Contabilidad de Gestión.

### **1. Objetivos y resumen del Documento**

El objetivo de este Documento es analizar la valoración, la asignación y el control de los materiales en el ámbito empresarial interno, estructurándose formalmente en cuatro apartados y un Anexo.

El primer apartado tiene un carácter introductorio. En él se esbozan las líneas generales, delimitando el concepto y objetivos de la determinación del coste de materiales, así como las distintas alternativas que dicha determinación ofrece en función de los portadores de coste (materiales directos e indirectos) y de los sistemas de costes (variable (direct-costing), completo, e híbrido de ambos). Los dos apartados siguientes abordan el coste de materiales, su asignación y Control en un sistema de costes completos, haciendo referencia en todo momento a la Clasificación de los costes en directos e indirectos respecto a un determinado portador de costes previamente definido. Esta continua referencia a costes directos e indirectos a un portador de costes, proporciona al Documento una gran flexibilidad y capacidad adaptativa, pues facilita su utilización no sólo en los sistemas de coste completo, sino también cuando el sistema implementado es variable (direct-costing) o híbrido.

*A) Costes históricos:* Para el estudio del coste histórico, se ha diferenciado entre la valoración de los flujos de entrada y los flujos de salida del almacén en un período dado y la valoración de las existencias en una fecha concreta. El coste histórico de entrada en el almacén de un material viene dado por la agregación del coste directo del material adquirido y la parte que sea asignable, a dicho material, de los costes indirectos generados hasta el momento de la entrada.

*B) Presupuestación y sistemas de control económico:* El tercer epígrafe del Documento se destina al análisis de los materiales en un contexto de costes prospectivos. Los presupuestos de materiales detallan el programa de consumos, el programa de compras, el presupuesto de consumos y el presupuesto de compras. El estudio de estos programas y presupuestos requiere analizar con detalle las variables cantidad, calidad, plazos, precios y costes, así como su interrelación para cada uno de los materiales y su conjunto; son cuestiones todas ellas que se analizan en este epígrafe del Documento.

La aplicación de los mecanismos de control sobre los materiales comienza con la elaboración de los citados presupuestos, como control a priori, pero además, un control a posteriori supone calcular las diferencias (desviaciones) que pueden haberse producido entre los presupuestos y las realizaciones.

Atendiendo a las especificaciones de los programas y presupuestos de compras y consumos, las desviaciones en materiales se clasifican en desviaciones *económicas* (es decir, en precios) y desviaciones *técnicas* (es decir, en cantidades), diferenciándose en éstas últimas, si es necesario, entre desviaciones en *rendimiento* y en *combinación* de materiales. El Documento define y refleja la forma de cuantificar cada una de estas desviaciones.

*C) Nuevas técnicas de gestión de materiales:* Las variaciones en el entorno empresarial han conducido a un cambio progresivo en las políticas productivas. Para que un sistema de gestión de materiales subsista y tenga éxito, el aprovisionamiento, la fabricación y la distribución han de formar una cadena integrada en la gestión global de la producción. De ahí que en el último epígrafe del Documento se realice una primera aproximación a los sistemas integrales de planificación y control productivo, distinguiendo entre: 1) "Sistemas de gestión por empuje", en los que la demanda de productos *empuja* la producción para que se cumplan los calendarios de fabricación. Dentro de estos sistemas, el Documento recoge y describe el "Sistema de Planificación de las Necesidades de Materiales" (M.R.P.) y la "Tecnología de Producción Óptima" (O.P.T.). 2) "Sistemas de gestión por extracción", en los que la demanda real de productos *tira* u orienta la producción. Entre estos sistemas el Documento recoge el "Sistema Just in Time" (J.I.T.) y los "Sistemas de Fabricación Flexibles" (F.M.S.).

Junto con los criterios de selección, el Documento señala la prioridades tácticas, las ventajas y las limitaciones de cada uno de estos cuatro sistemas (MRP; OPT, JIT y FMS), así como sus posibles combinaciones.

### **2. Índice del Documento**

Se recoge a continuación el Índice sintético de este Documento:

1. EL COSTE DE LOS MATERIALES.
  - 1.1. Delimitación y objetivos.
  - 1.2. Formas de determinación.
2. PROBLEMAS DERIVADOS DE LA VALORACIÓN EN UN SISTEMA DE COSTES HISTÓRICAS.
  - 2.1. Valoración de los flujos de entrada en almacén.
  - 2.2. Valoración y asignación de los flujos de salidas del almacén.

