

TEMA 9: LOS COSTES FIJOS Y VARIABLES.

1.- Introducción: Análisis de costes en función de su variabilidad

Como ya hemos visto en temas anteriores, los costes se pueden clasificar según diversos criterios, hasta ahora se han diferenciado respecto a su imputación en directos e indirectos. Otra clasificación posible, y necesaria para el desarrollo de algunos modelos de costes, es respecto a su variabilidad, que distingue entre costes fijos y costes variables.

Para poder afirmar si un coste es fijo o variable, es necesario en principio establecer con respecto a qué variable independiente, esa variable en principio puede ser el nivel de actividad, productividad, o nivel de producción, siendo esta la variable que nosotros vamos a considerar. Obsérvese que el análisis de variabilidad de costes debe enmarcarse siempre en un periodo de tiempo definido, puesto que a largo plazo no existen costes fijos.

2.- Costes fijos

Podemos definir un Coste Fijo: *“como aquel que no varía cuando existen variaciones en el nivel de producción”*. No debe entenderse el término fijo como un importe monetario invariable de un ejercicio a otro. El coste fijo es constante, pero el coste fijo unitario es decreciente.

Los costes fijos o cargas de estructura son generalmente costes indirectos, y entre ellos podemos mencionar: alquileres, gastos de mantenimiento, seguros, amortizaciones...

Algunos autores distinguen entre costes **fijos de estado parado, de inactividad o de estructura**, que existen siempre aunque la inactividad sea total (amortizaciones de edificios...) y **costes fijos de puesta en marcha o de preparación de la producción**, estos últimos serían los necesarios para comenzar a fabricar aunque sólo sea una unidad, siendo característicos sólo para algunos tipos de empresas.

3.- Costes variables

Un Coste Variable: *“es aquel que varía, ante cambios en el volumen de producción”*. Los Costes variables son generalmente directos y algunos ejemplos podrían ser: la mano de obra directa, consumo de materias primas...

Los costes variables, dependiendo del factor que se esté analizando, podrán fluctuar de diversa manera por lo que se clasificarán en:

- ❑ **Costes variables proporcionales:** aquellos que varían en la misma proporción que el nivel de producción el coste variable unitario es constante.
- ❑ **Costes variables progresivos:** aquellos que varían más que proporcionalmente ante variaciones del nivel de producción el coste variable unitario es creciente.
- ❑ **Costes variables regresivos:** aquellos que varían menos que proporcionalmente ante variaciones en el nivel de producción .El coste variable unitario es decreciente.

3.- Costes mixtos

La diferenciación entre costes fijos y variables a nivel práctico puede en ocasiones ser mucho más compleja de lo que se ha venido exponiendo hasta ahora, así por ejemplo, el coste por depreciación de un equipo industrial, calculado de forma lineal puede considerarse un coste fijo, pero si se amortiza en función del número de horas de funcionamiento, dicho factor de coste se podría considerar variable, Este ilustrativo ejemplo nos obliga a comentar la existencia de una serie de costes denominados costes mixtos, que se encuentra a medio camino entre los coste fijos y costes variables.

- ❑ **Costes Semifijos:** Son aquellos que permanecen constantes para un determinado nivel de actividad, sin embargo, determinados cambios en dicho nivel provocan un aumento en los costes. Como recoge el gráfico 1 son costes que varían por escalones o variables a saltos.
- ❑ **Costes Semivariabes:** Son aquellos que tienen un componente fijo y un componente variable, como por ejemplo pueden ser el consumo de energía eléctrica, el teléfono... Como recoge el gráfico 2 la tendencia es creciente.

TEMA 10: MODELOS DE DETERMINACIÓN DE COSTES Y RESULTADOS

1.- Introducción

Para calcular el resultado interno de una empresa, debemos enfrentar la cifra de ventas netas con los costes necesarios para la producción de unidades vendidas. Teniendo en cuenta esta premisa y la distinción costes fijos- costes variables, los consumos de factores que no han intervenido en la producción no deberían formar parte del coste del productos. Obviamente los costes variables si dependen del nivel de actividad o producción, por tanto son los costes fijos, insensibles a cambios en la actividad, lo que van a ser objeto de investigación especial en cuanto a si incorporarlos o no al producto.

En el ámbito de la contabilidad analítica se desarrollan tres modelos de coste atendiendo a su variabilidad:

- ❑ EL FULL COSTING o MÉTODO DEL COSTE COMPLETO.
- ❑ EL MÉTODO DE IMPUTACIÓN RACIONAL DE LAS CARGAS DE ESTRUCTURA.
- ❑ EL DIRECT COSTING o MÉTODO DEL COSTE VARIABLE.

Desde principios del siglo XX el sistema de costes empleado ha sido el modelo de coste completo, apropiado para la valoración de existencias, que en definitiva eran las necesidades informativas que originariamente tenían las empresas. Sin embargo, este modelo presenta numerosas limitaciones, por los que surgieron otros métodos

alternativos, entre los cuales adquirió especial importancia el modelo de direct costing. Cada uno de los métodos tiene un conjunto de ventajas e inconvenientes, se emplean dependiendo de la información contable disponible y de la información que se pretenda obtener como necesaria para la toma de decisiones.

2.- Modelos del Coste Completo: ventajas e inconvenientes

Este modelo considera a todos los costes, variables y fijos, como elementos incorporables al coste final del producto. El principal argumento esgrimido en su defensa es que la actividad productiva se lleva a cabo tanto con factores que dependen de la infraestructura general de la empresa y que contribuyen igualmente a la obtención del producto.

