



# UNIVERSIDAD DE GRANADA

---

Departamento de Economía  
Financiera y Contabilidad

---

## TEMA 3

# EL PROCESO DE FORMACIÓN Y ASIGNACIÓN DE COSTES EN LA EMPRESA

---



UNIVERSIDAD  
DE GRANADA

## EPÍGRAFES DEL TEMARIO

3.1. Principales sistemas para la captación y tratamiento económico-contable del coste.

3.2. Estructura del proceso de cálculo de costes

3.3. Análisis y asignación de costes según el enfoque del *full cost*.

3.4. Análisis y asignación de costes según el enfoque del *direct cost*.

## EPÍGRAFES DEL MANUAL

3.5. Captación y tratamiento económico contable del coste: sistemas de costes.  
**(páginas 63 a 67)**

4.5. Estructura del ciclo económico técnico de la empresa: clases, lugares y portadores de coste.  
**(páginas 91 a 95)**  
**Figura 21.3. (página 667)**

3.3. Costes completos vs. costes parciales.  
**(páginas 56 a 59)**

3.4. El coste de producción como modelo de asignación.  
**(páginas 59 a 63)**

20.2.5. El método de imputación racional.  
**(páginas 606 y 607)**

17.1. Sistemas de costes parciales: fundamentos.  
**(páginas 473 a 475)**

17.2. Modelos de costes variables.  
**(páginas 475 a 478 y 484 a 488)**



### 3.1. Principales sistemas para la captación y tratamiento económico-contable del coste

#### LOS SISTEMAS O MODELOS DE COSTES

*El sistema de información contable del ámbito interno sintetiza la operativa de la empresa y proporciona información sobre la formación y estructura del coste de los productos/servicios, secciones y de la empresa en general, así como de la generación de resultados para fundamentar la toma de decisiones de gestión.*

*El sistema de información contable interna se adapta a la empresa. No existe un único sistema válido para todas las empresas.*



### 3.1. Principales sistemas para la captación y tratamiento económico-contable del coste

#### CARACTERIZACIÓN DE LOS SISTEMAS O MODELOS DE COSTES

- *Atendiendo al proceso de formación del coste.*
  - *Modelos de costes orgánicos.*
  - *Modelos de costes inorgánicos.*
- *Atendiendo al modelo de asignación de costes.*
  - *Modelos de costes completos (modelos de full-cost).*
  - *Modelos de costes parciales (modelos de direct-cost).*
- *Atendiendo al momento del cálculo de costes.*
  - *Modelos de costes históricos.*
  - *Modelos de costes predeterminados.*



### 3.1. Principales sistemas para la captación y tratamiento económico-contable del coste

#### CARACTERIZACIÓN DE LOS SISTEMAS O MODELOS DE COSTES

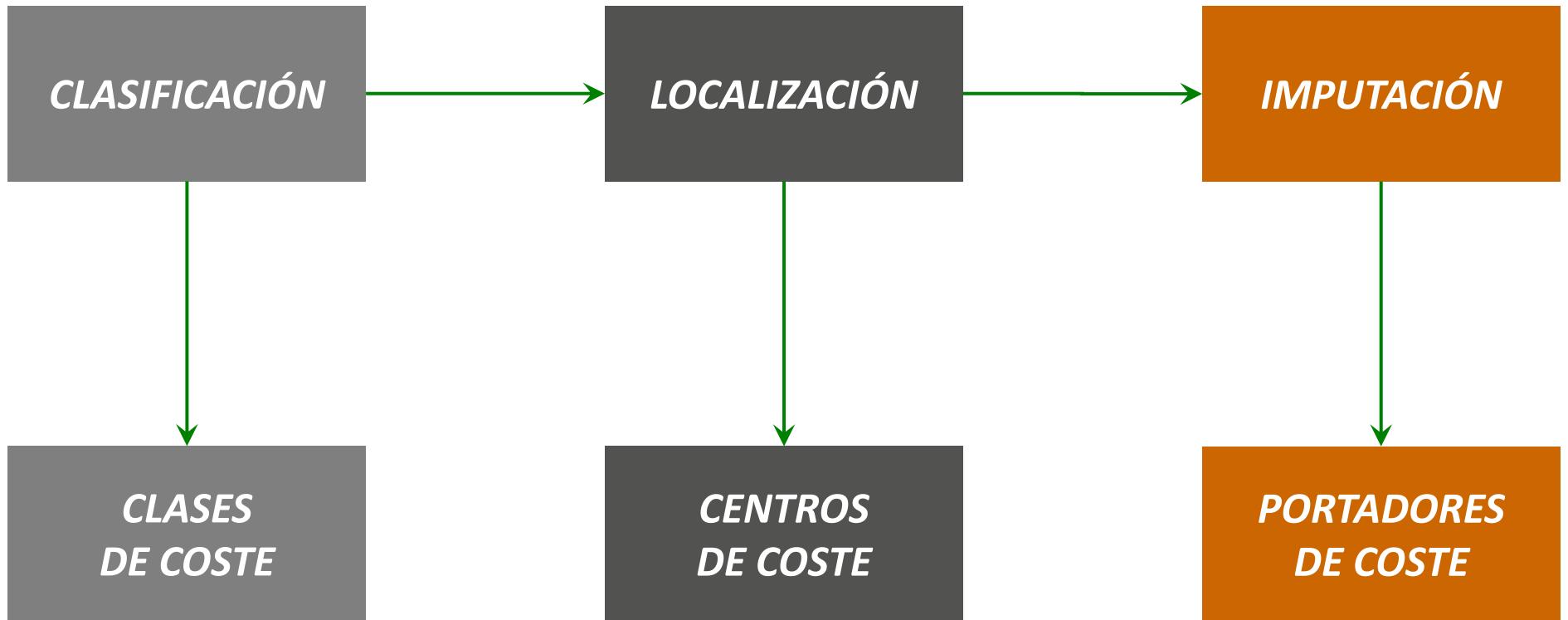


## 3.2. Estructura del proceso de cálculo de costes



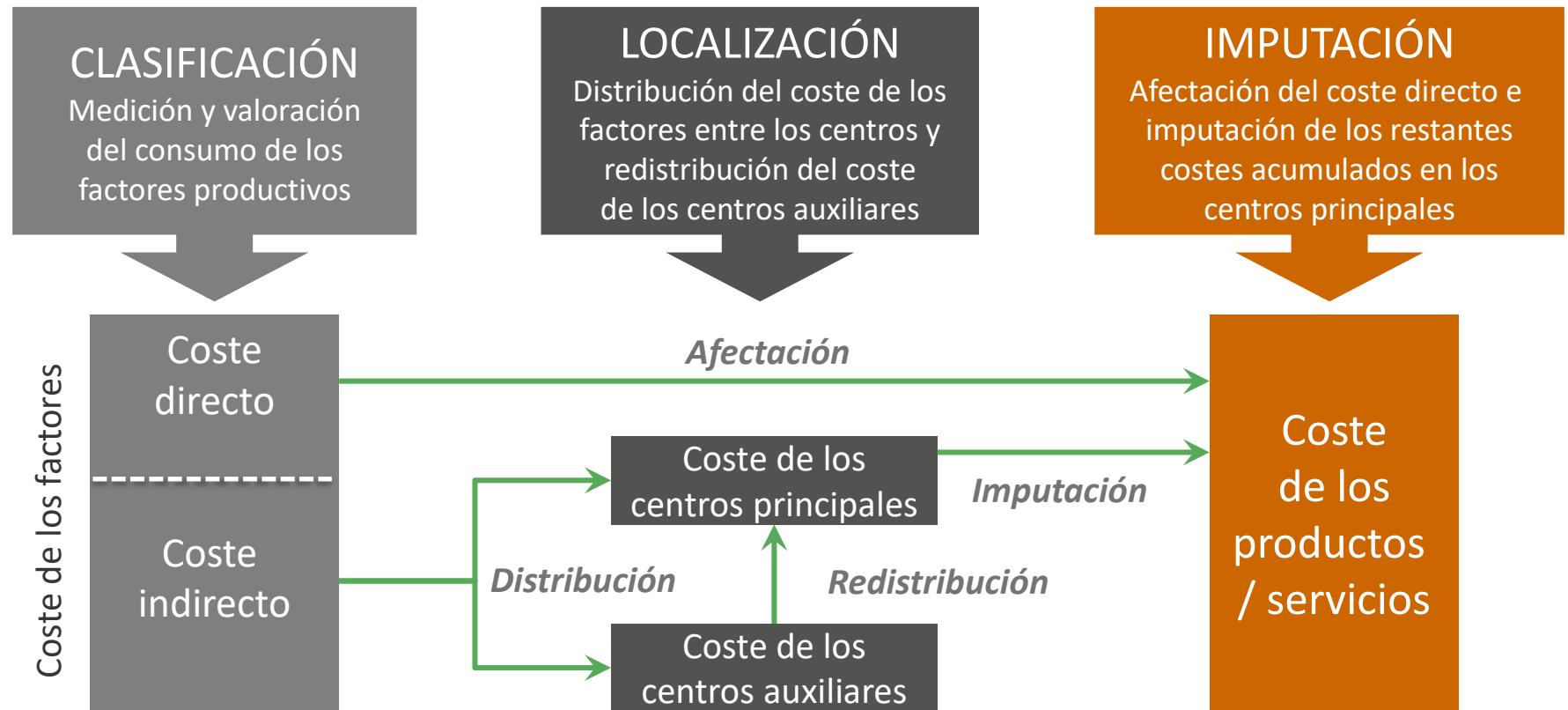
## 3.2. Estructura del proceso de cálculo de costes