- 2.3. Valoración de las Existencias.
- 3. PRESUPUESTACIÓN Y SISTEMAS DE CONTROL ECONÓMICO.
  - 3.1. Programa de compras.
  - 3.2. Presupuesto de materiales.
  - 3.3. Los estándares de materiales.
  - 3.4. Desviaciones en materiales.
- 4. NUEVAS TÉCNICAS EN LA GESTIÓN DE MATERIALES.
  - 4.1. Sistema de Planificación de las Necesidades de Materiales (M.R.P.).
  - 4.2. Tecnología de la Producción Óptima (O.P.T.).
  - 4.3. Just in Time (J.I.T.).
  - 4.4. Sistemas de fabricación flexibles (FMS).

ANEXO: Formulación matemática de la desviación en rendimiento y en combinación de materiales.

## **MANO DE OBRA: VALORACIÓN, ASIGNACIÓN Y CONTROL** (Documento nº 6.- 1993)

### **1. Objetivos y resumen del Documento**

El Documento aborda con detalle los aspectos fundamentales en los que ha de centrarse la gestión de la mano de obra, tales como los siguientes: a) Determinación y control de los tiempos de trabajo. b) Valoración del trabajo, es decir, cuantificación de los consumos y cargas que genera este factor. c) Asignación a productos de los costes generados. d) Presupuestación y control de costes de la mano de obra.

El coste de la mano de obra está integrado por la valoración económica del consumo total de factores incurrido en el proceso productivo.

Los costes de la mano de obra se suelen clasificar en dos grandes categorías, en relación con el objetivo de coste: a) Coste de mano de obra directa. b) Coste de mano de obra indirecta.

Se consideran como costes indirectos las siguientes retribuciones: plus de distancia, plus de transporte, gastos de contrato, indemnización por traslado, indemnización por despido y rescisión de contrato y retribuciones en especie.

Para asignar los costes de mano de obra al producto, es necesario dividirlos en directos e indirectos al mismo. Los primeros, por su propia definición, no plantean ningún problema. En cuanto a los indirectos, es necesario en cada caso buscar una variable relevante para su asignación. La asignación a productos de los costes indirectos de mano de obra estará en función del sistema de costes adoptado por la empresas (fabricación por pedidos, procesos continuos, etc...).

Debe también considerarse la problemática que en este aspecto plantea la imputación de determinadas partidas tales como: las pagas extraordinarias, el tiempo de vacaciones y permisos, el tiempo de preparación o inicio de órdenes de fabricación, el tiempo de averías o el de interrupciones en el proceso productivo, el coste de las horas extraordinarias y los costes de formación del personal.

En cuanto al tiempo de trabajo, se trata de conocer no sólo el tiempo total efectivo, sino también el que emplea cada trabajador en cada una de las tareas que se le asignan. Tiene aquí especial importancia el establecimiento de las necesidades de mano de obra a través de la normalización de las actividades de forma que, mediante los estudios sobre los métodos de trabajo y el análisis de tiempos predeterminados, se acceda a precisar las condiciones y tiempos estándar de referencia.

Para establecer el control de los costes de la mano de obra deben tenerse en cuenta las siguientes etapas: 1) Determinación del trabajo a realizar, para lo cual el estudio de tiempos se convierte en un instrumento de normalización de actividades que permite el establecimiento de las normas estándar sobre cantidad de mano de obra. 2) Análisis del tiempo de presencia y el de producción efectiva en el trabajo, para determinar la incidencia del tiempo improductivo, normal, anormal y por absentismo laboral.

En cuanto al presupuesto de mano de obra directa, es necesario cuantificar la mano de obra necesaria para obtener la producción prevista, por lo que el importe del coste estándar de mano de obra directa, puede desglosarse en dos componentes: a) Estándar técnico o de eficiencia. b) Estándar económico o de tasa horaria.

Por último, la motivación y la eficiencia del factor humano son dos aspectos íntimamente relacionados que inciden de forma particular sobre los sistemas de incentivos que puede adoptar la empresa. De aquí que, en el ámbito de la Contabilidad de

Gestión, esta problemática deba enmarcarse en el diseño de una medida de actuación presupuestaria que asegure que se ha conseguido lo previsto y en la forma que se debía.