	Imputación
COSTES DIRECTO VARIABLES (MP Y MOD)	Al producto
COSTES INDIRECTOS VARIABLES Y FIJOS (CGF)	A los centros y luego al producto

□ Ventajas:

- 1) Permite comparar el coste final de un producto con su precio de venta y medir su rentabilidad.
- 2) Estudio pormenorizado de los distintos momentos del proceso contable en términos de costes.
- 3) Este método ofrece una valoración real de los inventarios permanentes y permite tomar decisiones a largo plazo.

□ Inconvenientes:

- 1) No ofrece una información adecuada para la toma de ciertas decisiones a corto plazo.
- 2) No suministra información necesaria para establecer una correcta política de precios.
- 3) No contempla las variaciones del nivel de actividad en el coste del producto.

3.- Modelos de imputación Racional: ventajas e inconvenientes

Este modelo se asienta en el supuesto de que los costes fijos o cargas de estructura, son el resultado de la previsión que, a largo plazo, hizo la empresa en cuanto al volumen de producción o capacidad productiva. La imputación de los costes fijos no es por la totalidad de los mismos que vienen determinados por la capacidad o actividad normal de la empresa, sino por la actividad realmente desarrollada. Este método evita que se trasladen a los productos coste no derivados de la verdadera actividad productiva, se entiende que todos los costes fijos son necesarios para la producción, y se imputan a la misma. Sin embargo aquellos periodos en los que no se aprovecha toda la capacidad, aparecerán unos recursos ociosos, costes de subactividad o coste fijos no necesarios, que no deben incorporarse como un coste más a la producción.

Este modelo considera que el coste final del producto terminado estará formado por, **la totalidad de los costes variables y la parte de los costes fijos correspondientes a la actividad efectivamente desarrollada. De este modo la producción quedará valorada “a su coste racional”.**

Este modelo hace intervenir en la formación del coste final, a todo coste directo, más los costes indirectos variables, y los coste fijos una vez corregidos a través del coeficiente de imputación racional, que compara la actividad real con la normal en cada uno de los centros de coste. Por tanto para poder implantar el modelo es necesario establecer un nivel de actividad considerado normal, gracias al cual se podrá obtener el coeficiente de imputación racional o C.I.R, que viene expresado de la siguiente manera:

El CIR puede adoptar tres valores:

□ Si $CIR = 1$ la empresa trabaja a ritmo normal. A la hora de realizar la distribución de los costes entre los diferentes centros no existirá ninguna modificación respecto al modelo de costes de costes completo, ya que, todos los costes fijos ha sido necesarios para la producción.

□ $CIR < 1$ el nivel de actividad real es superior a la normal, es decir, se trabaja a un ritmo superior al considerado como normal. Existe, por tanto, un exceso de actividad, lo que supondrá un beneficio para la empresa entendida como sobreactividad, que se reconocerá en la cuenta de resultados sumando.

Fundamentos de Imputación Racional:

- Parte de la clasificación entre costes fijos y variables.
- El coste de producción (“coste racional”) se compone de los costes directos, los costes indirectos variables y los coste indirectos fijos que hayan sido necesarios.
- Los costes indirectos fijos que no hayan sido necesarios para la producción se consideran costes del periodo, cuyo importe se lleva íntegramente a la cuenta de resultados.

Justificación (Lauzel) de Imputación Racional:

- Los costes fijos correspondientes a la parte utilizada de la capacidad instalada deberían ser tratados de diferente forma que los correspondientes a la capacidad perdida.
- Está justificado considerar como una pérdida los costes correspondientes a la capacidad pérdida.
- Esa pérdida debe ser soportada por el período en el que se ha producido, puesto que esta originada por la diferencia entra la utilización de la capacidad a corto plazo y las condiciones previstas a largo plazo.

		Imputación
COSTES DIRECTOS VARIABLES (MP y MOD) (Costes necesarios)		Al producto
COSTES INDIRECTOS VARIABLES (CGF) (Costes necesarios)		A los centros y luego al producto
COSTES FIJOS	x CIR (Costes necesarios)	A los centros y luego al producto
	X (1 – CIR)	A Resultados (Excluidos del producto)

❑ Ventajas:

- 1) Es el mejor método para la valoración de existencias.
- 2) Evita la incidencia de costes indirectos excesivos en el análisis y gestión de centros de responsabilidad.
- 3) Analiza la actividad de los centros y el resultado se presenta en base al nivel de actividad de los centros.

❑ Inconvenientes:

- 1) Es necesario el establecimiento de una capacidad normal que en muchas ocasiones no es fácil de determinar.
- 2) Los costes totales de la empresa se tienen que dividir en costes fijos y costes variables, lo que supone un incremento de costes para el departamento contable.

PTO A	PTO B	TOTAL	
			VENTAS NETAS
			- Coste industrial de ventas
			MARGEN INDUSTRIAL
			- Coste de distribución
			MARGEN COMERCIAL
			- Costes de administración
			RESULTADO DE LA ACTIVIDAD
			- Subactividad
			+ Sobreactividad
			RESULTADO DE EXPLTACIÓN

4.- Modelos de Direct-Costing: ventajas e inconvenientes

El principal argumento puesto de manifiesto para defender la aplicación del método del direct-costing se centra en el hecho de que los costes identificados con un producto deben ser solamente aquellos que varíen con el nivel de producción, dado que disponer de una capacidad instalada generará unos costes fijos inevitables que permanecen invariables en un corto horizonte temporal y que son independientes del volumen de producción. Esto lleva a considerar los costes fijos como costes del periodo que, por tanto, no pueden ser repercutibles a la producción del ejercicio y se llevan íntegramente a la cuenta de resultados.

Este modelo considera que el coste final del producto terminado estará formado únicamente por la totalidad de los costes variables.