### PROCESO DE FORMACIÓN DEL COSTE



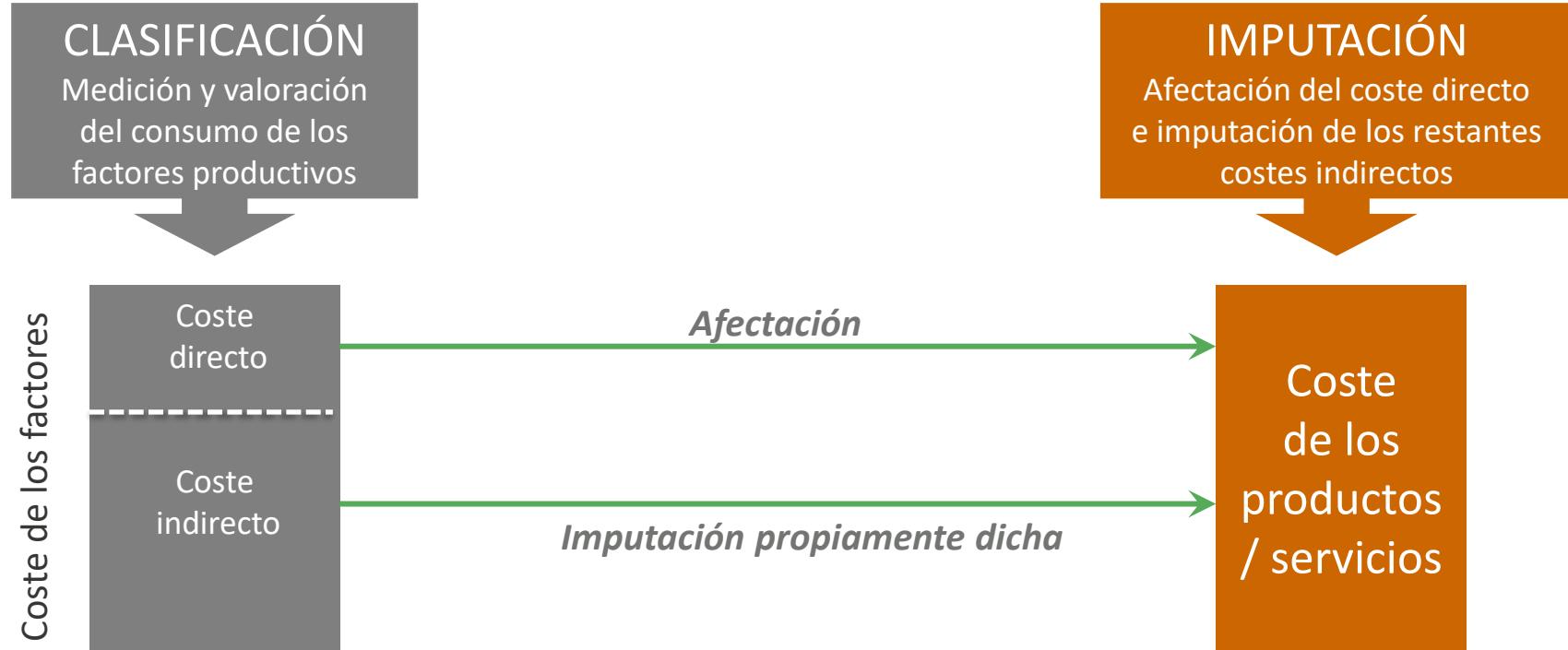
## 3.2. Estructura del proceso de cálculo de costes

