



auditoría
contabilidad
sociedades

Boletín contable

Quantor

Avance de información contable

Selección de las cuestiones más relevantes de auditoría, contabilidad y sociedades

[Quantor]

Opinión

Costes directos y costes indirectos

Jessica Mazuelas Díez

LAZ WRUBE, Bufete Jurídico Empresarial.

Introducción

Antes de entrar a profundizar en los costes directos e indirectos, me parece conveniente realizar unas breves pinceladas acerca de la Contabilidad de Gestión, y en especial de la Contabilidad de Costes.

En primer lugar, hay que definir la Contabilidad Financiera como aquella encargada de elaborar las Cuentas Anuales basándose para ello en las normas del Plan General Contable (PGC). Esta información es accesible a cualquier agente externo para que pueda conocer la situación económico-financiera y patrimonial en la que se encuentra la empresa. Sin embargo, para los agentes internos no es suficiente a la hora de tomar decisiones, ya que requieren de una información más personalizada que no sea sólo de carácter cuantitativo-financiero.

De esta forma, surge la Contabilidad de Gestión, que engloba al subconjunto de la Contabilidad de Costes, y al subconjunto de Análisis de Costes y Control Presupuestario. Este tipo de contabilidad tiene un triple objetivo: a) calcular los costes de la empresa; b) servir de apoyo a la toma de decisiones; y c) ayudar al proceso de planificación y control.

La Contabilidad de Gestión no tiene una regulación propiamente dicha puesto que no es obligatorio llevarla, a diferencia de la Contabilidad Financiera, que se regula en el PGC. No obstante, las empresas pueden utilizar como referencia una serie de recomendaciones emitidas por asociaciones contables no gubernamentales, entre las que podemos mencionar la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA),

Sin perjuicio de lo explicado en los párrafos precedentes, hay que subrayar que la Contabilidad Financiera y la Contabilidad de Gestión se necesitan entre ellas en muchas ocasiones ya que son complementarias. Podemos mencionar, por ejemplo, que la Contabilidad de Costes sirve para valorar las existencias, por lo que sin ella no podríamos terminar de hacer el Balance.

Definición de coste

El coste es la suma de gastos necesarios para obtener un trabajo/servicio (consumo), o la renuncia a un beneficio por decidir utilizar los recursos para otro fin distinto (a esto se le conoce como coste de oportunidad).

Sin embargo, no todos los gastos dan lugar a un coste, sino sólo aquellos que a) forman parte de la actividad ordinaria y propia de la empresa, b) están vinculados a la actividad productiva (actividades operativas), y c) son necesarios para el desarrollo de la misma.

Sumario:

Opinión

Costes directos y costes indirectos

Jessica Mazuelas Díez

LAZ WRUBE, Bufete Jurídico Empresarial

Últimos criterios de la Administración

Deterioro de valor de una camada de aves

Arrendamiento con rentas escalonadas

Indemnización por despido al personal de la sociedad dependiente

Provisión por indemnización

Avance Normativo

Normas forales

Navarra

Práctica contable

Libros obligatorios (I)

Cálculo de costes basado en secciones

1ª fase: clasificación

En función de la relación con su objeto de coste, podemos encontrarnos con dos clases de costes: directos y no directos.

1. Costes directos

Estos costes se asocian con el producto de una forma muy clara, sin necesidad de ningún tipo de reparto. Se producen cuando las empresas establecen mecanismos de control para conocer con exactitud la cantidad de coste que va al producto, servicio o sección. Dentro de estos, los más habituales son:

■ Costes directos

- Materias Primas: son los materiales que hemos consumido para fabricar el producto. Pueden extraerse directamente de la naturaleza o haber sido elaborados previamente por otra empresa.
- Mano de Obra Directa (MOD): son las personas relacionadas directamente con el producto debido a que se encargan de su elaboración. Las horas empleadas en el producto podemos medirlas a través de partes de trabajo o tarjetas de tiempos.