Fundamentos del Direct-Costing :

- ❑ Calcula un coste parcial que incluye únicamente los costes variables.
- ❑ Los costes variables se consideran proporcionales a la actividad o producción de la empresa. El coste variable unitario se supone constante.
- ❑ Considera que los costes fijos no corresponden a la producción, sino al período y se llevan directamente a la cuenta de resultados.

	Imputación
COSTES DIRECTOS VARIABLES (MP y MOD)	Al producto
COSTES INDIRECTOS VARIABLES (CGF)	A los centros y luego al producto
COSTES FIJOS	A Resultados (Excluidos del producto)

□ Ventajas:

- 1) Proporciona información sobre el margen que ofrece cada producto, con independencia de los costes fijos.
- 2) Ayuda a maximizar la rentabilidad, puesto que permite elegir la combinación óptima de productos.
- 3) Facilita el cálculo del punto muerto, puesto que informa del margen de contribución.
- 4) Evita la arbitrariedad en que a veces se incurre al intentar distribuir los costes fijos.
- 5) Permite aplicar el presupuesto flexible y la contabilidad a costes estándar.

□ Inconvenientes:

- 1) Exige delimitar qué costes son fijos y cuales variables.
- 2) No es un sistema válido en la presentación de los informes externos, puesto que sólo incluye los costes variables en la valoración de las existencias. Sería necesario realizar una imputación complementaria

VENTAS NETAS
 - Costes variable industrial
 MARGEN VARIABLE INDUSTRIAL
 - Costes variable de distribución
 MARGEN DE CONTRIBUCIÓN
 - Costes fijos (incluido Admón.)
 RESULTADO CONT. ANALÍTICA

PTO A	PTO B	PTO C

5.- Comparación de los modelos de costes totales y modelos de costes parciales

	Coste industrial total (Coste completo)	Direct-Costing
Costes Fijos	Los costes fijos de producción son costes, no del período. Pueden ser transferidos a los períodos siguientes	Todos los costes fijos son considerados costes del período.
Resultados	Depende del volumen de producción	No depende del volumen de producción

	Costes industrial total (Coste Completo)	Direct-Costing
Producción obtenida mayor que la vendida. (Quedan existencias finales)	Resultado mayor	Resultado menor
Producción obtenida menor que la vendida. (Hay existencias finales)	Resultado menor	Resultado mayor
Producción obtenida igual a la vendida (no hay existencia)	Coinciden los resultados	

En relación al modelo de coste completo y direct-costing podemos observar finalmente:

- Ninguno de los dos sistemas asegura una información perfecta y completa.
- Ofrecen información complementaria.
- El direct-costing ofrece información encaminada a la toma de decisiones a corto plazo.
- El coste completo facilita la toma de decisiones a largo plazo.

6.-Coste completo - Imputación Racional – Direct Costing.

	Costes completo		Direc Costing		Imputación Racional	
	Costes del producto	Costes del período	Costes del producto	Costes del período	Costes del producto	Costes del período
Costes fijos	X			X	Según CIR	Resto de fijos
Costes variables	X		X		X	

7.-Punto muerto, umbral de rentabilidad o análisis coste-volumen-beneficio

El modelo coste/volumen/beneficios, estudia la relación entre los costes, el resultado y el nivel de actividad de la empresa. El análisis no tendría sentido si todos los costes de la empresa fueran costes variables, pero teniendo en cuenta que el volumen de los costes fijos de la empresa es el resultado de las inversiones en activo fijo, la cuantía de los mismos puede llevar a la empresa a tener pérdidas, a menos que generen un volumen de ventas suficientemente grande. El punto muerto es aquel volumen de producción y venta que ha de tener la empresa para que el beneficio sea cero. Este punto también se denomina umbral de rentabilidad porque es la situación límite a partir de la cual, si la empresa incrementa el volumen de ventas, puede obtener beneficios. En caso contrario, es decir, si el volumen de ventas es inferior al que se corresponde con unas situación de punto muerto, los ingresos de la empresa no cubrirían todos los costes y, por tanto, la empresa se encontraría en una situación de pérdidas.

Para la obtención del punto muerto se establecen las siguientes hipótesis o limitaciones:

- 1.- Se considera que las unidades físicas vendidas coincide con las producidas.
Existencias constantes.
- 2.- El precio de venta permanece constante o inalterable durante el ejercicio.
- 3.- Que los precios de los factores de producción también permanecen constantes.

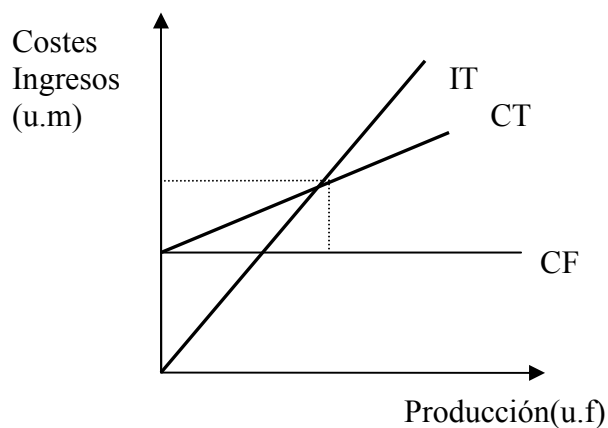
4.- Que la tecnología utilizada, la política económica y la eficiencia productiva no varíe durante el ejercicio.

5.- Si el análisis parte de separar costes fijos y variables, ha que tener en cuenta que los costes fijos sólo lo son a corto plazo por tanto este análisis sólo es valido a corto.