### MODELO ORGÁNICO DE CÁLCULO DE COSTES



## 3.2. Estructura del proceso de cálculo de costes

### MODELO INORGÁNICO DE CÁLCULO DE COSTES



## 3.2. Estructura del proceso de cálculo de costes

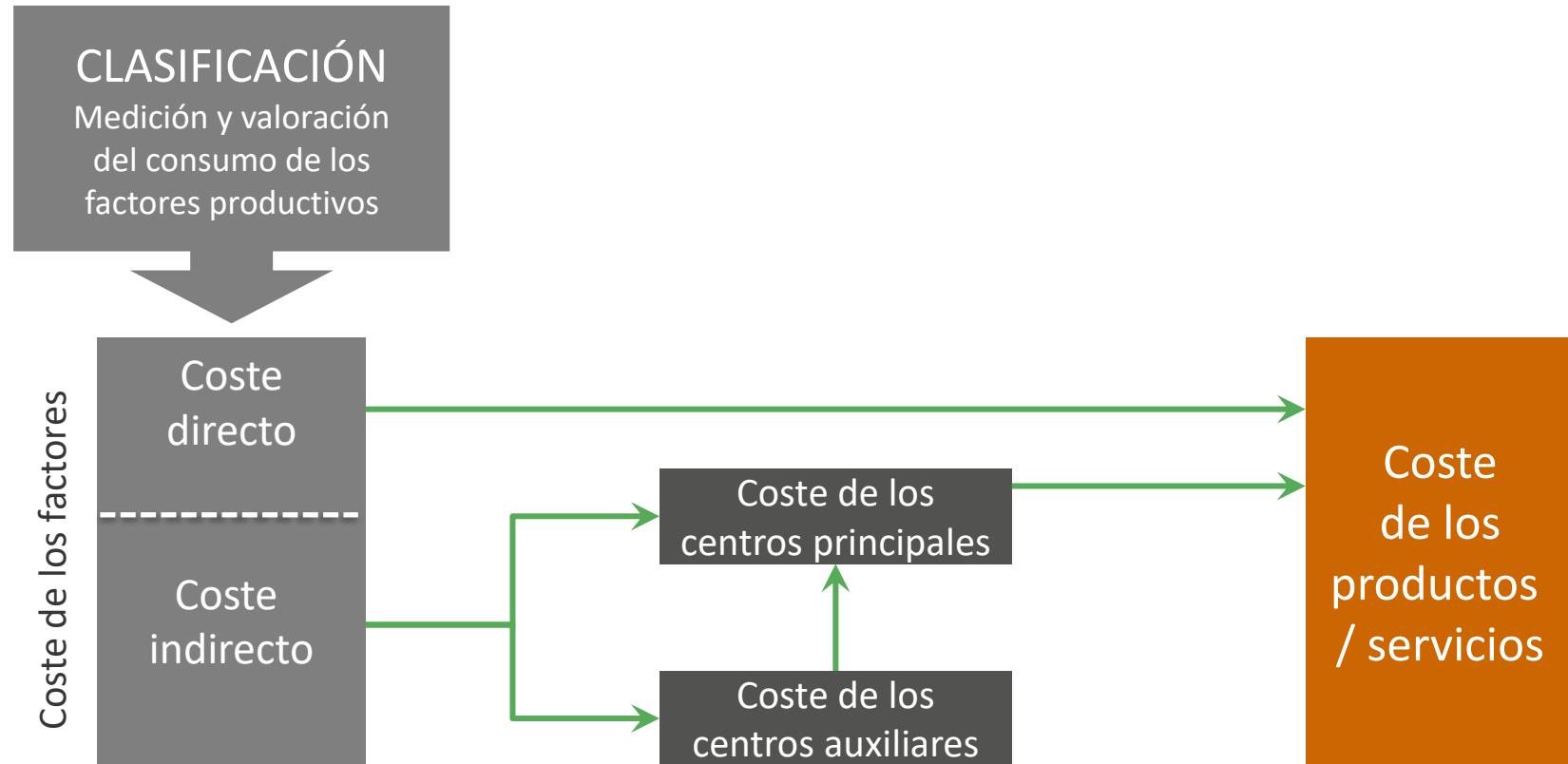
Clases de coste  
por naturaleza

- ***Materiales***
- ***Personal***
- ***Suministros***
- ***Servicios***
- ***Equipo productivo***



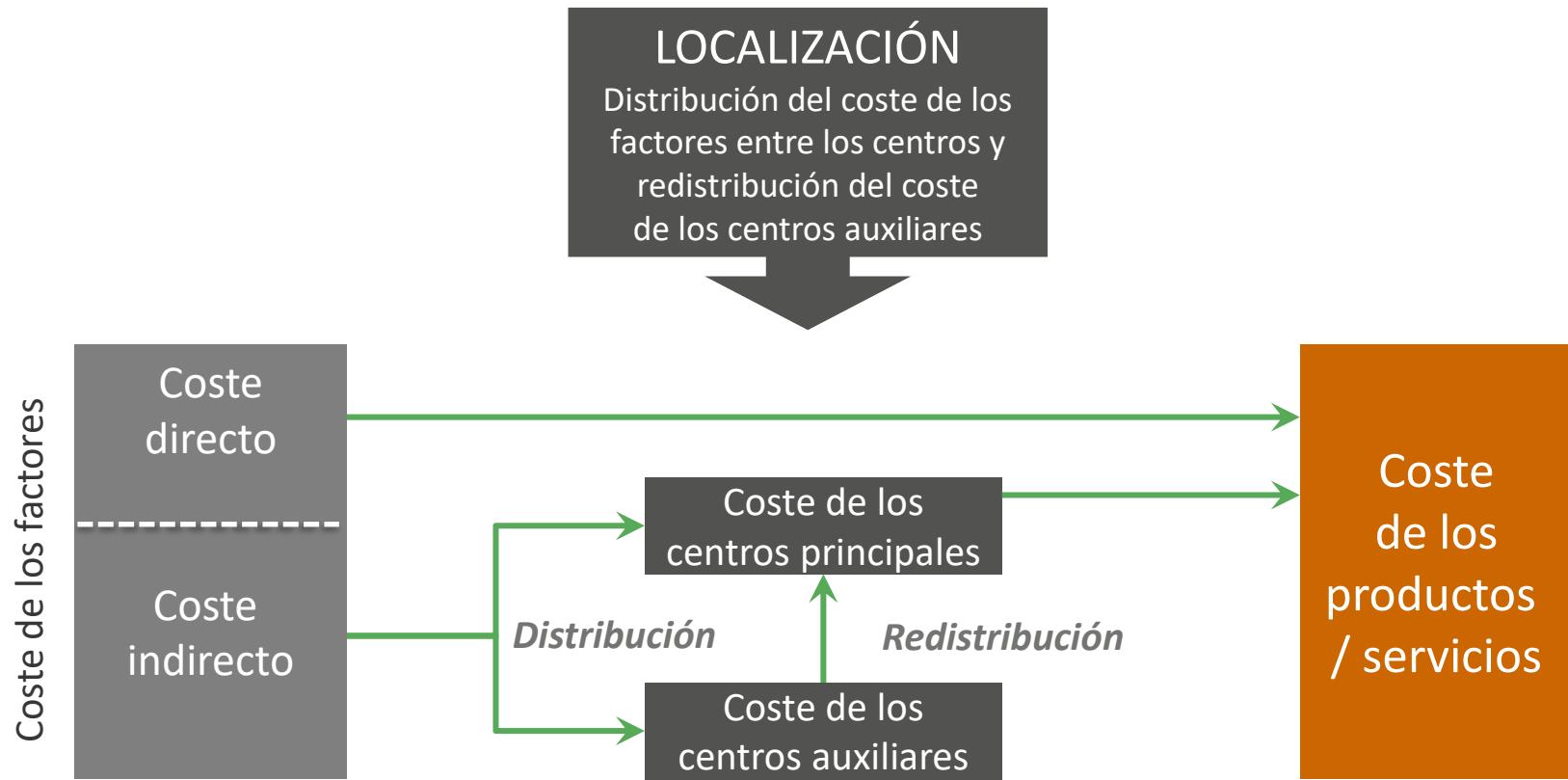
## 3.2. Estructura del proceso de cálculo de costes

### MODELO ORGÁNICO DE CÁLCULO DE COSTES



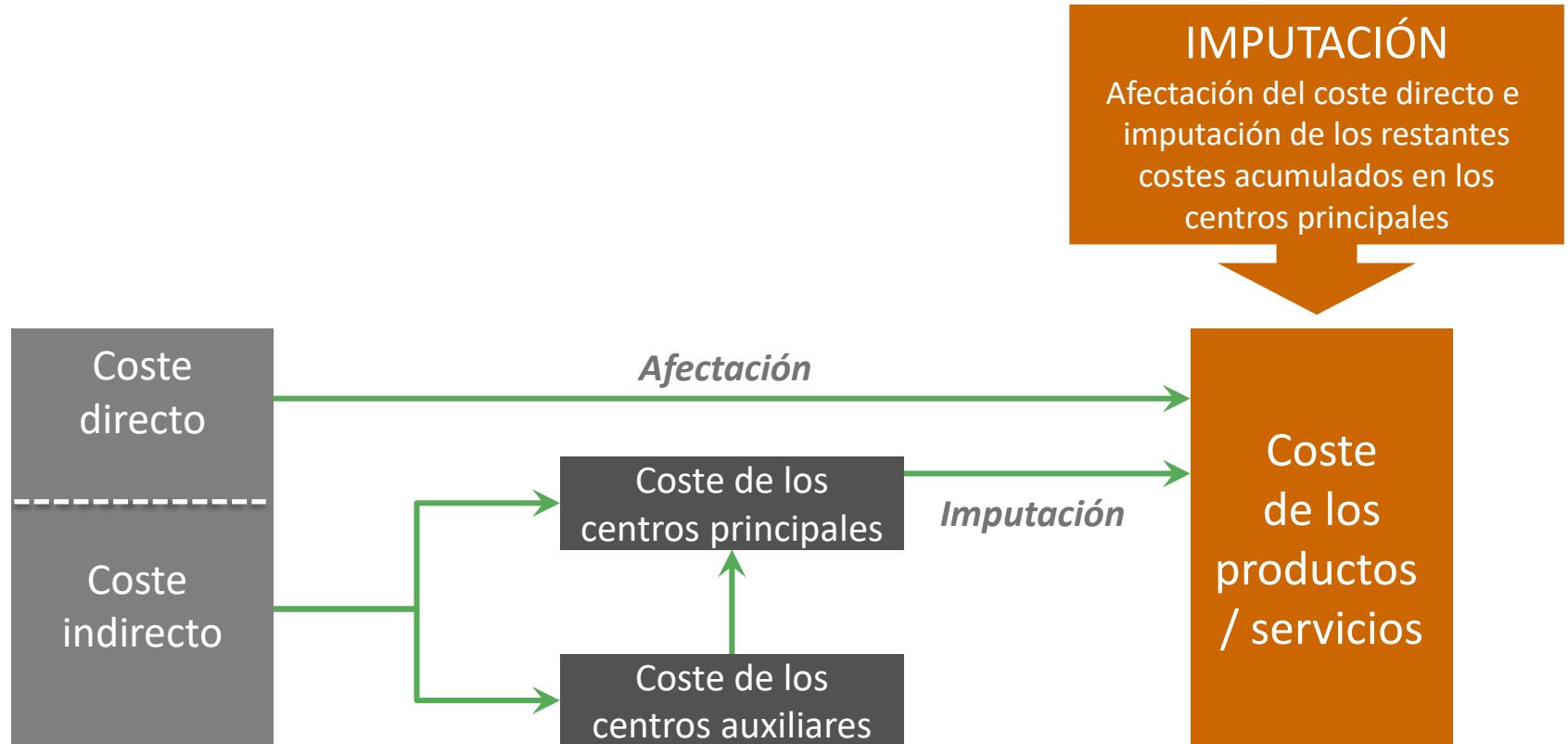
## 3.2. Estructura del proceso de cálculo de costes