2. Costes no directos

Aunque la mayoría de los autores emplean de forma generalizada el concepto de "indirecto", los costes no directos se pueden dividir en:

- Semidirectos: son aquellos que no pueden ser aplicados directamente a un producto, pero sí pueden llevarse directamente a un centro de coste.
- Indirectos: no son directos al producto ni tampoco al centro. Son comunes a dos o más productos o centros, por lo que deberemos elegir algún criterio de reparto.

Esto se puede ver mejor con un ejemplo. Queremos medir el consumo eléctrico de una empresa, para ello colocamos un contador en cada sección, conociendo así el consumo de cada una de ellas (semidirecto). Si no ponemos los contadores, únicamente conoceremos el consumo global de la entidad (indirecto).

■ Costes no directos

Los costes indirectos, se clasifican en dos grandes grupos:

- Costes Indirectos de Producción (CIP): son costes del producto necesarios para la producción tales como el coste de aprovisionamiento y fabricación. El caso típico es la Mano de Obra Indirecta (MOI), que consiste en que determinadas personas elaboren varios productos o en distintas secciones de la empresa. Además, en la misma hay que incluir los tiempos perdidos o improductivos.
- Costes Indirectos Generales (CIG): son costes del período no necesarios para fabricar, tales como comerciales, administración y financieros (estos últimos los llevamos directamente a la cuenta de resultados financieros).

En la actualidad, debido a que los procesos de producción están más automatizados, los costes indirectos van adquiriendo mayor relevancia en detrimento de la MOD. Y no sólo eso, sino que en la práctica las materias primas de valor poco significativo podemos tratarlas como coste indirecto para ahorrar lo que supondría para la empresa el estar llevando un control tan constante.

2ª fase: localización y reparto

Tras la clasificación correspondiente, la empresa deberá hacer un reparto primario que consiste en prorratear todos los costes entre sus centros o secciones (doctrina francesa), ya sean principales o auxiliares. Éste lo dominaremos fase de localización para el caso de los costes semidirectos y fase de distribución o reparto para el caso de los costes indirectos. No obstante, al final del período los centros deberán estar a saldo cero porque los costes que se acumulan en ellos irán a otros centros, a los productos, o al resultado del período.

■ Localización

Directora Editorial: Covadonga Osoro.

Jefa de Sección Contable: Mónica Ollobarren Galaz.

Redacción: Leire Campo Canibe, Laura Saez Anthonisen.

Director Comercial: Luis Ortiz Olmeda.

Quantor
GRUPO FRANCIS LEFEBVRE

Los centros se pueden dividir en: operativos, que son los que configuran el coste del producto (Centro de producción: aprovisionamiento y fabricación o transformación); y no operativos, que son aquellos no necesarios para fabricar (Centro Comercial y Centro de administración). A su vez, los centros podemos dividirlos en principales y auxiliares. Los primeros trabajan directamente con el producto (aprovisionamiento, recepción...); y los auxiliares o de servicios sólo sirven para ayudar a otros centros (limpieza, mantenimiento...).

Los costes semidirectos los localizaremos de forma directa en los centros sin necesidad de reparto, no así los indirectos, pues éstos deberán ser prorrateados a través de claves de distribución, que es una herramienta creada por la Contabilidad de Gestión para intentar distribuir los costes indirectos de manera proporcional al verdadero consumo de cada centro.

Este criterio de reparto consiste en elegir una unidad de obra para cada sección que mida de la mejor forma posible la actividad que se está dando en ella. La unidad puede ser de: tiempo (ej. horas-máquina, horas-hombre), cantidad (ej. materia prima consumida), o valor (ej. salarios).

3ª fase: liquidación (subreparto)

Los centros auxiliares deben dejarse a cero porque no tienen relación con el producto, por lo que los costes que se encuentren en ellos tenemos que llevarlos a los centros principales (reparto secundario) mediante la fase de liquidación. Para ello elegiremos una unidad de obra del centro auxiliar que mida la relación que mantenga con el centro principal correspondiente.

Sin embargo, hay veces en las que no podemos obtener directamente el coste de la unidad de obra. Así, en el caso de que dos centros auxiliares (por ejemplo vigilancia y limpieza) tengan prestaciones recíprocas entre ellos, la ecuación que tendría cada centro es: costes totales = coste total que ha obtenido del reparto primario + coste total que recibe del otro centro. Resolviendo el sistema de dos ecuaciones con dos incógnitas, obtendremos el coste unitario.

