

## **MODELO DE COSTES - EL MÉTODO DEL COSTE VARIABLE (DIRECT COSTING SIMPLIFICADO - PERFECCIONADO)**

### **PARTES DE LOS VÍDEOS EXPLICATIVOS INICIALES:**

- 1) Esquema general del modelo
- 2) Repaso métodos de valoración de inventario (FIFO, LIFO, PMP)
- 3) Cargas/ingresos incorporables/no incorporables
- 4) Etapas del cálculo de los costes
- 5) Diferencias de incorporación
- 6) Las existencias y su clasificación en la contabilidad de costes



## 1) Esquema general CONTABILIDAD DE COSTES

Método del coste variable → Sólo las cargas variables integran el coste del producto, las cargas fijas se consideran a parte y serán coste del período.

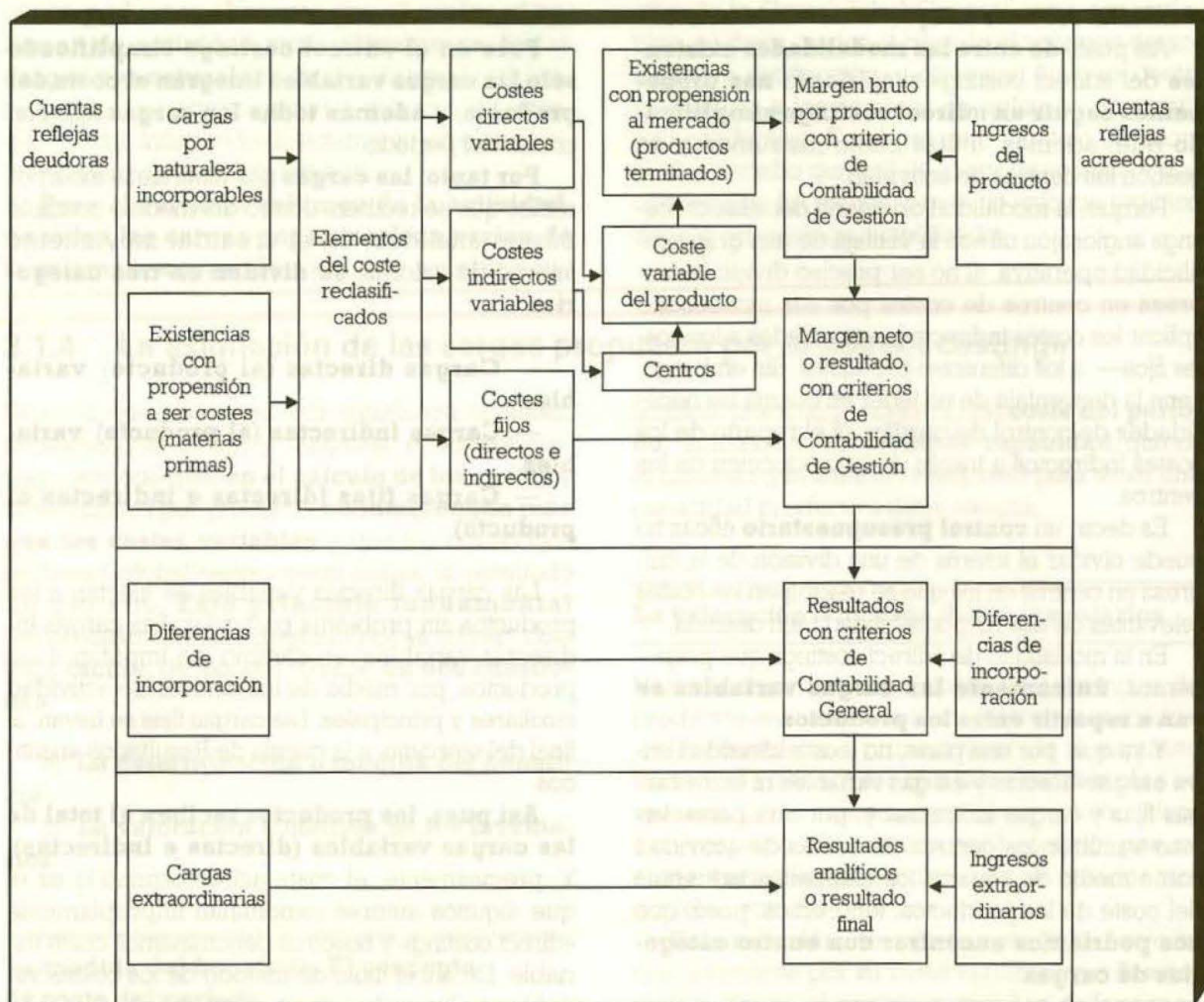
El método del Direct-Costing tiene dos modalidades:

- Originaria o simplificada
- Evolucionada o perfeccionada.

Nos podemos encontrar con cuatro categorías de cargas:

1. Directas variables → (MMPP, MOD) Se imputan directamente al producto.
2. Directas fijas → Se llevarán al final del ejercicio a la cuenta de resultados
3. Indirectas variables → Se imputan al producto a través de los centros.
4. Indirectas fijas → Se llevarán al final del ejercicio a la cuenta de resultados

**Cuadro 3.1.** Diagrama del movimiento interno de valores, a través del método de cálculo del coste variable, y utilizando, como instrumento de reparto, los centros de actividad



## 2) Repaso métodos de valoración de inventario (FIFO, LIFO, PMP)

- **Método FIFO (First in – First out);** El coste de la primera entrada, se identifica con el de la primera salida.
- **Método LIFO (Last in – First out);** El coste de la última entrada, se identifica con el de la primera salida.
- **Método CMP (Coste medio ponderado);** Calculado después de cada entrada, las salidas de almacén se valoran al CMP de las distintas partidas que hubiera en él en ese momento.

## ENUNCIADO DEL CASO PRÁCTICO 2.1. TALLER ASERRADERO MARTÍN GIL

En el ejercicio 20X7 el **Taller aserradero Martín Gil** nos facilita la siguiente información relacionada con las **materias primas**:

- 1 de enero: Existencias iniciales de Troncos de madera: 1.500 kg a 60 u.m./kg.
- 31 de enero: Compras de Troncos de madera: 750 kg a 85 u.m./kg.
- 28 de febrero: Consumos: 600 kg consumidos en el Taller de Preparación.
- 31 de julio: Compras de Troncos de madera: 3.000 kg a 80 u.m./kg.
- 30 de octubre: Consumos: 3.300 kg consumidos en el Taller de Preparación.
- 31 de diciembre: Existencias finales de Troncos de madera: 1.350 kg.

**SE PIDE:** aplicando los **métodos de valoración relacionados con el coste de compra** determinar:

- ¿Cuál es el **coste unitario** al que se valoran los diferentes kg consumidos de Troncos de madera y cuál es el **coste total** de los consumos de Troncos de madera en el Taller de Preparación?
- ¿Cuál es el **coste unitario** al que quedan valoradas las existencias finales y cuál es el **coste total** de las mismas?