### MODELO ORGÁNICO DE CÁLCULO DE COSTES



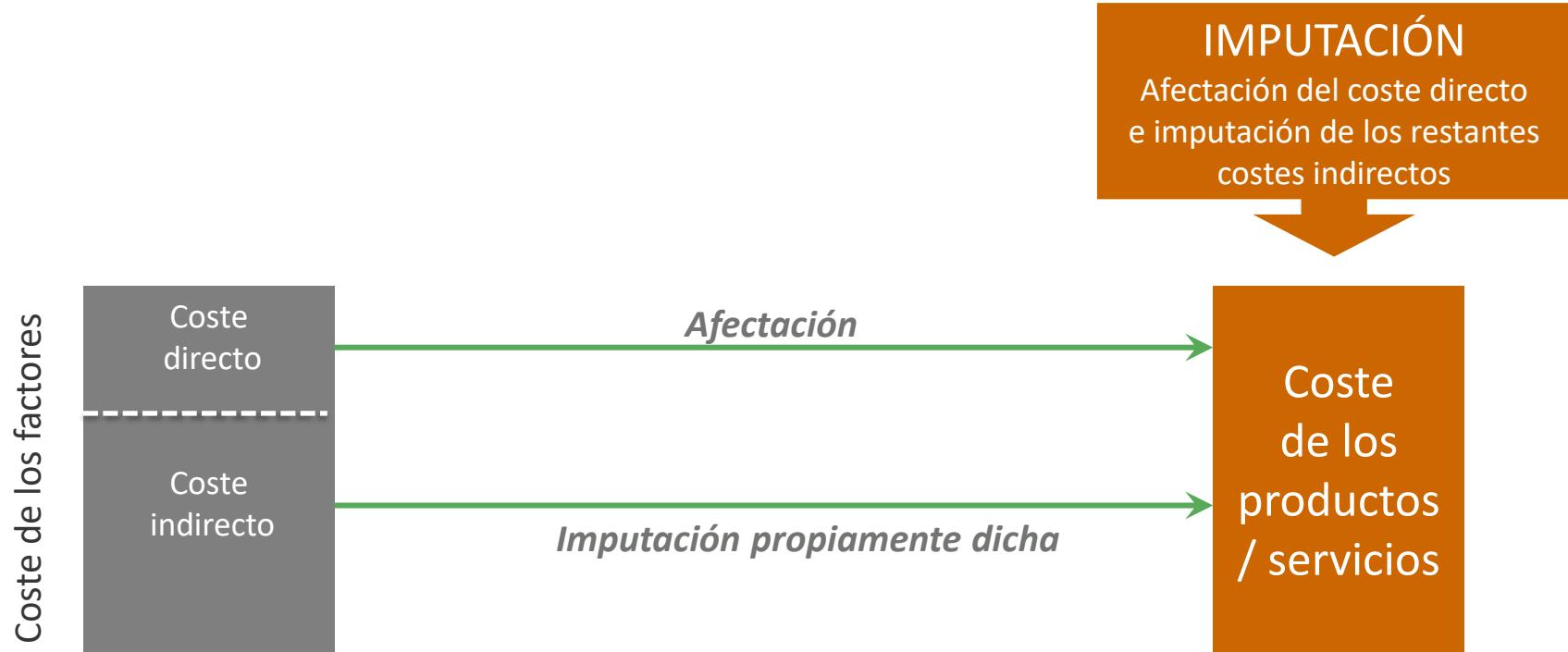
### 3.3. Estructura del proceso de cálculo de costes

#### MODELO ORGÁNICO DE CÁLCULO DE COSTES



### 3.3. Estructura del proceso de cálculo de costes

#### MODELO INORGÁNICO DE CÁLCULO DE COSTES



# Enfoques de asignación de costes

## INTRODUCCIÓN:

- Esta característica de los sistemas de costes tiene influencia sobre el activo de la empresa y sobre su resultado.
- Están basados en la diferenciación entre costes del producto y costes del periodo.
- Cada enfoque se emplea con una finalidad concreta.



# Enfoques de asignación de costes

## COSTES SEGÚN SU RELACIÓN CON EL CÁLCULO DEL RESULTADO:

- **Costes del producto.**
- **Costes del periodo.**

### Costes del producto:

Aquellos que se incorporan al resultado de la empresa en el periodo en el que se venden los productos, con independencia del periodo en el que se haya producido el coste. Depende del modelo de asignación de costes.

### Costes del periodo:

Son aquellos que se incorporan al resultado en el periodo en el que se ha producido el coste, con independencia de cuando se venda el producto. Depende del modelo de asignación de costes.



# Enfoques de asignación de costes

## CONCEPTOS BÁSICOS:

El término **margen** se suele usar para hacer referencia a una o varias características (productos, mercados, trabajadores, clientes, etc.) que permite obtener una información segmentada, mientras que el término **resultado** se emplea para hacer referencia a un determinado período y/o al conjunto de la empresa.

El Plan General de Contabilidad recoge los resultados obtenidos de la comparación de los ingresos y gastos periodificados correspondientes al período en la Cuenta Anual de Pérdidas y Ganancias. Estos resultados se caracterizan porque hacen referencia a la empresa en su conjunto, no reflejándose en la Contabilidad Financiera los resultados obtenidos por los diferentes productos o servicios que la empresa comercializa ni, por consiguiente, cuál es la estructura o composición de los costes que han generado los beneficios o pérdidas de cada producto o servicio vendido.

Por lo tanto, en la empresa se pueden obtener 2 resultados:

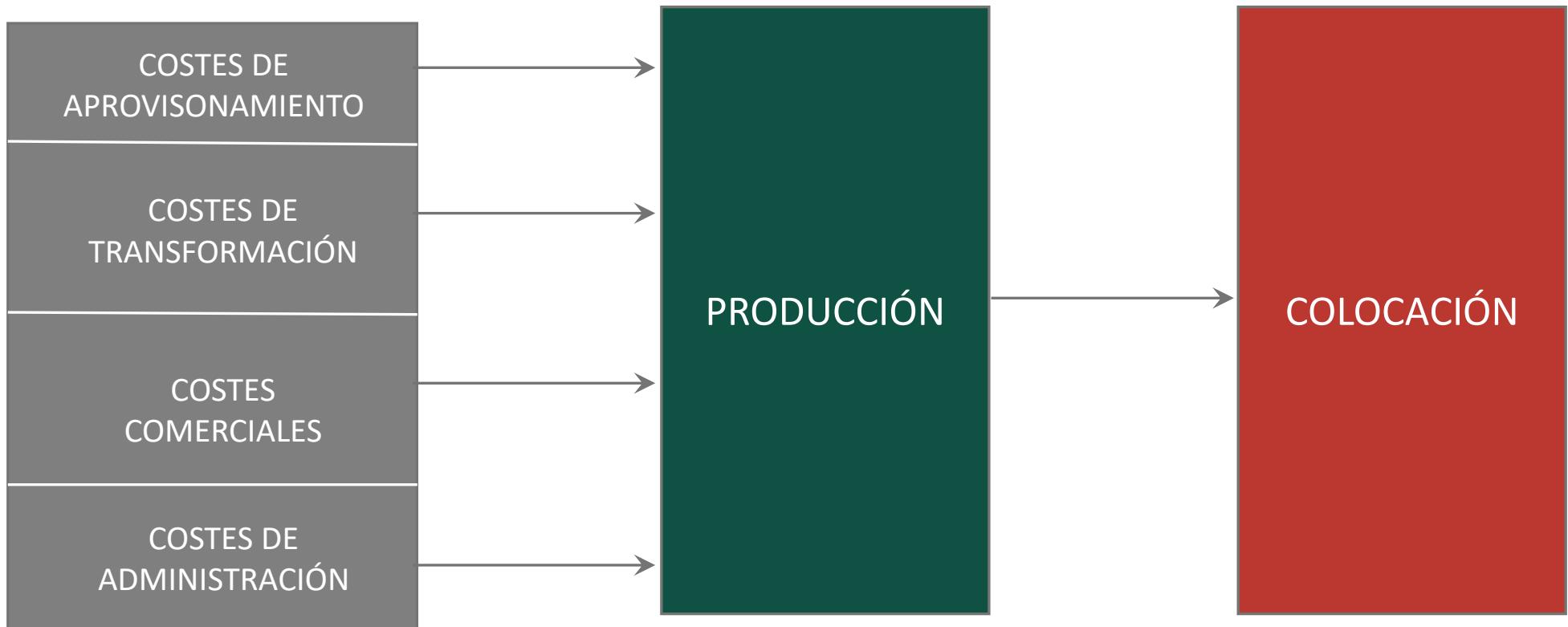
- Uno con los datos de la Contabilidad Financiera (Ingresos-Gastos)
- Otro con los datos de la Contabilidad de Gestión (Ingresos-Costes)

y ambos resultados no tienen porqué coincidir.



### 3.3. Análisis y asignación de costes según el enfoque del full cost.

#### ASIGNACIÓN DE COSTES EN EL FULL-COST RADICAL



### 3.3. Análisis y asignación de costes según el enfoque del full cost.

#### ASIGNACIÓN DE COSTES EN EL FULL-COST RADICAL

Productos	P <sub>(1)</sub>	P <sub>(2)</sub>	.....	P <sub>(s)</sub>	Total
(+) Ingresos por ventas	I <sub>(1)</sub>	I <sub>(2)</sub>	.....	I <sub>(s)</sub>	IT
(-) Coste completo de la colocación	-K <sub>V(1)</sub>	-K <sub>V(2)</sub>	.....	-K <sub>V(s)</sub>	-K <sub>V</sub>
(=) Resultado del periodo	RI <sub>(1)</sub>	RI <sub>(2)</sub>	.....	RI <sub>(s)</sub>	RI

**La presentación de resultados en el full-cost radical o tradicional**



### 3.3. Análisis y asignación de costes según el enfoque del full cost.

#### ASIGNACIÓN DE COSTES EN EL FULL-COST RADICAL

##### Críticas al full costing desde la posición de los defensores del direct costing

- Improcedencia de la inventarización de los costes fijos.
- Dependencia del coste unitario respecto de las fluctuaciones del nivel de actividad.
- Arbitrariedad en la atribución de los costes fijos a nivel unitario.



### 3.3. Análisis y asignación de costes según el enfoque del full cost.

#### ASIGNACIÓN DE COSTES EN EL FULL-COST RADICAL

#### Críticas al full costing desde la posición de los defensores del direct costing

Se produce una inventarización de CF. Así, teniendo en cuenta que la ausencia de colocación de productos en el mercado no daría lugar a pérdidas ( $Rd = 0$ ), pues la cuenta de resultados no tendrá ingresos, pero tampoco tendrá costes, ya que, están inventariados en su totalidad.

Según los detractores de dicho enfoque, esto no es lógico, ya que los CF se tienen que soportar, se produzca o no. Por tanto, a su juicio, deberíamos resarcirnos de ellos en cada periodo en la medida de lo posible, razón por la cual se deberían considerar costes ligados al tiempo, no a la producción.

Bajo este punto de vista, esta inventarización del CF nos llevará a una sobrevaloración de las existencias



### 3.3. Análisis y asignación de costes según el enfoque del full cost.

#### ASIGNACIÓN DE COSTES EN EL FULL-COST RADICAL

##### Críticas al full costing desde la posición de los defensores del direct costing

**El nivel de ocupación de la empresa va a tener excesiva influencia en el coste unitario del producto** ya que con iguales CF, oscilaciones de la producción darán lugar a oscilaciones en el coste unitario -sin mejora o empeoramiento real del proceso de producción-. Sin embargo, no se puede hacer depender el coste de circunstancias extrínsecas a la producción. En este sentido, en el supuesto de que la empresa funcionara con eficiencia el coste unitario debería de ser uniforme.

Así, por ejemplo, una empresa con unos CF de 21.000 € y un coste variable unitario de 200 €/u.c., para una producción de 1.000 u.c. tendrá un coste unitario de producción según este enfoque de 221 €/u.c.; sin embargo si la actividad descendiera a 700 u.c., su coste unitario de producción sería de 230 €/u.c.

Esta cuestión se mitiga usando el método de imputación racional, que se explica a continuación.



### 3.3. Análisis y asignación de costes según el enfoque del full cost.

#### ASIGNACIÓN DE COSTES EN EL FULL-COST RADICAL

**Críticas al full costing desde la posición de los defensores del direct costing**

	PERÍODO 1	PERÍODO 2
COSTES VARIABLES	200.000 €	140.000 €
COSTES FIJOS	21.000 €	21.000 €
COSTES TOTALES	221.000 €	161.000 €
PRODUCCIÓN	1.000 u. c.	700 u. c.
COSTE UNITARIO	221 € / u. c.	230 € / u. c.

**Aplicación del método de imputación racional**



### 3.3. Análisis y asignación de costes según el enfoque del full cost.

#### ASIGNACIÓN DE COSTES EN EL FULL-COST RADICAL

##### Críticas al full costing desde la posición de los defensores del direct costing

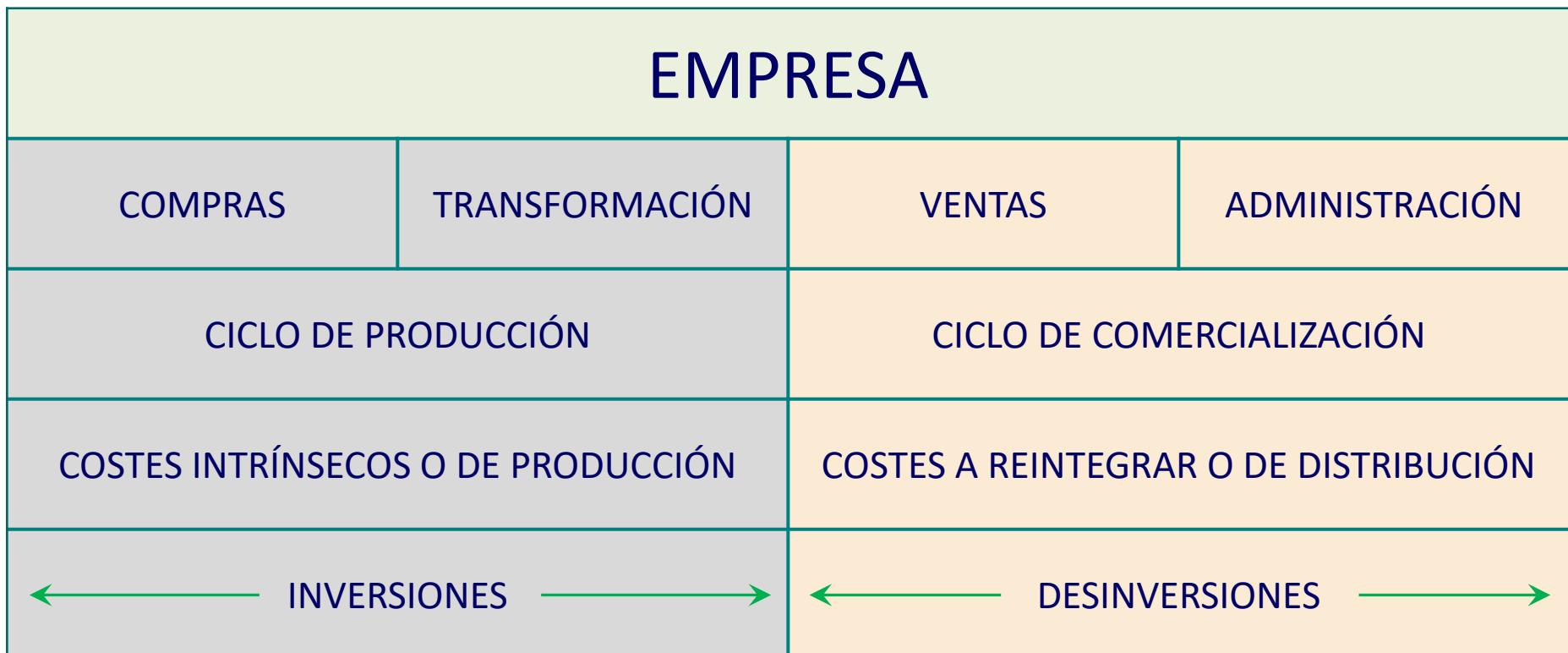
**El relativismo y subjetividad/arbitrariedad de la imputación unitaria de los CF**, ya que, al no existir una relación directa coste-producto respecto de los CF, tendremos que recurrir, en la imputación de este tipo de costes, a criterios que pueden ser subjetivos e incluso arbitrarios, restando objetividad y fiabilidad a los cálculos sobre costes.