También puede ocurrir que haya autoconsumo por parte de uno de los centros. Lo único que deberemos hacer es restar del total de unidades trabajadas, las unidades que haya trabajado para sí mismo puesto que lo que necesitamos saber es cuánto trabaja para otros centros. Obtenida esta cifra, se resolverá como un auxiliar normal: coste total/unidades de obra totales.

4ª fase: asignación

Consiste en trasladar los costes a los portadores finales (al producto). Debemos distinguir:

- Afectación: los costes directos se asignan directamente a la producción final, sin tener que pasar por los centros de costes o secciones.
- Imputación: para llevar los costes semidirectos e indirectos desde los centros principales a los portadores debemos utilizar claves de imputación. En este caso, será una unidad de obra para cada centro principal que mida su relación con el producto final.

En esta fase obtenemos el resultado del ejercicio, que es la suma del coste de los productos (ingresos – coste de mercancía vendida = margen industrial) y otro tipo de costes adscritos al período (margen industrial - coste comercial = margen comercial - coste de administración = resultado del período).

Estas fases son fundamentales para que la empresa pueda obtener la información suficiente a la hora de tomar decisiones, como bien se desprende del documento número 3 de la Serie Principios de Contabilidad de Gestión de AECA.

Métodos de cálculo para repartir los costes no directos

Brevemente, voy a explicar cuáles son los procedimientos que podemos utilizar a la hora de repartir los costes no directos entre los centros y productos. Habrá que utilizar un método u otro dependiendo de si son costes específicos cuando afectan a un solo producto, o comunes cuando afectan a varios productos.

■ Reparto

■ Liquidación

■ Asignación

■ División

- Método de división: Se utiliza para la producción homogénea de la empresa. Y puede ser:

1. División pura: si los costes son específicos del producto.
2. División por equivalencia: reparto a varios productos que tienen una equivalencia física de la que sacamos proporcionalmente su equivalencia económica.

■ Suplemento

- Método de suplemento: se aplica a empresas de producción heterogénea, donde los productos no tienen equivalencia entre ellos. Podemos encontrarlos con dos tipos:

1. Electivo (diferenciados por secciones, u otros centros de coste): se eligen distintas unidades de obra dentro de una misma sección porque en ella se dan distintas actividades. Por ej. elijo kilos y horas.
2. Acumulativo (o por clases de costes): todos los costes de la sección se imputan con una sola unidad de obra. Es el método más utilizado porque mide la actividad de la sección (se desprende de la literatura americana).

Imputación de costes no directos según las características del proceso

Tenemos que tener en cuenta que no todos los procesos tienen el mismo sistema de imputación.

Por un lado, tendríamos las órdenes de fabricación personalizadas o por proyectos, donde se fabrica bajo pedidos. La producción es heterogénea, pero disponemos de la suficiente información para asignar los costes directamente al proyecto o a la orden.

Y por otro, estarían los procesos o fabricación en serie, donde la producción es homogénea (por ejemplos coches). En este sistema se necesita un criterio de reparto, pero debido al alto grado de estandarización de sus productos, es más fácil elegirlo.

No obstante, en la práctica, pueden aparecer mezclados ambos procesos, denominándose sistemas de producción mixtos. Por ej. una edición de coches limitada. Por lo que habrá que intentar adaptarse de la mejor manera posible.

Cálculo de costes basado en actividades

En la actualidad, la mayoría de las empresas prefieren realizar actividades concretas mediante grupos de trabajo, en vez de tener secciones independientes, por lo que utilizan el método ABC (Activity Based Costing).

Aunque podríamos entrar a profundizar, y teniendo en cuenta que las pautas a seguir son parecidas a las del método de las secciones, únicamente nos vamos a centrar en su principal diferencia, que es la actividad.

Así, podemos decir que el ABC es más preciso puesto que medimos las actividades de las secciones, eligiendo para ello una unidad de obra para cada actividad en vez de una global para la sección como ocurría en el otro método. Por ello, deberemos ser más cautelosos a la hora de elegir un criterio de reparto.