--	--	--	--





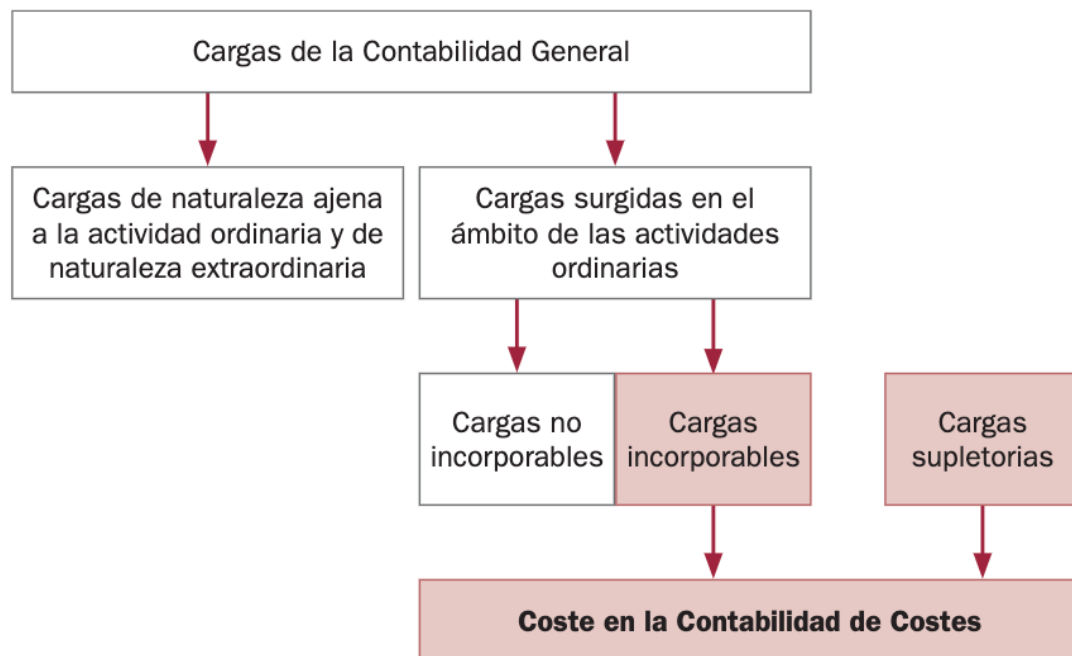
### 3) REPASO - Cargas/ingresos incorporables/no incorporables

Se tiene que decidir que cargas o gastos del período son elementos del cálculo de los costes y qué importe de estas se incorporan al cálculo de los costes.

Y, además, determinar si se da y en qué importe algún otro elemento del coste que no esté recogido en la contabilidad financiera (cargas supletorias a incorporar al coste).

Para que las **cargas sean consideradas incorporables** para la contabilidad de costes, deben presentar las **tres características siguientes**;

- Que tengan directamente su origen en la actividad normal o propia de la empresa.
- Que correspondan al período de cálculo que se esté analizando.
- Que tengan carácter de habituales, que se produzcan con regularidad y frecuencia.

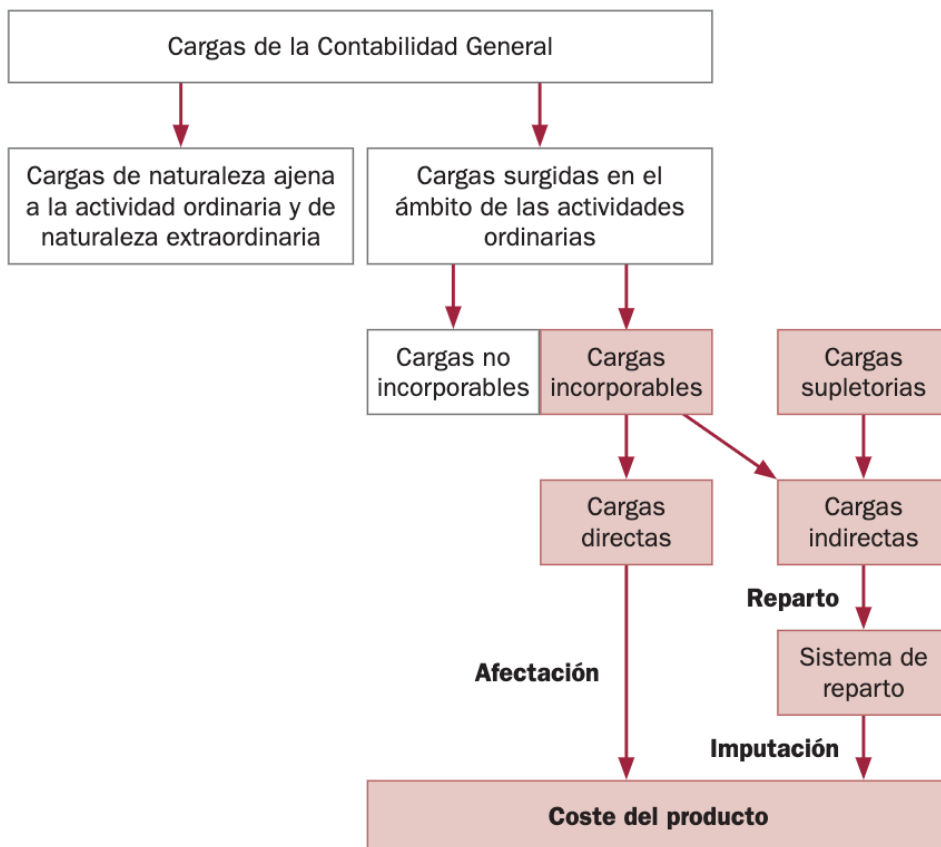


Ejemplos típicos de **cargas supletorias**;