Aunque el criterio de imputación elegido dependerá del responsable, en cualquier caso lo importante es que el criterio sea racional y responda a una causalidad entre el coste a imputar y la base de reparto elegida, ya que la contabilidad interna debe estar apoyada en criterios objetivos, nunca arbitrarios.



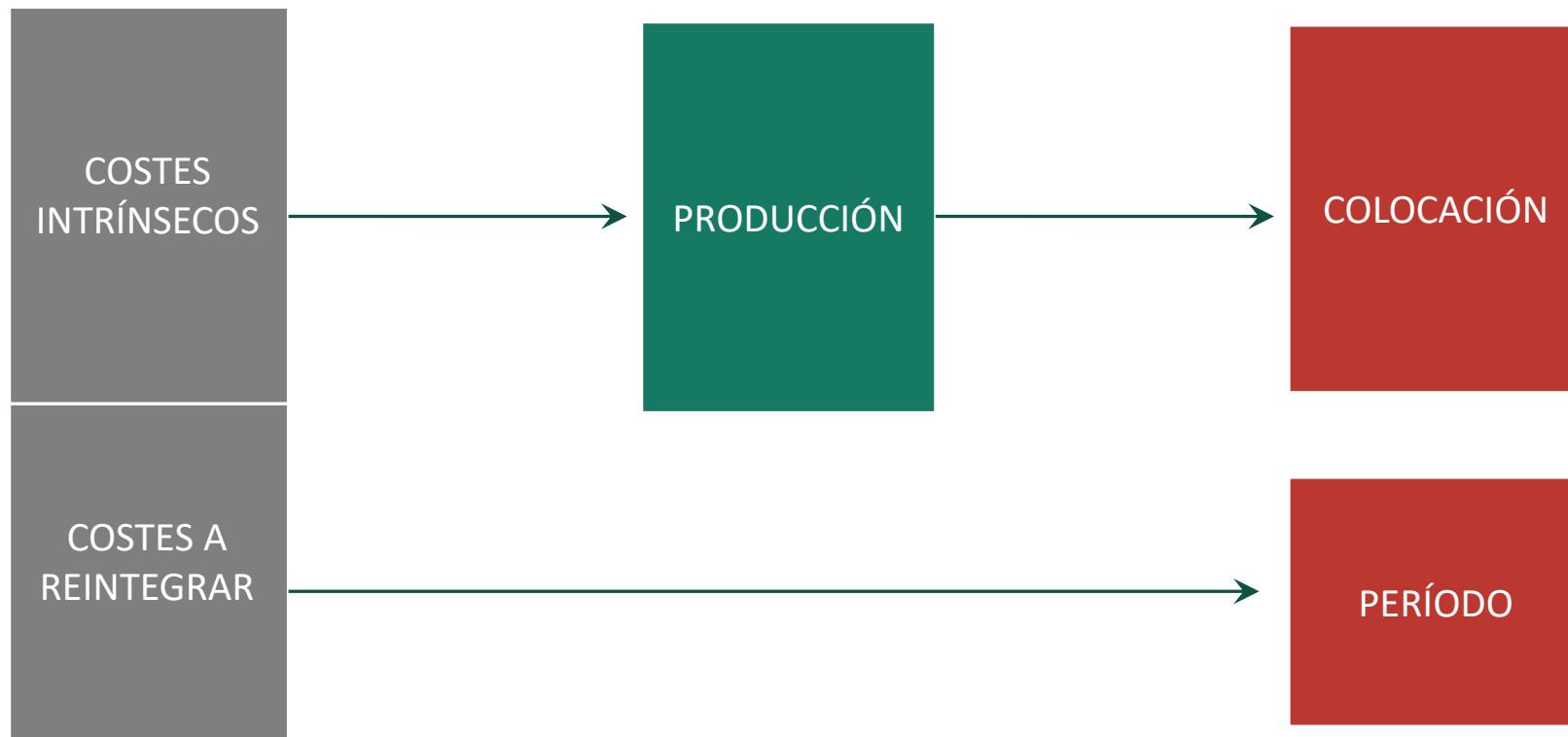
### 3.3. Análisis y asignación de costes según el enfoque del full cost.