El punto muerto puede venir expresado en función:

- Del número de unidades físicas (que necesita fabricar y vender para obtener beneficio cero)
- Del número de unidades monetarias (cifra de ventas necesaria para cubrir todos los costes)
- Del nivel de actividad (al que la empresa necesita operar para cubrir todos sus costes)

□ Obtención gráfica del umbral de rentabilidad:



□ Obtención analítica del umbral de rentabilidad en unidades físicas:

$$\begin{aligned}
 I_T &= C_T \\
 P \cdot x &= CF + CV \\
 P \cdot x &= CF + cv \cdot x \\
 \text{UR (unidades físicas) } x &= \frac{CF}{P - cv}
 \end{aligned}$$

□ Obtención analítica del umbral de rentabilidad en unidades monetarias:

$ \text{UR (unidades monetarias) } x = \frac{CF}{\frac{\text{Margen Contribución}}{\text{Ventas Netas}}} $
--

La principal limitación es la complejidad de aplicación de este modelo en empresa con varias líneas de productos, donde la mejor solución está en analizar cada uno de los productos por separado y tener en cuenta sus cuotas de mercado.

Ejemplo:

La cafetería de la facultad ha trabajado durante el mes de enero a su ritmo habitual y ha servido durante el mes de febrero menos menús de los habituales, debido a la escasa actividad docente, disponiendo de los datos de ambos meses, elabore las cuentas de resultados. (Direc-Costing) de cada mes y determine el número mínimo de menús que deber ser servidos en la cafetería para empezar a obtener beneficios.

	<u>Enero</u>	<u>Febrero</u>
* Ventas:	1.000 menús a 4 € / ud	550 menús a 4 € / ud
* Costes variable unitario	2,20 € / ud.	2,10 € / ud.
* Costes fijos	1.200 €	

	<u>Enero</u>	%	<u>Febrero</u>	%
Ventas Netas	4.000	100	2.200	100
- Costes de ventas (CV)	<u>(2.100)</u>		<u>(1.155)</u>	
Margen de contribución	1.900	47,5	1.045	47,5
- Costes fijos	<u>(1.200)</u>		<u>(1.200)</u>	
Resultado	700		-155	

$$UR \text{ (unidades físicas)} = \frac{CF}{P - cv} = \frac{CF}{Mg - contribución.unitario} = \frac{1.200}{4 - 2,1} = 631,57$$

Se deben servir aproximadamente 632 menús para cubrir todos los costes.

$$UR \text{ (unidades monetarias)} = \frac{CF}{\frac{M arg en.de.contribución}{Ventas.Netas}} = \frac{1.200}{0,475} = 2.526,32€$$

TEMA 11: COSTES RELEVANTES PARA LA TOMA DE DECISIONES

1.- Estructura de un proceso de un proceso de decisiones

Una decisión puede definirse como “la elección de una determinada alternativa de acción entre varias posibles”. En la práctica las decisiones son de muy diversa naturaleza y complejidad, teniendo en cuenta además que no hay dos decisiones iguales. En el presente capítulo el objetivo es ayudar a estructurar la información de los costes, que nos van a resultar útiles en el proceso de toma de decisiones y vamos a tratar de clasificar las decisiones. En cualquier caso el proceso decisional se esquematizaría:

- Planteamiento del problema.
- Identificar o generar las alternativas, con los criterios cuantitativos y cualitativos seleccionados.
- Analizar las alternativas, con los criterios cuantitativos y cualitativos seleccionados.
- Tomar la decisión o implantarla.
- Evaluar los resultados alcanzados.

Los datos relevantes para tomar una decisión no tienen que ser necesariamente contables, ya que estos son costes históricos, calculados bajo circunstancias que no tienen que prevalecer en el futuro, pero indudablemente los costes históricos, calculados bajo circunstancias que no tienen que prevalecer en el futuro, pero indudablemente los costes históricos los vamos a tomar como referencia para estimar los costes futuros relativos a toda decisión.

2.- Algunos conceptos a tener presentes en la toma de decisiones

Siempre que vayamos a tomar una decisión habrá que plantearse qué datos (costes o ingresos) son los mismos en cualquier alternativa, se conocen como irrelevantes y cuáles son distintos o relevantes en función de la alternativa elegida. Esta distinción nos permitirá comparar los ingresos con los costes de cada alternativa y elegir, bajo criterios cuantitativos, la alternativa con un beneficio diferencial mayor posible.

- Coste / ingreso diferencial:** Aquellos que son distintos para cada alternativa, aparecen en una y no en la otra.
- Costes / ingreso inalterado:** Aquellos en los que se va a incurrir en cualquiera de las alternativas planteadas, elijas la que elijas siempre los vas a tener.
- Beneficio diferencial:** Diferencia entre ingresos y costes diferenciales de cada alternativa.
- Coste de oportunidad:** Es el beneficio que se deja de obtener al rechazar una alternativa y optar por otra.

3.- Tipos de decisiones

Las decisiones se pueden clasificar según diversos criterios, si atendemos al horizonte temporal tenemos:

3.1. Decisiones de inversión: Son a largo plazo, de carácter estratégico y al tener que ver con la capacidad productiva no son susceptibles de rectificación. En ellas hay que tener en cuenta el valor del dinero en el tiempo ya que los flujos de caja no son equivalentes. No las vamos a desarrollar en la asignatura.