- Remuneración del trabajo del empresario
- Remuneración del capital propio de la empresa

A su vez, las cargas que forman parte del coste en la contabilidad de costes pueden ser;

- **Cargas directas** → Se imputan directamente al producto porque se pueden asociar de forma evidente y clara (consumo de materias primas, MOD).
- **Cargas indirectas** → Son las que se imputan mediante una base de reparto al elemento del coste.



#### 4) Etapas del cálculo **MODELO DIRECT COSTING SIMPLIFICADO**

En la empresa siempre se da un movimiento interno de valores que sigue una sucesión lógica, se compone de tres grandes fases;

- Aprovisionamiento de materias primas
- Fabricación de productos terminados
- Venta o comercialización de los productos terminados

A cada una de estas etapas le corresponde una categoría de coste;

**1) Coste de compra de materias primas;** elementos del coste:

- + Coste directo: Precio de adquisición de la materia prima
- + Coste indirecto variable: Coste indirecto imputado al centro de compras

**2) Coste de producción;** elementos del coste:

- + Cargas directas: consumo de las materias primas + Mano de obra directa (MOD).
- + Cargas indirectas variables: coste indirecto imputado de los centros de fabricación del producto.

**3) Coste de distribución →** conjunto de cargas incorporables asociadas a la función de ventas (centro Ventas, Distribución...).

**4) Coste final de los productos vendidos;** incluye:

- + Coste producción de los productos vendidos (inventario de producto terminado).
- + Coste de distribución de los productos vendidos.



**ETAPAS DEL MODELO “DIRECT COSTING” PARA RESOLVER EL CASO PRÁCTICO DEL EXAMEN;**

- 1) **Esquema productivo** (a partir de la información del enunciado “Organización técnico-económica”).
- 2) Reclasificación de las **cargas indirectas variables a los centros** (normalmente el propio enunciado nos proporciona esa información).
- 3) Imputación de la **carga indirecta variable de los centros a los productos** (Cuadro – unidades obra)
- 4) Cálculo del **coste variable de compra de la materia prima**, que incluye;
  - Precio adquisición de la materia prima
  - Coste variable imputado del centro de compra
- 5) Cálculo del **consumo de materia prima** → utilizamos el método de valoración que nos diga el enunciado (FIFO, CMP, LIFO).
- 6) Cálculo del **coste variable de producción** (del producto semiterminado o del producto terminado directamente). Partidas que intervienen;
  - Consumo de materia prima
  - Mano de obra directa (MOD)
  - Producción en curso de fabricación;
    - Si tenemos producción en curso inicial → se suma +
    - Si tenemos producción en curso final → se resta –
  - Coste indirecto variable de los centros de producción
- 7) **Cálculo del coste final variable** → incluye;
  - Coste de fabricación de las ventas (tendremos que hacer el inventario)
  - Coste indirecto variable del centro de ventas/comercialización/distribución.
- 8) **Cálculo de los márgenes:**

	Producto A	Producto B	TOTAL
Ingresos por ventas			
-Coste final variable			
= Margen bruto			
-Cargas fijas			
= Margen neto			

Margen neto = Resultado con criterios de contabilidad de costes

## 9) Cálculo de los resultados analíticos

Margen neto o Resultado con criterios de contabilidad de costes

+/- Diferencias de incorporación

+/- Saldo sobre Pérdidas y ganancias

= RESULTADOS ANALÍTICOS

### Diferencias de incorporación:

+ Elementos supletorios no incorporables

+ Ingresos de explotación no incorporados

- Cargas no incorporadas

= DIFERENCIAS DE INCORPORACIÓN



## 5) Diferencias de incorporación

### Concepto de las cuentas de diferencias de incorporación;

Recogen diferencias que se producen cuando la Contabilidad de Costes aplica **criterios diferentes** a los aplicados por la Contabilidad General y cuando surgen discrepancias entre los datos de ambas Contabilidades. Pueden aparecer tanto en la vertiente de las cargas como en la vertiente de los ingresos.