#### ASIGNACIÓN DE COSTES EN EL FULL-COST MODERADO



### 3.3. Análisis y asignación de costes según el enfoque del full cost.

#### ASIGNACIÓN DE COSTES EN EL FULL-COST MODERADO



### 3.3. Análisis y asignación de costes según el enfoque del full cost.

#### ASIGNACIÓN DE COSTES EN EL FULL-COST MODERADO

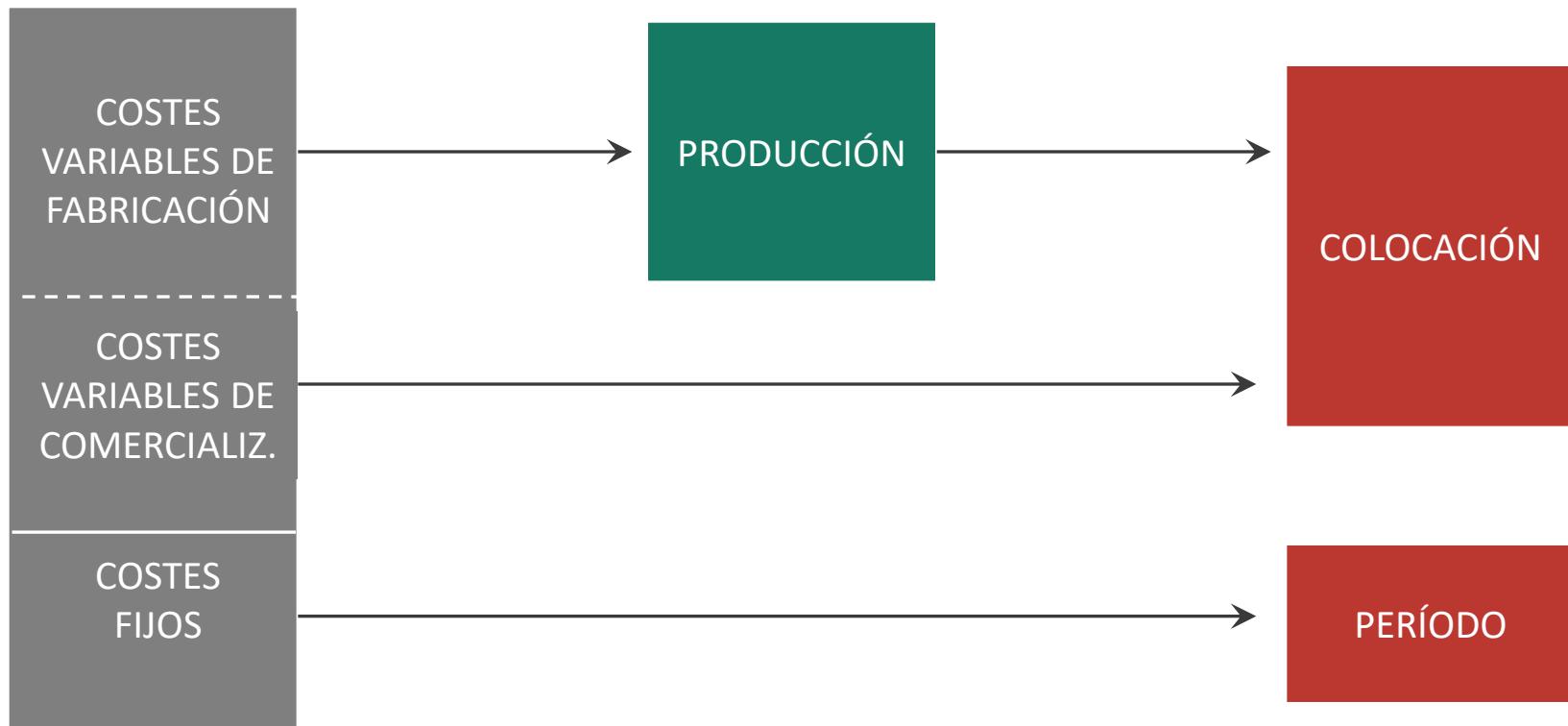
Productos	P <sub>(1)</sub>	P <sub>(2)</sub>	.....	P <sub>(s)</sub>	Total
(+) Ingresos por ventas	I <sub>(1)</sub>	I <sub>(2)</sub>	.....	I <sub>(s)</sub>	IT
(-) Costes intrínsecos de la producción colocada	-Klpc <sub>(1)</sub>	-Klpc <sub>(2)</sub>	.....	-Klpc <sub>(s)</sub>	-Klpc
(=) Margen	M <sub>(1)</sub>	M <sub>(2)</sub>	.....	M <sub>(s)</sub>	B
(-) Costes a reintegrar del periodo					-Krp
(=) Resultado interno del periodo					RI

La presentación de resultados en el full costing atenuado o moderado



### 3.4. Análisis y asignación de costes según el enfoque del direct cost.

#### ASIGNACIÓN DE COSTES EN EL DIRECT-COST SIMPLE



### 3.4. Análisis y asignación de costes según el enfoque del direct cost.

#### ASIGNACIÓN DE COSTES EN EL DIRECT-COST SIMPLE

Productos	P <sub>(1)</sub>	P <sub>(2)</sub>	.....	P <sub>(s)</sub>	Total
(+) Ingresos por ventas	I <sub>(1)</sub>	I <sub>(2)</sub>	.....	I <sub>(s)</sub>	IT
(-) Costes variables de fabricación	-KV <sub>Vfb(1)</sub>	-KV <sub>Vfb(2)</sub>	.....	-KV <sub>Vfb(s)</sub>	-KV <sub>Vfb</sub>
(-) Costes variables de comercialización	-KV <sub>Vcm(1)</sub>	-KV <sub>Vcm(2)</sub>	.....	-KV <sub>Vcm(s)</sub>	-KV <sub>Vcm</sub>
(=) Margen bruto	MB <sub>(1)</sub>	MB <sub>(2)</sub>	.....	MB <sub>(s)</sub>	MB
(-) Costes fijos totales					-KF
(=) Resultado interno del periodo					RI

**La presentación de resultados en el direct costing simple**



## 3.4. Análisis y asignación de costes según el enfoque del direct cost.

### ASIGNACIÓN DE COSTES EN EL DIRECT-COST SIMPLE

Productos	$P_{(1)}$			....	$P_{(s)}$			Total
Mercados	$M_{(1)}$	....	$M_{(q)}$	....	$M_{(1)}$	....	$M_{(q)}$	
(+) Ingresos por ventas	$I^r_{(1,1)}$	....	$I^r_{(1,q)}$	....	$I^r_{(s,1)}$	....	$I^r_{(s,q)}$	$GI^r$
(-) Costes variables de fabricación	$-KV^r_{Vfb(1,1)}$	....	$-KV^r_{Vfb(1,q)}$	....	$-KV^r_{Vfb(s,1)}$	....	$-KV^r_{Vfb(s,q)}$	$-KV^r_{Vfb}$
(-) Costes variables de comercialización	$-KV^r_{Vcm(1,1)}$	....	$-KV^r_{Vcm(1,q)}$	....	$-KV^r_{Vcm(s,1)}$	....	$-KV^r_{Vcm(s,q)}$	$-KV^r_{Vcm}$
(=) Margen bruto	$MB^r_{(1,1)}$	....	$MB^r_{(1,q)}$		$MB^r_{(s,1)}$	....	$MB^r_{(s,q)}$	$MB^r$
(-) Costes fijos totales								$-KF^r$
(=) Resultado interno del periodo								$RI^r$

La presentación de márgenes por producto/mercado en el direct costing simple



## 3.4. Análisis y asignación de costes según el enfoque del direct cost.

### ASIGNACIÓN DE COSTES EN EL DIRECT-COST SIMPLE

Mercados	M <sub>(1)</sub>			....	M <sub>(q)</sub>			Total
Productos	P <sub>(1)</sub>	....	P <sub>(s)</sub>	....	P <sub>(1)</sub>	....	P <sub>(s)</sub>	
(+) Ingresos por ventas	I <sup>r</sup> <sub>(1,1)</sub>	....	I <sup>r</sup> <sub>(s,1)</sub>	....	I <sup>r</sup> <sub>(1,q)</sub>	....	I <sup>r</sup> <sub>(s,q)</sub>	G <sup>r</sup>
(-) Costes variables de fabricación	-KV <sup>r</sup> <sub>Vfb(1,1)</sub>	....	-KV <sup>r</sup> <sub>Vfb(s,1)</sub>	....	-KV <sup>r</sup> <sub>Vfb(1,q)</sub>	....	-KV <sup>r</sup> <sub>Vfb(s,q)</sub>	-KV <sup>r</sup> <sub>Vfb</sub>
(-) Costes variables de comercialización	-KV <sup>r</sup> <sub>Vcm(1,1)</sub>	....	-KV <sup>r</sup> <sub>Vcm(s,a)</sub>	....	-KV <sup>r</sup> <sub>Vcm(1,q)</sub>	....	-KV <sup>r</sup> <sub>Vcm(s,q)</sub>	-KV <sup>r</sup> <sub>Vcm</sub>
(=) Margen bruto	MB <sup>r</sup> <sub>(1,1)</sub>	....	MB <sup>r</sup> <sub>(s,1)</sub>	....	MB <sup>r</sup> <sub>(1,q)</sub>	....	MB <sup>r</sup> <sub>(s,q)</sub>	MB <sup>r</sup>
(-) Costes fijos totales								-KF <sup>r</sup>
(=) Resultado interno del periodo								R <sup>r</sup>

La presentación de márgenes por mercado/producto en el direct costing simple



### 3.4. Análisis y asignación de costes según el enfoque del direct cost.

#### Full cost radical vs. Direct cost simple: ejemplo 1º

DATOS PERIODO X:

- Costes totales:  $KT = 70.000 \text{ €}$
- Costes fijos:  $KF = 40.000 \text{ €}$
- Costes variables:  $KV = 30.000 \text{ €}$
- Stock inicial:  $A_p = 0 \text{ u.c.}$
- Producción:  $A = 1.000 \text{ u.c.}$
- Colocación:  $A_v = 1.000 \text{ u.c.}$
- Stock final:  $A_f = 0 \text{ u.c.}$
- Precio de venta:  $p_v = 125 \text{ €/u.c.}$
- No existen costes variables comerciales.