3.2. Decisiones de explotación: son a corto plazo de carácter táctico y tienen que ver con la utilización de la capacidad productiva por lo que son susceptibles de rectificación. En ellas los flujos de caja se consideran equivalentes. Dentro de las decisiones de explotación podríamos distinguir a su vez entre:

3.2.1. Decisiones de precio: Tienen que ver con la fijación de los precios de venta de los productos.

3.2.2. Decisiones de producto: Tienen que ver con la selección de los productos que la empresa desea fabricar y vender, y por tanto con el aprovechamiento de la capacidad productiva instalada. Por tanto las distintas decisiones de producto están mediatizadas por el hecho de que la empresa se encuentre en plena capacidad o con recursos ociosos y distinguimos:

Decisiones de producto en baja capacidad: Es cuando la empresa presenta recursos ociosos, es decir existe subactividad. En esta situación fabricaremos todos los productos que sean rentables, para lo cual basta con analizar que el beneficio diferencial por unidad producida sea positivo.

Decisiones de producto en alta capacidad: Es cuando la empresa presenta capacidad limitada, existe sobreactividad, y dado que la demanda de nuestro mercado es mayor que nuestra capacidad para atenderla, hemos de fabricar los productos que sean más rentables, para lo cual hemos de analizar el beneficio diferencial por capacidad productiva, que se suele expresar en h/m y h/h dependiendo del recurso que limite nuestra capacidad.

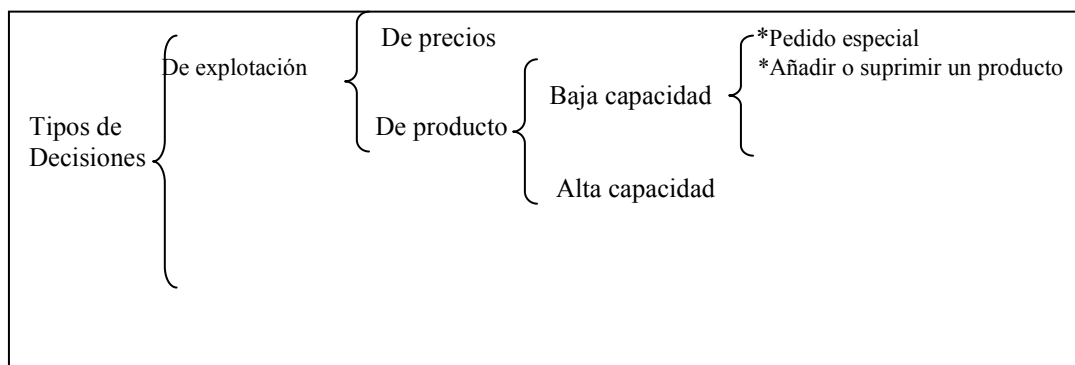
Producto	Precio Venta	C.unitario variable	Beneficio diferencial: por unidad	Unidades fabricada por h/m de capacidad	Beneficio diferencial por h/m:
A	9 €/ud	5 €/ud	4 €/ud	2 ud por h/m	8 €/h/m
B	6€/ud	4 €/ud	9 €/ud	5ud por h/m	10 €/h/m
C	8 €/ud	9 €/ud	-1 €/ud	4 ud por h/m	-4 €/h/m

El anterior cuadro nos muestra que si la empresa está en baja capacidad, deberá producir todas las unidades que precisen nuestro cliente tanto de producto A y B, que son rentables, pero en ningún caso el producto C aunque tengamos recursos ocioso. Sin embargo si estamos en alta capacidad tendríamos que producir todas la unidades posibles de producto B, puesto que es el más rentable. Obsérvese además, que el beneficio diferencial por unidad es en realidad el margen de contribución por unidad y el beneficio diferencial por h/m es el margen de contribución por h/m.

TEMA 12: DECISIONES DE PRODUCTO Y DECISIONES DE PRECIO

1.- Tipos de decisiones

Los distintos tipos de decisiones analizadas en el tema anterior, se podrían esquematizar según el cuadro adjunto, y las vamos a desarrollar en el presente tema.



2.- Decisiones de productos en baja capacidad: Pedido especial

Esta decisión tiene que ver con la posibilidad de atender un pedido de un producto que ya está fabricando la empresa. Al estar en baja capacidad se aceptará el pedido siempre que el beneficio diferencial sea positivo, lo que supone que con los ingresos del pedido (ingresos diferenciales) se cubran los costes que el mismo provoca (costes diferenciales), que suelen ser los variables.

3.- Decisiones de producto en baja capacidad: Añadir o suprimir un producto

Esta decisión tiene que ver con la posibilidad de añadir un producto que no está fabricando la empresa. Al estar en baja capacidad se añadirá el producto siempre que el beneficio diferencial sea positivo, lo que supone que con los ingresos del nuevo producto (ingresos diferenciales) se cubran los costes que el mismo provoca (costes diferenciales), que suelen ser los variables y los costes fijos propios, caso de que existiesen.

El análisis para suprimir un producto es idéntico que para añadir, si bien se trata de suprimir los productos cuyo beneficio diferencial sea negativo.

4.- Decisiones de producto en baja capacidad: Comprar o fabricar un componente o pieza

Esta decisión tiene que ver con la posibilidad de fabricar un componente (elemento incorporable) o adquirirlo a un proveedor. En este caso dado que los ingresos diferenciales no existen, decidiríamos fabricar el componente si el precio de adquisición es mayor que el coste diferencial de fabricar, que suelen ser los variables y los costes fijos, caso de que existiesen.

5.- Decisiones de producto en baja capacidad: Vender un producto semiterminado o seguir procesándolo

Esta decisión tiene que ver con la posibilidad de vender un semiterminado o someterlo a mayor elaboración en un fase posterior. Lógicamente se seguiría procesando si con los ingresos derivados de vender el producto una fase posterior, se cubren los costes de seguir procesándolo.