## 2. Índice del Documento

Se recoge a continuación el Índice sintético de este Documento:

1. EL COSTE DE LA MANO DE OBRA
  - 1.1. Delimitación y objetivos.
  - 1.2. Componentes específicos del coste de personal.
  - 1.3. Sistemas de remuneración por rendimientos.
  - 1.4. La eficiencia de la mano de obra.
2. ASIGNACIÓN DEL COSTE DE LA MANO DE OBRA.
  - 2.1. Introducción.
  - 2.2. Criterios generales.
  - 2.3. Criterios específicos de asignación de determinados componentes del coste de la mano de obra.
3. PRESUPUESTACIÓN Y CONTROL DE COSTES DE LA MANO DE OBRA.
  - 3.1. Bases para el establecimiento del estándar de mano de obra.
  - 3.2. La curva de aprendizaje.
  - 3.3. Absentismo y control de coste de mano de obra.
  - 3.4. Desviaciones en mano de obra.
  - 3.5. Incidencia del coste estándar en el comportamiento del factor humano.
4. MOTIVACIÓN Y EFICIENCIA DEL FACTOR HUMANO.
  - 4.1. Teorías de la motivación.
  - 4.2. Las teorías sobre la motivación en el ámbito de la contabilidad de gestión.
  - 4.3. Los círculos de calidad como elementos de racionalización de los costes.
  - 4.4. Efectos de los incentivos sobre el rendimiento y la motivación.
  - 4.5. La formación y su incidencia en la eficiencia de la mano de obra.

- APÉNDICE I. Planificación de plantillas: un modelo.  
APÉNDICE II. Aspectos legislativos de los costes de personal.  
APÉNDICE III. Aplicación práctica de sistemas de remuneración por rendimiento.  
APÉNDICE IV. Ejemplo de curvas de aprendizaje.  
APÉNDICE V. La cultura empresarial y el factor humano.

## **COSTES INDIRECTOS DE PRODUCCIÓN: LOCALIZACIÓN, IMPUTACIÓN Y CONTROL** (Documento nº 7.- 1993)

### 1. Objetivos y resumen del Documento

Los costes indirectos se conceptúan como aquellos costes que no tienen una identificación clara con las unidades de actividad específicas o de producción. Por tanto, aún cuando son costes que contribuyen a la obtención de los outputs de la empresa, no pueden ser asignados a estos objetivos de una forma directa. Como ejemplos de costes indirectos se pueden citar: fuerza motriz, calefacción, luz, arrendamientos, etc.

Un adecuado análisis de costes aconseja efectuar la distinción entre los costes indirectos de producción y los costes indirectos generales. Así, los *costes indirectos de producción* son costes vinculados al proceso productivo, mientras que los *costes indirectos "generales"* aglutinan los factores de costes asignables a las restantes áreas funcionales de la empresa tales como: comercial, administración, finanzas, investigación y desarrollo, logística, etc. No obstante, conviene destacar que la inclusión o no de estos últimos, en el cálculo del coste del producto, dependerá del sistema de costes utilizado.

Concretando algo más la delimitación conceptual del término: *costes indirectos de producción* se podrían definir como *el coste de aquellos factores que contribuyen a obtener el output correspondiente*, exceptuando a tal efecto los costes directos (materia prima y mano de obra). Así, se pueden señalar como factores integrantes de esta categoría: combustibles; repuestos; amortización de maquinaria; mantenimiento; supervisión; control de calidad; suministros; etc.

Por otra parte, los costes indirectos de producción pueden ser clasificados atendiendo a diversos criterios, no obstante, en el Documento se analizan aquellos que se consideran más relevantes al objeto del mismo; así, los costes indirectos de producción pueden clasificarse:

La determinación, a nivel global, de los costes indirectos de producción incurridos durante un período ofrece una información muy limitada, por lo que, a fin de obtener información relevante, será necesario proceder a un *reparto o localización* de cada factor de coste en los distintos centros de responsabilidad que los han empleado.