### Tipos de diferencias de incorporación;

1. Cuentas de diferencias de incorporación **surgidas en el ámbito de las actividades ordinarias.**
2. Cuentas de diferencias de incorporación **de naturaleza ajena a la actividad ordinaria y de naturaleza extraordinaria.**



## ANÁLISIS DE LAS CUENTAS DE DIFERENCIAS DE INCORPORACION SURGIDAS EN EL ÁMBITO DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS

Las **principales diferencias de incorporación** surgidas en el ámbito de las actividades ordinarias son las siguientes;

1. Cargas no incorporables
2. Elementos supletorios incorporados (cargas supletorias).
3. Diferencias en importes
4. Diferencias de inventario
5. Gastos y costes residuales de centros de actividad
6. Diferencias por nivel de actividad
7. Ingresos de explotación no incorporables
8. Ingresos de explotación supletorios

1. **(-) Cargas no incorporables** → Aquellas cargas (gastos) de la Contabilidad General que la Contabilidad de Costes considera que no son incorporables al coste de los productos.  
**Ejemplos;** pérdidas por deterioro, gastos por provisiones, parte de las amortizaciones, etc...
2. **(+) Elementos supletorios incorporados (cargas supletorias)** → Aquellas cargas que la Contabilidad de Costes considera que deben incorporarse al coste de los productos, aunque no son contempladas como gastos en la Contabilidad General.  
**Ejemplos;** Retribución de los capitales propios y remuneración del trabajo del empresario.
3. **(+/-) Diferencias en importes** → Recoge la discrepancia en el importe de las existencias, de las compras y de las cargas registradas en la Contabilidad General y el importe que se considera en la Contabilidad de Costes. Esta diferencia es complementaria a la de "Cargas no incorporables".

Se pueden dar dos situaciones;

- a) (+) Cuando la diferencia se produce porque el importe según criterios de la contabilidad de Costes **sea superior** al importe registrado en la Contabilidad General
- b) (-) Cuando la diferencia se produce porque el importe según criterios de la contabilidad de Costes **sea inferior** al importe registrado en la Contabilidad General

#### 4. Diferencias de inventario

Las empresas a través de las cuentas de **Inventario contable permanente** llevan un control contable de las existencias que tienen, en todo momento, en el almacén. Por otro lado, cada cierto tiempo realizan un **inventario físico extracontable** de las existencias que realmente tienen en el almacén.

Las **diferencias de inventario** recogen las diferencias que se producen entre las existencias que se deducen del inventario contable permanente y del inventario extracontable físico (que se realiza normalmente a final del ejercicio), las diferencias, por tanto, se producen cuando;

$$\begin{array}{c} \text{Existencias del Inventario contable permanente} \\ \neq \\ \text{Existencias del Inventario extracontable físico} \end{array}$$

#### EJEMPLOS;

**Ejemplo 1:** “La cuenta Inventario Permanente de la Materia prima A, a final de ejercicio, tiene un saldo de 900 kg. Por otro lado, el inventario físico extracontable indica que las existencias finales de la Materia prima A son de 800 kg.

Los movimientos, en unidades físicas y monetarias, de la cuenta de I.P. de dicha Materia prima A han sido:

- Existencias iniciales: 1.500 kg. x 80 u.m./kg. = 120.000 u.m.
- Compras: 5.000 kg. x 90 u.m./kg. = 450.000 u.m.
- Consumos del período: 5.600 kg.

La empresa aplica el **método LIFO** para valorar las salidas de los almacenes de materias primas”.



**Ejemplo 2:** “La cuenta *Inventario Permanente del Producto terminado X*, a final de ejercicio, tiene un saldo de 3.000 unid. Por otro lado, el inventario físico extracontable indica que las existencias finales del *Producto terminado X* son de 3.500 unid.