6.- Decisiones de precios

Desde la óptica de la teoría económica, es más que cuestionable que el precio dependa de la decisión del empresario, dado que en condiciones de competencia perfecta (muchos oferentes y demandantes, producto homogéneo, y mercado transparente), el precio lo fija el mercado, por tanto en esta situación el precio de venta viene dado de antemano por el mercado y el empresario únicamente tomaría decisiones de producto. Desde una óptica más real podemos decir que son las mismas imperfecciones del mercado las que dan lugar a poder hablar de decisiones de precios.

Como norma general y desde la óptica del largo plazo, el precio de venta de un producto deberá cubrir el coste de producción del mismo y este coste unitario de producción ha de ser obtenido por coste completo, es decir se han de cubrir tanto los costes variables como los fijos, con la finalidad de obtener beneficios.

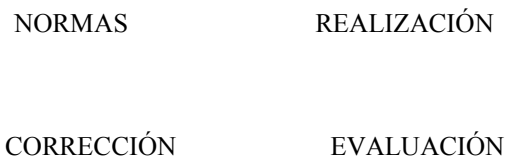
TEMA 13: EL PRESUPUESTO COMO HERRAMIENTA DE GESTIÓN

1.- Introducción al control de gestión

La actividad económico-financiera de una empresa consiste en la coordinación de los factores productivos (capital, inmovilizado, existencias, know-how, recursos humanos, etc...) con la finalidad de vender outputs (bienes y servicios).

Esta labor de coordinación es realizada por la dirección general de la empresa (que puede ser por cuenta propia en el caso del empresario o por cuenta ajena en la que se contratan directivos para la gestión de la organización). Para llevar a cabo esta coordinación se requiere un adecuado sistema de control de la gestión.

El sistema de control de gestión se trata de un proceso continuo, inicialmente se construye un modelo normativo que define cómo debería ser la gestión y para ello se emplea el proceso de planificación-presupuestación y posteriormente se compara el modelo con las cifras reales para obtener las desviaciones.



La **estructura de un sistema de control de gestión** o etapas del control de gestión son:

1. Establecimiento de objetivos generales a corto y largo plazo, según la situación de la empresa y el entorno.
2. Establecimiento de subobjetivos por centros de responsabilidad, sus atribuciones y responsabilidades.
3. Establecimiento de planes y presupuestos que cuantifiquen los anteriores objetivos.
4. Medición y registro de los resultados reales alcanzados.
5. Cálculo de las desviaciones entre los valores provisionales y los realmente alcanzados.
6. Análisis de los orígenes de las desviaciones y exigencia de responsabilidades.
7. Toma de decisiones correctoras de la situación.

Los usuarios de un sistema de control de gestión son los distintos responsables de las áreas funcionales en que se divide la empresa, de modo que si la organización está centralizada serán pocos usuarios y en caso de empresas de cierta dimensión la necesidad de una organización descentralizada supone un número de usuarios más amplio. Pero en cualquier caso la dirección deberá tener una idea global aunando las distintas áreas.

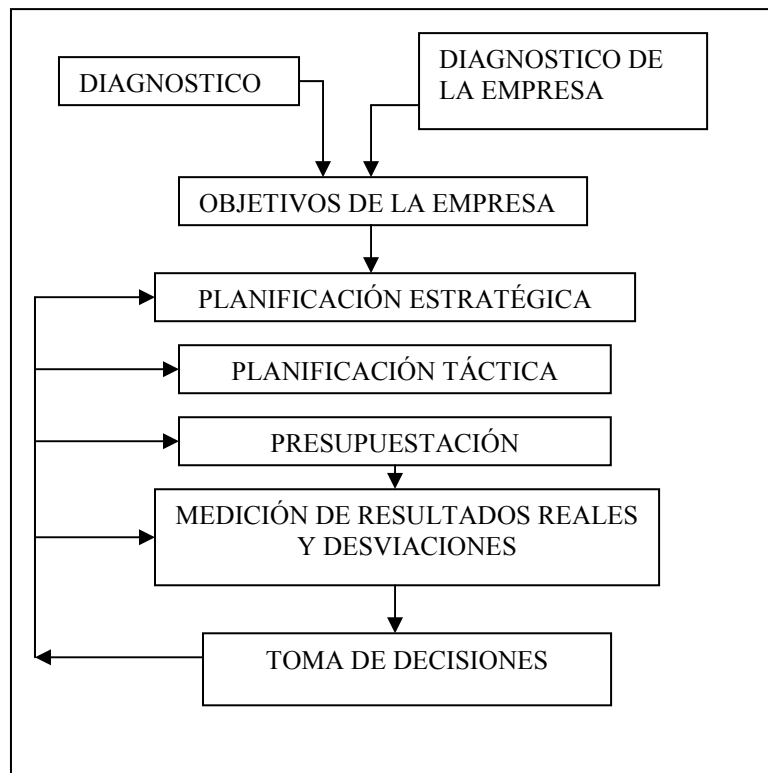
2.- Planificación versus Presupuestación

La dirección a través de la planificación define los objetivos deseables y los recursos para su logro, mientras que la presupuestación forma parte del proceso general

de planificación, ya que supone cuantificar y concretar los objetivos y recursos. Distinguimos tres tipos de planificación:

- Planificación estratégica: Determina los planteamientos más globales, más a largo plazo. Definiendo la política de producción y ventas.
- Planificación táctica o presupuestaria: Asigna los recursos para conseguir los máximos objetivos posibles a corto plazo. Se concreta en presupuestos.
- Planificación operativa o rutinaria: Se orienta al día a día, intentando asegurar que las tareas de cada puesto se desarrollen con eficiencia y eficacia.