El reparto de los costes indirectos constituye una parte importante del proceso de cálculo del coste del producto; el reparto "per se" suele ser arbitrario, por el hecho de que no pueden identificarse de manera inequívoca los costes indirectos con la unidad de actividad utilizada como indicador que está midiendo. A pesar de ello, los costes indirectos tienen que ser asignados a los objetivos de coste, por tanto, deberán desarrollarse técnicas que garanticen una asignación equitativa de los costes indirectos a cada departamento productivo y, en última instancia, a cada unidad de producto.

Por otra parte, la imputación de costes viene referida al proceso de asignación de los costes indirectos, previamente localizados en centros de actividad, a los objetivos finales de costes -trabajos, productos, y servicios habituales-.

La búsqueda de un equilibrio entre la capacidad física instalada y el nivel de venta o de producción, es uno de los objetivos que se deberá alcanzar, con el fin de acometer una correcta aplicación de los CIP. La *capacidad* hay que entenderla como la cantidad fija con que cuenta la empresa en relación tanto a factores productivos (planta industrial, equipo productivo), como al factor humano. La *actividad*, por su parte, representa el consumo u ocupación que se realiza de esa capacidad y, por tanto, es una magnitud variable.

En la determinación de la tasa de aplicación de los Costes indirectos de producción, la unidad de actividad constituye uno de los elementos fundamentales, puesto que es precisamente ésta la que permite imputar los costes del centro o departamento a los outputs obtenidos. En este caso, pues, los costes de un centro son la variable dependiente, mientras que la unidad de actividad es la variable independiente. Por tanto, se deberá seleccionar aquella/s unidades de actividad que más significativamente incida en el comportamiento de los costes en un determinado centro productivo; para ello, deberá tenerse en cuenta que la empresa puede disponer varias medidas de esta actividad que deben ser identificadas y cuantificadas, a fin de seleccionar la más adecuada.

Los presupuestos constituyen, por otra parte, uno de los instrumentos que permiten efectuar un control de los costes indirectos de producción, los cuales son elaborados en función de las previsiones de cada ejercicio, medido fundamentalmente a través del volumen de producción, que es la variable que determina el nivel de actividad del centro. Posteriormente, se comparan los costes reales con los presupuestados, lo que permite tener un instrumento eficaz para el control de los mismos. Conviene recordar en este momento que la técnica de presupuestación aplicada a un centro puede basarse en un presupuesto rígido, o en un presupuesto flexible.

La finalidad inicial perseguida con el cálculo de las desviaciones consiste en determinar porqué la actual ejecución difiere de lo presupuestado o esperado. Ninguna desviación "per se" ofrece una evidencia definitiva de la causa que ha podido motivar un aumento, o una disminución, en los resultados o en los costes de un centro. Sin embargo, el análisis de las desviaciones pretende aislar aquellos factores que, eventualmente, puedan haber motivado la aparición de diferencias entre los resultados actuales y los esperados. El objetivo, pues, del análisis de las desviaciones consiste en evaluar la ejecución actual frente a un estándar de expectativa de la gerencia, que aparece recogido en el correspondiente presupuesto.

## **2. Índice del Documento**

Se recoge a continuación el Índice sintético de este Documento:

1. NATURALEZA DE LOS COSTES INDIRECTOS
  - 1.1. Introducción.
  - 1.2. Definición de coste indirecto.
  - 1.3. Costes indirectos de producción.
  - 1.4. Costes indirectos generales.
2. CLASIFICACIÓN DE LOS COSTES INDIRECTOS DE PRODUCCIÓN.
  - 2.1. Clasificación atendiendo a su naturaleza.
  - 2.2. Clasificación atendiendo a su función.
  - 2.3. Clasificación atendiendo a su variabilidad.
3. LOCALIZACIÓN DE LOS COSTES INDIRECTOS DE PRODUCCIÓN.
  - 3.1. Asignación de los costes indirectos.
  - 3.2. Generalidades del proceso de reparto de los costes indirectos de producción.
  - 3.3. Contexto de la estructura organizativa de la empresa: los centros de costes.