Los movimientos, en unidades físicas y monetarias, de la cuenta de I.P. del *Producto terminado X* han sido:

- Existencias iniciales: 2.000 unid. x 447 u.m./unid. = 894.000 u.m.
- Fabricación: 15.000 unid. x 464 u.m./unid. = 6.960.000 u.m.
- Ventas del período: 14.000 unid.

La empresa aplica el **método del coste medio ponderado** para valorar las salidas de los almacenes de productos terminados”.



**Ejemplo 3:** “La cuenta *Inventario Permanente del Producto semiterminado PST*, a final de ejercicio, tiene un saldo de 2.000 unid. Por otro lado, el inventario físico extracontable indica que las existencias finales del *Producto semiterminado PST* son de 2.700 unid.

Los movimientos, en unidades físicas y monetarias, de la cuenta de I.P. del *Producto semiterminado PST* han sido:

- Existencias iniciales: 1.000 unid. x 140 u.m./unid. = 140.000 u.m.
- Fabricación: 20.000 unid. x 170 u.m./unid. = 3.400.000 u.m.
- Consumos del período: 19.000 unid. para fabricar el *Producto terminado PT*.

La empresa aplica el **método FIFO** para valorar las salidas de los almacenes de productos semiterminados”.



## 5. Gastos y costes residuales de centros de actividad

Recoge los saldos residuales que a veces quedan en las “Cuentas de costes de los centros de actividad” como consecuencia, principalmente, de los redondeos utilizados en los cálculos realizados durante el proceso contable.

**Ejemplo:** “El Centro de Compras ha recibido, en el cuadro de reparto, un total de costes indirectos por importe de 996.866,70 u.m. Su unidad de obra son los kg de materias primas compradas. Se han comprado 2.500 kg de Materia prima A y 3.500 kg de Materia prima B”.

Al realizar los cálculos para la imputación de los costes del Centro de Compras, se redondea con dos decimales:





## 6. Diferencias por nivel de actividad

Son diferencias producidas por niveles anormales de actividad, que pueden ser de dos tipos;

- Diferencias por sobreactividad (+)
- Diferencias por subactividad (-)

**Ejemplo:** “Una empresa se encuentra, en un ejercicio concreto, ante una caída drástica de la demanda del Producto X que vende. El total de costes indirectos del Centro de Producción, que fabrica el Producto X, es de 4.500.000 u.m. Los costes indirectos fijos del Centro de Producción que dejan de ser absorbidos por el Producto X en ese ejercicio se calculan en 325.000 u.m. La empresa sigue el Método del coste completo histórico”.

## 7. (+) Ingresos de explotación no incorporables

Son aquellos ingresos de la Contabilidad General (Grupo 7) que la Contabilidad de Costes considera que no pueden ser aplicados a una rama de la explotación o a un producto concreto o a un grupo de productos determinados y por tanto no los incorpora al proceso de cálculo.

Ejemplos → descuentos de un proveedor, ingresos financieros.

## 8. (-) Ingresos de explotación supletorios

Se dan cuando la Contabilidad de Costes considera que han de recogerse ciertos ingresos no registrados como tales por la Contabilidad General. Se considera que estos ingresos deben incorporarse como ingresos de una rama de la explotación, de un producto concreto o de un grupo de productos determinados.

**Ejemplo:** “Una empresa dedicada al transporte de viajeros por carretera tiene concedido desde hace cincuenta años un precio especial para ciertos viajeros. En el momento de su implantación, el precio especial tenía una justificación económica y social, pero ahora se conserva por otros motivos. La Contabilidad General registra los ingresos realmente obtenidos por el precio especial por un importe de 500.000 u.m., mientras que la Contabilidad de Costes calcula esos ingresos a precios normales de mercado por un importe de 750.000 u.m.”.