Fuentes.

- Escobar Rodríguez, Tomás; y Cortijo Gallego, Virginia. Fundamentos de Contabilidad de Gestión. Pearson Educación, S.A., Madrid. 2012. pp. 2,3, 7-9,11-14,20-35,49, 50,81, 83, 87,90, 108,109.
- Fullana Belda, Carmen y Paredes Ortega, José Luis. Manual de Contabilidad de Costes. Delta Publicaciones. Madrid. 2008. pp. 23,29, 49,50, 53, 54,88, 89,92-96,100-102,116.
- Prieto Moreno, Begoña; Santidrián Arroyo, Alicia; y Aguilar Conde, Pablo. Contabilidad de Costes y de Gestión. Un enfoque Práctico. Delta Publicaciones. Madrid. 2006. pp.41, 43, 56-64,67.
- Azparren Pérez, María Rosario. Manual de Contabilidad de Costes. Ed. Universidad Pública de Navarra. 2004. pp. 98,107, 108,220, 250-252,286, 287,289-295.
- Blanco Ibarra, Felipe. Contabilidad de Costes y Analítica de Gestión para las decisiones estratégicas. Ediciones Deusto. 2003. pp. 43,76,77,80,81.
- Mallo Rodríguez, Carlos; Mir Estruch, Fernando; Requena Rodríguez, José María; y Serra Salvador, Vicente M. 1994. Editorial Ariel. pp.211, 212, 215,219.
- Blanco Dopico, María Isabel. Contabilidad de Costes. Análisis y Control. Ediciones Pirámide 1994. pp. 80,126.
- Ripoll Feliú, Vicente M. y Balada Ortega, Tomás J. Contabilidad de Gestión: Investigación y Práctica Empresarial. Revista española de financiación y contabilidad. Vol. XXIV, n.81 Octubre-Diciembre 1994. Artículos Doctrinales. pp. 913, 915, 917.

Últimos criterios de la Administración

Deterioro de valor de una camada de aves en una explotación avícola

Una explotación avícola debe dotar el deterioro de valor de una camada de aves contabilizada como inmovilizado material cuando su valor contable sea mayor que el importe recuperable.

ICAC consulta núm 4, BOICAC núm 97

QC 2014/63186

Una explotación avícola tiene contabilizada como **inmovilizado material** una camada de aves cuyo valor de realización se ve reducido considerablemente en un corto espacio de tiempo, y viene reflejando una pérdida por deterioro por la diferencia entre ese valor y el valor contable. Se plantea dejar de dotar el deterioro al entender que el valor en uso tiende al valor contable, siempre que se cumpla con el período de producción en el que la camada queda totalmente amortizada.

Plantea **cuál es el criterio adecuado** para reflejar los deterioros de valor de las camadas de aves.

El ICAC señala que debe reconocerse una **pérdida por deterioro** del valor de las camadas cuando su valor contable sea mayor que su importe recuperable, entendido como el mayor entre el valor en uso y el valor razonable menos los costes de venta.

También deberá dotarse una **amortización** de manera sistemática y racional en función de la vida útil y del valor residual.

Además el ICAC informa sobre la ampliación a los ejercicios sociales cerrados en 2014 de la exclusión del cómputo de las pérdidas por deterioro reconocidas en las cuentas anuales y derivadas del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, existencias, préstamos y partidas a cobrar, para determinados **efectos mercantiles**.

Arrendamiento operativo con rentas escalonadas

El cambio en la forma de contabilizar el gasto por arrendamiento operativo con rentas escalonadas, pasando a aplicar el principio obligatorio de devengo, se califica como subsanación de error y no como cambio de criterio contable.

ICAC consulta núm 11, BOICAC núm 96

QC 2013/260900

La sociedad arrendadora de un contrato de arrendamiento operativo de local de negocio con rentas escalonadas viene imputando como gasto las cuotas, sin tener en cuenta el incentivo en forma de menores pagos. En un momento posterior cambia la forma de contabilización, repartiendo el total a pagar entre los años restantes, de lo que resultan unas cuotas constantes.