4. REPARTO DE LOS COSTES INDIRECTOS DE PRODUCCIÓN A LOS CENTROS DE COSTES.
  - 4.1. Generalidades.
  - 4.2. Reparto primario.
  - 4.3. Reparto secundario.
5. IMPUTACIÓN DE COSTES.
  - 5.1. Sistemas de Contabilidad de Costes.
  - 5.2. Sistema de costes reales y sistema de costes predeterminados.
  - 5.3. Sistema de coste completo y sistema de costes variable.
  - 5.4. Evaluación de la capacidad productiva.
  - 5.5. La unidad de actividad.
  - 5.6. Cálculo de la tasa de aplicación de los costes indirectos de producción.
  - 5.7. Análisis y tratamiento de la sobre o subaplicación de los costes indirectos de producción.
6. EL CONTROL DE LOS COSTES INDIRECTOS DE PRODUCCIÓN.
  - 6.1. Los presupuestos como instrumento de control de los costes indirectos de producción.
  - 6.2. Aplicación del sistema de costes estándar.
  - 6.3. Las desviaciones de los costes indirectos de producción.
  - 6.4. Análisis de las desviaciones en los costes indirectos de producción.

ANEXO I. Expresión formal de la variabilidad de los costes fijos unitarios

ANEXO II. Expresión formal de la invariabilidad de los costes variables unitarios

ANEXO III. Métodos de reparto secundario

## LOS COSTES CONJUNTOS Y COMUNES EN LA EMPRESA

(Documento nº 8.- 1993)

### 1. Objetivos y resumen del Documento

Este Documento lleva a cabo un estudio estructurado y una descripción metodológica de los costes *conjuntos* y los costes *comunes* de la empresa; estos costes surgen en numerosas empresas al obtener de forma simultánea más de un producto, registrándose en sus procesos de actividades una serie de tramos productivos comunes a diversos productos de los que se fabrican en las mismas.

En este tipo de empresas y procesos surge así la necesidad de utilizar criterios de asignación y distribución de aquellos costes que se originan con anterioridad a los correspondientes *puntos de separación* o ramificación en tales procesos productivos. En lo que se refiere a la asignación de costes propiamente dicha, la asignación de los costes *conjuntos* centra su atención en los productos con la finalidad de obtener eficiencias productivas, mientras que la asignación de los costes *comunes* centra su atención en los usuarios potenciales que se benefician de la provisión común de los productos o servicios.

A la hora de asignar los costes conjuntos y comunes se deben cumplir distintos objetivos básicos que se recogen en este Documento, tales como: a) Estudiar los modelos alternativos que suelen utilizarse para la asignación de costes entre los productos y subproductos, b) Delimitar la relevancia de los costes derivados de procesos conjuntos para la toma de decisiones, c) Suministrar información que permita decidir si resulta conveniente seguir procesando los productos a partir de puntos de separación, d) Aportar soluciones alternativas al problema de asignación de costes comunes entre centros de responsabilidad.

En este Documento se analizan, por otra parte, los modelos de asignación de costes más frecuentemente utilizados en estas empresas, señalándose las características específicas y las ventajas o desventajas de la utilización de unos y otros en función de la naturaleza y necesidades de cada empresa.

### 2. Índice del Documento

Se recoge a continuación el Índice sintético de este Documento:

1. PLANTEAMIENTO GENERAL RELATIVO A LA ASIGNACIÓN DE COSTES.
  - 1.1. Proceso de producción conjunta
  - 1.2. Diferencia entre costes conjuntos y costes comunes
  - 1.3. Controlabilidad de los costes conjuntos y comunes
  - 1.4. Corresponsabilidad de los costes conjuntos y comunes

- 1.5. Razones para asignar los costes conjuntos y comunes
2. MÉTODOS ALTERNATIVOS PARA ASIGNAR LOS COSTES CONJUNTOS DE PRODUCCIÓN A LOS PRODUCTOS, TRABAJOS O SERVICIOS. IRRELEVANCIA DE LOS COSTES CONJUNTOS PARA LA TOMA DE DECISIONES
  - 2.1. Método basado en las unidades físicas.
  - 2.2. Métodos de la "capacidad de absorción"
  - 2.3. Método de los "costes alternativos".
  - 2.4. Método de la "próxima mejor alternativa"
  - 2.5. No asignación el coste conjunto
  - 2.6. Comparación de los métodos anteriormente expuestos
  - 2.7. Irrelevancia para la toma de decisiones.
  - 2.8. Tratamiento de los subproductos, residuos y desechos.
3. UN ENFOQUE DE GESTIÓN PARA ASIGNAR COSTES COMUNES ENTRE CENTROS DE RESPONSABILIDAD
  - 3.1. Asignación de los costes comunes en base al coste de la "próxima mejor alternativa".
  - 3.2. Asignación de los costes comunes en base a la "propensión de contribución del Centro" o "capacidad de soportar".
4. LAS ASIGNACIONES DE COSTES MUTUAMENTE SATISFACTORIAS, ENTRE CENTROS DE RESPONSABILIDAD
  - 4.1. Acuerdos entre usuarios y noción de equidad.
  - 4.2. Asignación de los costes comunes de acuerdo con las vías de expansión de los centros.
5. ASPECTOS MOTIVACIONALES EN LOS MODELOS DE ASIGNACIÓN DE COSTES COMUNES ENTRE CENTROS DE RESPONSABILIDAD.