## ANÁLISIS DE LAS CUENTAS DE DIFERENCIAS DE INCORPORACION DE NATURALEZA AJENA A LA ACTIVIDAD ORDINARIA Y DE NATURALEZA EXTRAORDINARIA

Hemos de distinguir dos modalidades de cargas e ingresos no incorporables:

- **Cargas e ingresos de la actividad corriente y ordinaria pero que no son cargas ni ingresos de la actividad propia o normal** (los que acabamos de ver). Se deben tener en cuenta para calcular el Resultado analítico de la actividad ordinaria.
  - **Cargas e ingresos de naturaleza ajena a la actividad ordinaria y cargas e ingresos de naturaleza extraordinaria** → Pueden aparecer tanto en la vertiente de las cargas como en la de los ingresos, los vemos a continuación;
- 1) (-) *Diferencias de incorporación por cargas ajenas a la actividad ordinaria y por cargas de naturaleza extraordinaria* → Por criterios de Contabilidad de Cotes, por su propia naturaleza, no son incorporables al coste de los productos.

**Ejemplo:** “Una empresa es obligada por sentencia de la Magistratura de Trabajo a pagar a sus empleados un complemento especial correspondiente a los últimos diez años. El importe total asciende a 475.000 u.m. que la Contabilidad General ha registrado como Gastos de personal”.

- 2) (+) *Diferencias de incorporación por ingresos ajenos a la actividad ordinaria y por ingresos de naturaleza extraordinaria* → Por criterios de Contabilidad de Cotes, por su propia naturaleza, no son considerados ingresos de una rama de explotación o de un producto concreto.

**Ejemplo:** “Una empresa recupera un crédito por un importe de 60.000 u.m. que en su día fue amortizado por insolvencia firme del deudor”.

## 6) Las existencias y su clasificación en la contabilidad de costes

Para ver los distintos tipos de existencias que podemos encontrarnos en un proceso productivo de una empresa industrial, vamos a verlo con un ejemplo práctico;

### EJEMPLO: TALLER ASERRADERO MARTÍN GIL

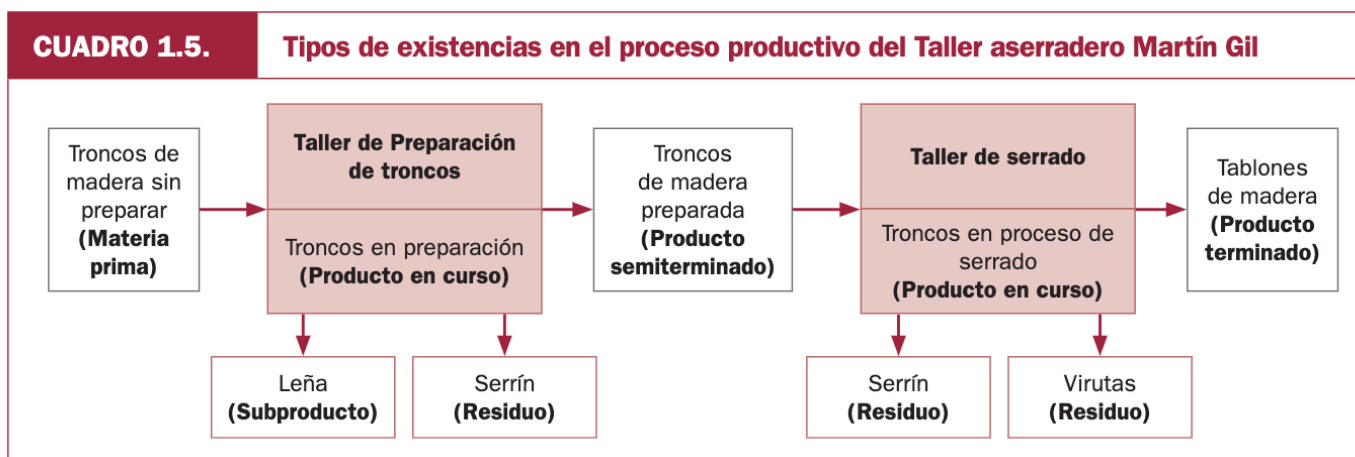
**Taller aserradero Martín Gil** es un pequeño taller mecánico abulense que se dedica a la fabricación de tablones de madera a partir de troncos de pino procedentes de los pinares del río Voltoya.

Tiene estructurado su proceso productivo en **dos centros de actividad**: Taller de preparación y Taller de serrado.