Se plantea **cuál debe ser la calificación** de este cambio en la forma de contabilizar las rentas: cambio de criterio contable o subsanación de errores de ejercicios anteriores.

Dado que el gasto por arrendamiento debe reconocerse según el **principio de devengo** y este es de aplicación obligatoria, el cambio en la contabilización deberá calificarse como subsanación de error contable.

Importe a recibir de la dominante para el pago de las indemnizaciones por despido al personal de la dependiente

La deuda por la indemnización por despido a pagar por una filial que percibe de la matriz el importe correspondiente a los años de trabajo en esta, se reconocerá con cargo al gasto que asumiría un tercero y al derecho de cobro de la indemnización devengada en la matriz hasta la reestructuración del personal.

ICAC consulta núm 10, BOICAC núm 96

QC 2013/260899

Una sociedad dominante acuerda con sus trabajadores el traslado a una filial con mantenimiento de su antigüedad. En caso de despido, la filial abonará la indemnización percibiendo de la dominante el importe correspondiente a los años de trabajo en esta.

La filial plantea **cómo debe contabilizarse** el importe a recibir de la dominante para el pago de las indemnizaciones.

Últimos criterios de la Administración

■ Deterioro de valor de una camada de aves

■ Arrendamiento con rentas escalonadas

■ Indemnización por despido al personal de la sociedad dependiente

■ Provisión por indemnizaciones

Avance normativo
Normas forales
Navarra
OF 125/2014
OF 126/2014

El ICAC aclara que, atendiendo al fondo económico, la filial parece realizar una operación por cuenta de la matriz, por lo que la deuda por la **indemnización futura** se reconocerá con cargo al **gasto** que asumiría un tercero en tal concepto, y al **derecho de cobro** de la indemnización devengada en la matriz hasta la reestructuración del personal.

Provisión por indemnizaciones en expedientes de regulación de empleo

Una empresa que lleva a cabo un despido colectivo debe reconocer la provisión por indemnizaciones en la fecha del acuerdo con los representantes de los trabajadores, siempre y cuando se considere probable que el acuerdo cumple los requisitos para la emisión del informe favorable vinculante de la autoridad laboral competente.

ICAC consulta núm 9, BOICAC núm 96

QC 2013/260898

Una Entidad de Derecho Público que aplica el PGC plantea **cuándo** debe reconocerse la provisión por indemnizaciones a los trabajadores en un despido colectivo.

El ICAC considera que el acuerdo alcanzado con los representantes de los trabajadores origina una **obligación implícita** causada por la expectativa válida generada por la empresa al haber dado publicidad al plan de reestructuración.

Es en ese momento cuando debe registrarse la provisión, siempre y cuando se considere probable que el acuerdo cumple los **requisitos** que la autoridad laboral competente exige para emitir el informe favorable vinculante que otorga eficacia jurídica al compromiso implícitamente asumido.

Una vez aprobado el expediente de regulación de empleo, la empresa debe informar de esta circunstancia en la Memoria.

Además el ICAC aclara que la **valoración de la provisión** se realiza en la fecha de cierre por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación. Los ajustes por la actualización del pasivo se registran como un gasto financiero conforme se vayan devengando, salvo en provisiones con vencimiento igual o inferior a un año en las que el efecto financiero no sea significativo.

Avance normativo

■ Normas forales

Navarra

Orden Foral 125/2014, de 15 de abril, de la Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo, por la que se aprueba el modelo S-90 de auto-liquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes correspondiente a establecimientos permanentes, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2013, y se dictan las normas para la presentación de las declaraciones. (BON de 30 de abril) **QC 2014/59190**

Orden Foral 126/2014, de 15 de abril, de la Consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo, por la que se aprueba el modelo 220 de auto-liquidación del Impuesto sobre Sociedades para los grupos fiscales que tributen por el régimen de consolidación fiscal, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2013, y se dictan las normas para la presentación de las declaraciones. (BON de 30 de abril) **QC 2014/59192**

Libros obligatorios (I)