## **LOS COSTES DE PRODUCCIÓN Y DE LA EMPRESA PARA LAS CUENTAS ANUALES**

(Documento nº 43.- 2019)

### **1. Objetivos y resumen del Documento**

El cálculo del coste de producción es un proceso clave que afecta tanto a la contabilidad financiera como a la contabilidad de gestión. Este proceso tiene incidencias en las cuentas anuales y para llevarlo a cabo se aplican los conceptos, la técnica, la práctica y los métodos propios de la contabilidad de costes.

El objetivo de este Documento es proporcionar una guía, tanto a un nivel teórico como práctico, a través de unas pautas que permitan unas prácticas acordes con los desarrollos normativos en materia contable para la determinación del coste de producción, de forma que al lector del documento le pueda servir como un complemento informativo útil para entender y aplicar en su caso los contenidos normativos relativos a la contabilidad y a la formulación de los distintos tipos y niveles de coste en el ámbito del sistema contable interno de las empresas de cara a la elaboración de las cuentas anuales.

Su ámbito de aplicación abarca con carácter general los distintos costes relacionados directa o indirectamente con la determinación del coste de producción de bienes o servicios que estén comprendidos en las existencias, fabricados o producidos por la empresa. Asimismo, también será de aplicación para la determinación del coste de producción de aquellos elementos que pasen a tener la consideración de inmovilizado, sea material o intangible, fabricado o construido, en todo o en parte por la empresa.

### **2. Índice del Documento**

Se recoge a continuación el Índice sintético de este Documento:

#### INTRODUCCIÓN

##### 1. ÁMBITO DE APLICACIÓN

##### 2. EL COSTE DE PRODUCCIÓN

- 2.1. Factores de producción adquiridos gratuitamente, por permuta o por aportación no dineraria de capital.
- 2.2. Gastos que forman parte del coste de producción del inmovilizado
- 2.3. Métodos de valoración

##### 3. LOS COSTES DIRECTOS DE PRODUCCIÓN

- 3.1. Materia prima
- 3.2. Mano de obra directa

##### 4. LOS COSTES INDIRECTOS DE PRODUCCIÓN

- 4.1. Identificación de Costes Indirectos



- 4.2. Medición de los Costes Indirectos
  - 4.3. Costes de aprovisionamiento
  - 4.4. Deterioros de los activos inmovilizados empleados en el proceso productivo
  - 4.5. El efecto de las subvenciones en el coste de los activos productivos subvencionados
  - 4.6. Costes de la subactividad
  - 4.7. Los gastos de investigación
5. LA PRODUCCIÓN CONJUNTA
- 5.1. Producción simultánea de más de un producto
  - 5.2. Otros outputs
6. LAS MERMAS EN LOS PROCESOS PRODUCTIVOS
7. LOS GASTOS DE COMERCIALIZACIÓN Y LOS GASTOS POSTERIORES A LA VENTA
8. LOS GASTOS GENERALES DE ADMINISTRACIÓN O DIRECCIÓN DE EMPRESA
9. LOS GASTOS FINANCIEROS
10. LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO EN MONEDA EXTRANJERA
11. LOS MÉTODOS DE VALORACIÓN DE LAS EXISTENCIAS
12. EL COSTE DE LAS EXISTENCIAS EN LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS
13. APLICACIÓN DE NORMAS PARTICULARES A ADAPTACIONES SECTORIALES
- 13.1. Empresas constructoras
  - 13.2. Empresas inmobiliarias
  - 13.3. Empresas del sector vitivinícola
  - 13.4. Federaciones deportivas
14. INFORMACIÓN EN LA MEMORIA
15. GLOSARIO ABREVIATURAS UTILIZADAS