En el **Taller de preparación** los troncos de madera **se someten a unos tratamientos previos** al secado que ayudan a eliminar defectos tales como el moho, manchas, deterioro, hendiduras y resquebrajamientos; dichos procedimientos comprenden el tratamiento de la madera con glicol de polietileno, pasta de sal, tratamiento previo de la superficie y sumersión en fungicidas. A continuación, los troncos **se someten a un proceso de secado** al aire libre para alcanzar unas determinadas propiedades de resistencia de la madera. Este proceso dura unos meses, tras el cual los troncos ya tratados se almacenan en instalaciones especiales. En el proceso de preparación, se obtienen trozos de leña y serrín.

En el **Taller de serrado**, los troncos ya tratados se sierran para obtener los tablones de madera que, tras pasar por almacén, se venden en el mercado. En el proceso de serrado, se obtienen serrín y virutas de madera.

De acuerdo con esta información, el **proceso productivo del Taller aserradero Martín Gil** se muestra a través del **Cuadro 1.4**.

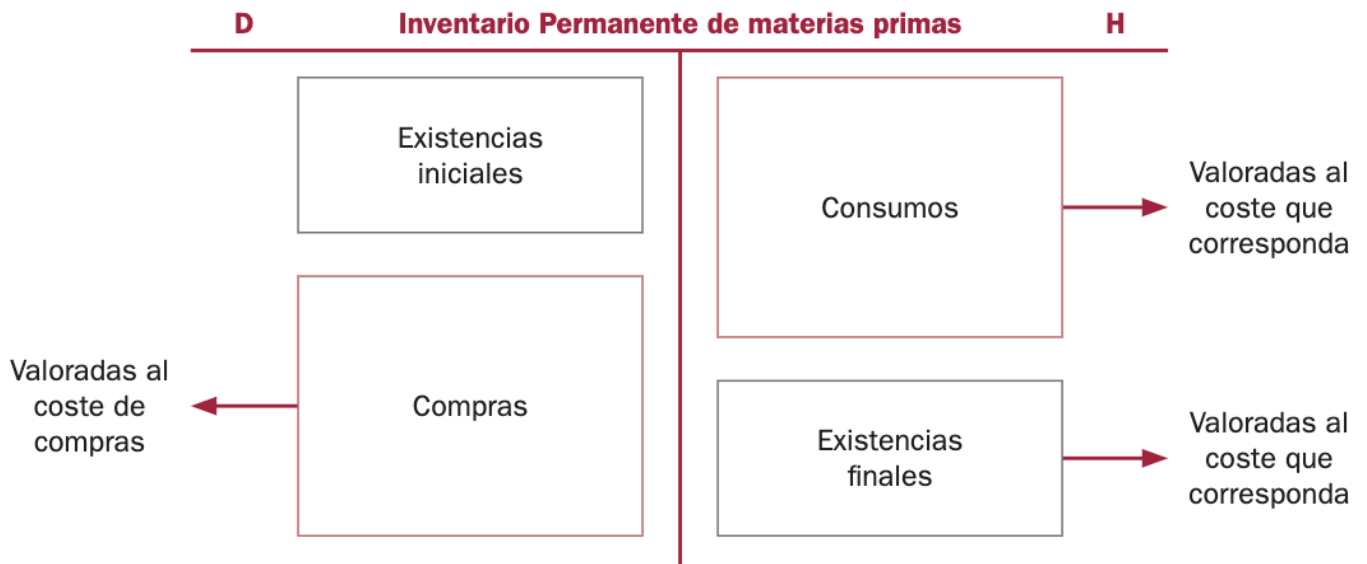


[\*] **Subproducto** → de carácter secundario o accesorio de la fabricación principal. Tienen una importancia económica relativamente menor que los productos terminados y pueden ser utilizados o vendidos.

**Residuos** → obtenidos inevitablemente y al mismo tiempo que los productos o subproductos, siempre que tengan valor intrínseco y puedan ser utilizados o vendidos.

## Tratamiento contable de las existencias en la contabilidad de costes

- Movimiento de las cuentas de inventario contable Permanente de materias primas



- **Movimiento de las cuentas de inventario contable Permanente de productos terminados**



- **Movimiento de las cuentas de inventario contable Permanente de productos semiterminados**