SE PIDE:

- Calcular el resultado del periodo de acuerdo con los enfoques del *full cost radical* y del *direct cost simple*.
- Comparar y explicar las cifras obtenidas.



### 3.4. Análisis y asignación de costes según el enfoque del direct cost.

#### Full cost radical vs. Direct cost simple: ejemplo 2º

DATOS PERIODO X+1:

- Costes totales:  $KT = 70.000 \text{ €}$
- Costes fijos:  $KF = 40.000 \text{ €}$
- Costes variables:  $KV = 30.000 \text{ €}$
- Stock inicial:  $A_p = 0 \text{ u.c.}$
- Producción:  $A = 1.000 \text{ u.c.}$
- Colocación:  $A_v = 700 \text{ u.c.}$
- Stock final:  $A_f = 300 \text{ u.c.}$
- Precio de venta:  $p_v = 125 \text{ €/u.c.}$
- No existen costes variables comerciales.

SE PIDE:

- Calcular el resultado del periodo de acuerdo con los enfoques del *full cost* radical y del *direct cost* simple.
- Valorar las existencias finales de acuerdo a cada uno de los dos enfoques.
- Comparar y explicar las cifras obtenidas.



### 3.4. Análisis y asignación de costes según el enfoque del direct cost.

#### Full cost radical vs. Direct cost simple: ejemplo 3º

DATOS PERIODO X+2:

- Costes totales:  $KT = 70.000 \text{ €}$
- Costes fijos:  $KF = 40.000 \text{ €}$
- Costes variables:  $KV = 30.000 \text{ €}$
- Stock inicial:  $A_p = 300 \text{ u.c.}$
- Producción:  $A = 1.000 \text{ u.c.}$
- Colocación:  $A_v = 1.300 \text{ u.c.}$
- Stock final:  $A_f = 0 \text{ u.c.}$
- Precio de venta:  $p_v = 125 \text{ €/u.c.}$
- No existen costes variables comerciales.

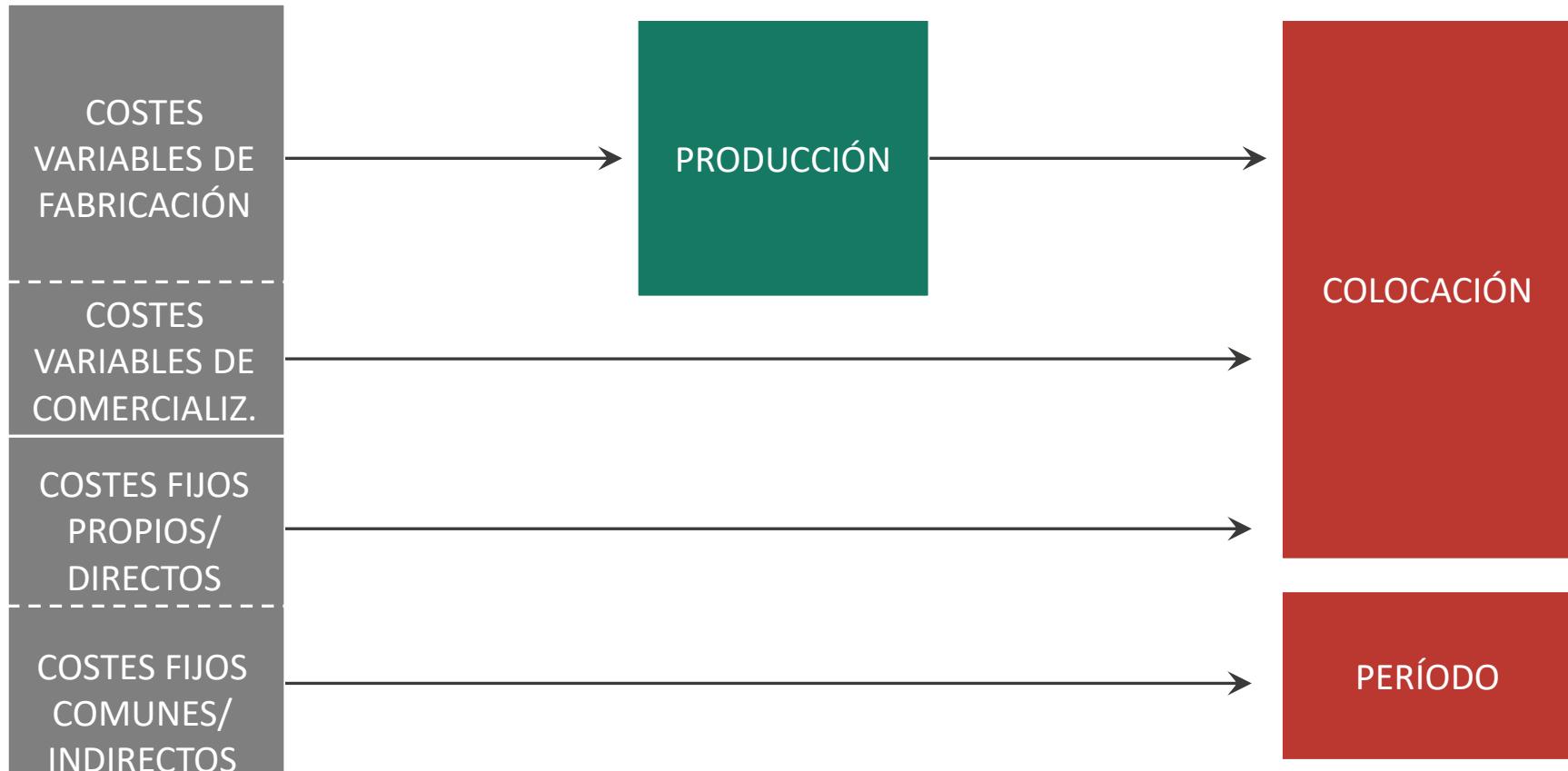
SE PIDE:

- Calcular el resultado del periodo de acuerdo con los enfoques del *full cost radical* y del *direct cost simple*.
- Comparar y explicar las cifras obtenidas.



### 3.4. Análisis y asignación de costes según el enfoque del direct cost.

#### ASIGNACIÓN DE COSTES EN EL DIRECT-COST DESARROLLADO



### 3.4. Análisis y asignación de costes según el enfoque del direct cost.

#### ASIGNACIÓN DE COSTES EN EL DIRECT-COST DESARROLLADO

##### OBJETOS DE CÁLCULO PARA VINCULAR LOS COSTES FIJOS PROPIOS



## 3.4. Análisis y asignación de costes según el enfoque del direct cost.

### ASIGNACIÓN DE COSTES EN EL DIRECT-COST DESARROLLADO

Productos	P <sub>(1)</sub>	P <sub>(2)</sub>	.....	P <sub>(s)</sub>	Total
(+) Ingresos por ventas	I <sub>(1)</sub>	I <sub>(2)</sub>	.....	I <sub>(s)</sub>	IT
(-) Costes variables de fabricación	-KV <sub>Vfb(1)</sub>	-KV <sub>Vfb(2)</sub>	.....	-KV <sub>Vfb(s)</sub>	-KV <sub>Vfb</sub>
(-) Costes variables de comercialización	-KV <sub>Vcm(1)</sub>	-KV <sub>Vcm(2)</sub>	.....	-KV <sub>Vcm(s)</sub>	-KV <sub>Vcm</sub>
(=) Margen bruto	MB <sub>(1)</sub>	MB <sub>(2)</sub>	.....	MB <sub>(s)</sub>	MB
(-) Costes fijos propios	-KFP <sub>(1)</sub>	-KFP <sub>(2)</sub>	.....	-KFP <sub>(s)</sub>	-KFP
(=) Margen semibruto	MSB <sub>(1)</sub>	MSB <sub>(2)</sub>	.....	MSB <sub>(s)</sub>	MSB
(-) Costes fijos comunes					-KFC
(=) Resultado interno del periodo					RI

**La presentación de resultados en el direct costing desarrollado**