Estructura de un sistema de control de gestión:

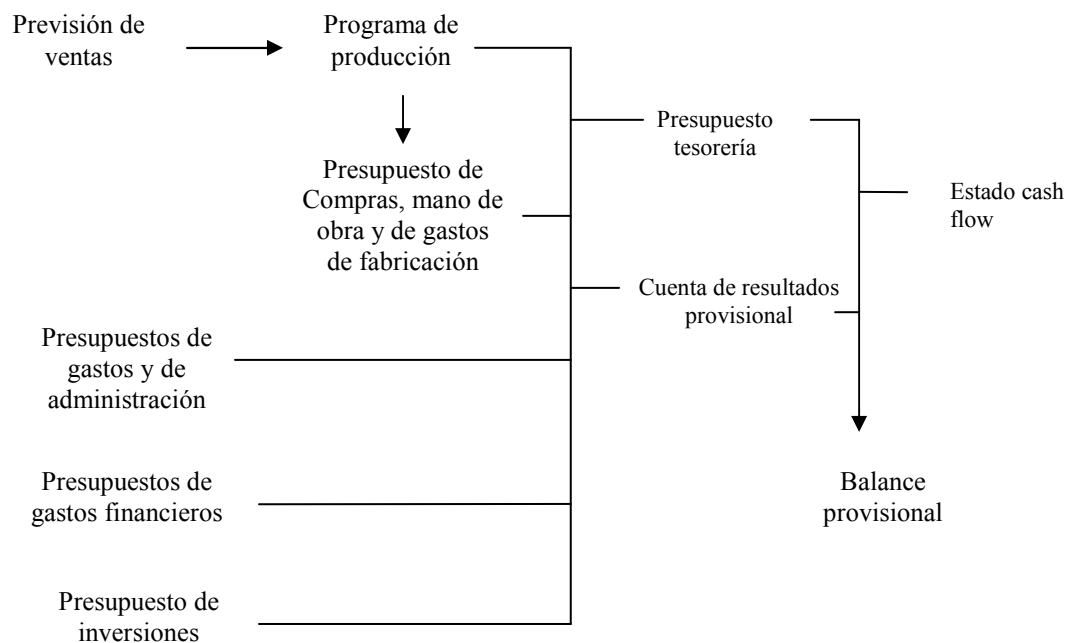


2.- Concepto y características del presupuesto

Un presupuesto “es la expresión en términos monetarios de los planes de acción que una empresa tiene previsto desarrollar en un período determinado”. Es el principal instrumento de control de gestión.

El presupuesto cubre todas las actividades y áreas de la empresa y es un instrumento al servicio del control de gestión. El horizonte presupuestario es normalmente de un año, aunque puede variar dependiendo del negocio de la empresa y estilo de dirección.

La elaboración del presupuesto anual comienza fijando el beneficio como objetivo básico a conseguir y a partir del mismo la elaboración del presupuesto de ventas compatible con la capacidad de producción o actividad económica disponibles para el ejercicio. Posteriormente se irán elaborando los presupuestos de cada área de la organización o centro. Cada centro de actividad dispone de un presupuesto donde se concreta la parte correspondiente de los planes de actuación de la empresa respecto a ese centro (PRESUPUESTOS PARCIALES). La agregación de todos los presupuestos parciales da lugar a un único presupuesto global referido a la actividad integral de la empresa (PRESUPUESTO INTEGRAL O MAESTRO).



Una vez aprobado el presupuesto, comienza el control presupuestario, que consiste en comparar sistemáticamente previsiones con realidades.

3.- Presupuestos parciales

Los presupuestos parciales se agrupan en:

4.1 PRESUPUESTOS OPERATIVOS O DE EXPLOTACIÓN:

- Presupuestos de ventas.
- Presupuestos de producción:
 - Presupuestos de compras.
 - Presupuestos de mano de obra.
 - Presupuestos de gastos de fabricación.
- Presupuestos de gastos: administrativos, comerciales y financieros.

4.2 PRESUPUESTOS FINANCIEROS:

- Presupuestos de tesorería.
- Presupuestos de inversiones.

4.3 PRESUPUESTOS ESTADOS DE PREVISIONES: CUENTA DE RESULTADOS, BALANCE Y ESTADOS DE CASH-FLOW PROVISIONAL.

4.- Obtención de los presupuestos parciales

5.1 PRESUPUESTOS DE VENTAS: Se elabora a partir de la previsión de ventas que realiza el director comercial. Para ello se analizan factores tales como:

- Volumen de ventas del período anterior.
- Política de precios.
- Estudios de mercado.
- Competencia, productos complementarios y sustitutivos.
- Relación con indicadores de la economía como: empleo, política de gobierno, inflación...

5.2 PRESUPUESTOS DE PRODUCCIÓN: Depende de la previsión de ventas y un retraso en la misma provoca distorsiones en el plan de trabajo de producción. En el presupuesto de producción se distingue:

- Previsión del plan de producción y nivel de stocks.
- Presupuesto de materias primas: intervienen los departamentos de compras y producción. Hay que considerar las necesidades de materia prima para la producción y los precios de compra de las materias primas.
- Presupuesto de mano de obra: determinar la plantilla necesaria para la producción. Habrá que considerar se hay plantilla fija, contrataciones eventuales, subcontratación a otras empresas...
- Presupuesto de Costes Generales de Fabricación: Habrá que determinar los costes fijos y variables, las razones que determinan su variabilidad.

5.3 PRESUPUESTO DE GASTOS COMERCIALES: Se cuantifica el conjunto de recursos que la empresa va a consumir para alcanzar la previsión de ventas. Se incluyen apartados tales como:

- Descuentos y bonificaciones a los canales de distribución.
- Publicidad y promoción.
- Equipo de ventas: Plantilla con su correspondiente comisión (fija y/o variable), dietas y gastos de viaje.