Legislación mercantil / Libros obligatorios

Sujetos	Tipo de libros	Contenido
todo empresario	libro de inventarios y cuentas anuales	- balance inicial - balance de comprobación de suma y saldos (elaborado con el libro mayor) - inventario de cierre del ejercicio - cuentas anuales
	libro diario	registro diario de las operaciones
todas las sociedades	libro de actas	acuerdos tomados en las juntas (generales y especiales) y demás órganos colegiados.
- SA - SCom por acciones - SL (SA)	libro registro de acciones nominativas	acciones nominativas, transmisiones, gravámenes y derechos reales
- SRL - SL (SRL)	libro registro de socios	titularidad originaria de las participaciones, transmisiones, gravámenes y derechos reales, indicando en todos los casos la identidad y domicilio del titular
sociedad unipersonal	libro registro de contratos de socio único	contratos celebrados entre el socio único y la sociedad
sociedad dominante	libros para las cuentas anuales consolidadas (1)	proceso de consolidación y ajustes en el registro contable
sociedad de garantía recíproca	libros de garantías	garantías otorgadas : cuantía, características, plazos de la deuda , fecha de creación y extinción de la garantía.
	libro registro de socios	nombre y apellidos o denominación social, domicilio, tipo (partícipe o protector), empresa, número de participaciones y desembolsos
sociedad cooperativa (2)	libro registro de socios	aportaciones que vaya realizando el socio (obligatorias o voluntarias), actualizaciones e imputaciones a pérdidas
	libro registro de socios	nombre y apellidos o denominación social, domicilio, NIF, fecha de alta, tipo y baja

(1) Aunque no se ha establecido ningún libro específico de **consolidación**, éste responde al cumplimiento de la obligación impuesta por el Código de Comercio de llevar una contabilidad ordenada y adecuada a la actividad de la empresa, y de redactar, aprobar y depositar las Cuentas Anuales consolidadas. (ICAC consulta núm 9, BOICAC núm 12, **QC 1993/23349**)

(2) Aunque no se regula expresamente el **contenido** que debe hacerse constar en los libros, conviene hacer constar los datos que se indican para cada libro.

Registros de entidades aseguradoras

Tipo de registro	Contenido
cuentas	cuentas, subcuentas y relaciones contables (no definidas en PGC aseguradoras)
pólizas y suplementos emitidos, y anulaciones	datos personales, características del riesgo cubierto, condiciones económicas del contrato y circunstancia y fecha de anulaciones
siniestros	datos de la póliza y del siniestro
cálculo de las provisiones técnicas	diferenciando seguro directo, reaseguro aceptado y cedido
inversiones	datos para su adecuada gestión
estados de cobertura de provisiones técnicas y de margen de solvencia	datos necesarios para cálculo y cobertura de provisiones técnicas y margen de solvencia
contratos de reaseguro aceptado y cedido	datos identificativos de los contratos diferenciando reaseguro aceptado y reaseguro cedido

Boletín contable Quantor

Impreso en España
Depósito Legal: BI-2855-02
Franqueo concertado: 01/2747

Edita: Grupo Editorial El Derecho y Quantor, S.L.
ISSN: 1989-5100

Imprime: Gestingraf

Todos los derechos reservados. Prohibida su reproducción parcial o total por cualquier medio.

© Lefebvre-El Derecho, S.A.

Oficinas centrales
Monasterios de Suso y Yuso 34 - 28049 Madrid
Teléfono: 902 44 11 88
Fax: 91 578 16 17
www.quantor.net



149 €
más IVA

MEMENTO PRÁCTICO FRANCIS LEFEBVRE Contable 2013

La referencia de consulta más completa sobre contabilidad

- ▶ Aborda el estudio de las más recientes consultas del ICAC, en especial las a combinaciones de negocios, instrumentos financieros, adaptaciones sectoriales e información en la memoria.
- ▶ Rigurosamente actualizado con todas las novedades introducidas en el último año (reglamento de auditoría, medidas de saneamiento financiero, modificaciones en las NIIF, etc.)
- ▶ Incluye comentarios de expertos, la doctrina y jurisprudencia más relevante y cientos de ejemplos ilustrativos.

Adquéralo llamando al 91 210 80 00 o en www.efl.es