También se incluyen conceptos propios del departamento como los estudios de mercado. Pueden incluirse los gastos de distribución física, o disponer de un presupuesto independiente, según la estructura organizativa de la empresa.

- 5.4 PRESUPUESTO DE GASTOS DE ADMINISTRACIÓN:** Se elabora teniendo en cuenta las actividades que se desarrollan en el centro de administración
- 5.5 PRESUPUESTO DE INVERSIONES:** Quedan reflejadas las decisiones que afectan a bienes de capital. Estas decisiones se derivan del proceso de planificación y entre ellas se encuentran:
- Lanzamiento de nuevos productos.
 - Cambios en la capacidad de producción.
 - Renovación de la maquinaria.
- 5.6 PRESUPUESTO DE TESORERÍA:** Refleja las previsiones de cobros y pagos derivados de las distintas actividades recogidas en los otros presupuestos (operaciones, inversiones...), ayuda a evitar que se presenten excedentes improductivos (coste de oportunidad) o déficit de liquidez (elevado coste financieros).
- 5.7 ESTADOS CONTABLES PREVISIONALES:**
- Cuenta de resultados previsional.
 - Balance de situación previsional.
 - Estado de cash-flow previsional.

De la realización del presupuesto se derivan los estados financieros provisionales. Los estados contables reales deberían coincidir con estos en caso de que se cumpliera estrictamente el presupuesto.

TEMA 14: EL COSTE ESTANDAR

1.- Introducción: Concepto y objetivos

El coste estándar *“es un coste por unidad, calculado a priori, teniendo en cuenta las características del proceso productivo de la empresa a la cual se aplicará”*.

Nos indica lo que debería ser, y es el coste con el que comparamos al final del período los costes efectivamente soportados, la diferencia con los costes presupuestados es que mientras los costes estándar se expresan en términos unitarios, los presupuestos recogen términos globales.

El coste estándar es un complemento al modelo de costes históricos o reales que utiliza la empresa, de tal manera que si el coste estándar del producto incluyera todas las cargas del período, estaríamos en presencia de un Coste Completo Estándar; si por el contrario, solo incluyera los costes variables y una parte de los costes fijos, estaríamos en presencia de un modelo Estándar de Imputación Racional.

A efectos prácticos nos vamos a ceñir exclusivamente en la aplicación del coste estándar en un modelo de Coste Completo.

El objetivo primordial de los costes estándar *“es servir de base para el control de costes medir la eficiencia empresarial, comparando los datos reales con los previstos, calculando desviaciones, analizando el por qué de las mismas y adoptando las medidas correctoras oportunas”*.

1.1. Características.

Las principales características del coste estándar son:

- Son costes calculados previamente, a partir de las condiciones de trabajo consideradas como posibles o deseables.
- Son un coste de referencia, una norma con la que comparar la actividad realizada.
- Su cálculo es anterior al comienzo de las operaciones de producción y venta.
- El proceso de cálculo del coste estándar debe ser igual al seguido para el modelo de costes históricos elegido por la empresa.

1.2. Ventajas.

Entre las ventajas del coste estándar, podemos destacar:

- Permite realizar el presupuesto de producción.
- Constituyen un instrumento de referencia para su comparación con los costes históricos, permitiendo medir en términos de eficacia y eficiencia la gestión desarrollada por las diferentes áreas de la empresa, mediante el análisis de las desviaciones.

- Permite a la dirección tomar decisiones para el control de la gestión. Es una ayuda básica, para determinar el precio de venta de los productos, sin tener que esperar a conocer los costes reales.
- Obliga a la dirección a definir los responsables por centros de costes.

- Se crea una conciencia de lo que cuestan las operaciones y su importancia en el resultado.

- Permite incentivar a los trabajadores en función del cumplimiento de los estándares.

Como inconvenientes, citar que el establecimiento de un sistema de costes estándar supone un coste adicional del sistema informativo contable, y por lo tanto hay que tener presente el principio de economicidad, mencionado en temas anteriores, Además deben ser revisados de forma continua y si no son razonablemente alcanzables desmotivan a los trabajadores. Provocan inseguridad si no están bien elaborados, puesto que con frecuencia están basados en juicios de valor y no en hechos.

2.- Tipos de estándar

Existen diferentes tipos de estándar, dependiendo del objetivo que se persiga con su implantación y del equilibrio entre las necesidades informativas de la dirección de la empresa y de las posibilidades que tiene la misma para satisfacerlas. En todo caso podemos establecer los siguientes tipos:

- **Estándar Ideal y óptimo:** Se calcula bajo la hipótesis de un perfecto aprovechamiento de la capacidad productiva, por ello se le conoce también como estándar teórico-ideal; y se intenta alcanzar a largo plazo. No se utiliza en la práctica por ser utópico, pero sirve de referente para estándares normales.

- **Estándar Normal:** Se calcula para el volumen de actividad que se espera alcanzar en el periodo venidero, bajo la hipótesis de un racional aprovechamiento de la capacidad productiva. Se revisa con periodicidad anual y representa unos objetivos alcanzables a corto plazo con un esfuerzo razonable, lo que tiende a animar a los responsables de su ejecución a conseguir las metas propuestas.

- **Estándar a presupuesto fijo:** Se elabora partiendo de la base de que se va a lograr el objetivo de producción y ventas.

- **Estándar a presupuesto flexible:** Se elabora a posteriori, cuando se conocen los niveles de producción y ventas reales y evalúa lo que debería haber costado la realidad.