

Tema 7. LOS COSTES DE LOS FACTORES PRODUCTIVOS: LOS COSTES INDIRECTOS

7.1. Concepto y clasificación

7.1.1. Concepto

Los **costes indirectos** (también denominados **gastos generales de fabricación** si se originan en las secciones operativas) son aquéllos que, siendo necesarios para la producción en su conjunto, no se puede determinar lo que corresponde a cada portador de costes. Lógicamente, también hay costes indirectos en las secciones no relacionadas con la fabricación de los productos, sin embargo, vamos a centrarnos en los primeros dada su transcendencia en las empresas, especialmente por su repercusión en el coste de los productos, aunque la mayor parte de lo que aquí se diga puede ser trasladable al resto de costes indirectos.

La dificultad de estos costes estriba tanto en su valoración como en su imputación posterior, pues deberemos elegir una o varias **claves de reparto** representativas del comportamiento de esos costes.

7.1.2. Clasificación

Podemos distinguir los siguientes costes indirectos:

- ✂ Los *relacionados con los edificios* o construcciones (planta fabril): amortizaciones, seguros, etc.
- ✂ Los *relacionados con el equipo fabril* (maquinaria fundamentalmente): amortizaciones, seguros, mantenimiento y reparaciones, etc.
- ✂ Los *relacionados con servicios exteriores*, distinguiéndose entre:
 - ↪ Suministros: energía (luz, gas), teléfono, agua, etc.
 - ↪ Otros servicios exteriores: seguros, cánones, arrendamientos, etc.
- ✂ *Otros aprovisionamientos de existencias*: Materiales diversos, repuestos, combustibles, etc.
- ✂ *Otros costes indirectos*: Coste de personal indirecto, coste de los recursos financieros, tributos, etc.

En los epígrafes siguientes vamos a analizar algunos de estos costes indirectos más detalladamente.

7.2. Estudio detallado de algunos costes indirectos

7.2.1. El coste por amortización de la planta y equipo

Este punto lo vamos a dividir en dos partes, se empezará por la definición y las clases de **depreciación técnica** que pueden darse en la empresa y, posteriormente, se ahondará en el concepto de **amortización**, definiéndola y estableciendo qué aspectos deben considerarse a la hora de calcularla.

a) *La depreciación técnica: concepto y clases*

Es la pérdida de valor del capital fijo de la empresa, como consecuencia de una serie de causas que provocan su minusvalía. La expresión contable de esa depreciación es lo que se denomina **amortización**.

Las **causas que pueden dar lugar a esa depreciación** son:

✂ *Depreciación física*: originada por el simple paso del tiempo; la vida útil viene dada en años o meses. Da lugar a un coste fijo, normalmente.

✂ *Depreciación funcional*: se origina por la actividad realizada, su vida útil está en función de la estimación de esa actividad (horas/máquina, para medir la actividad de una máquina-; kilómetros –para los elementos de transporte-...). Esta depreciación dará lugar a un coste variable, a mayor actividad mayor coste y, a la inversa, si no hay actividad no habrá coste. Se distingue entre:

↪ El desgaste por uso. Es de naturaleza objetiva.

↪ El desgaste por empleo: se tiene en cuenta otros factores como son: formas y grados de utilización, velocidad de marcha, número de turnos de trabajo, etc. Es de naturaleza subjetiva, lo que hace es delimitar más correctamente el desgaste por uso. No es lo mismo utilizar una máquina durante cinco días a 8 horas diarias, que utilizar esa misma maquinaria durante 40 horas seguidas a lo largo de la misma semana; aunque la máquina haya trabajado el mismo número de horas, sin embargo, su desgaste, será distinto.

✂ *Depreciación económica*: envejecimiento económico (obsolescencia): Surge cuando aparecen nuevos procedimientos de fabricación, nuevos equipos con mayor productividad, nuevos productos de mejor calidad y, consiguientemente, aunque nuestro equipo siga siendo válido, ya no es tan competitivo como antes. La obsolescencia puede ser considerada de forma habitual (se pueden establecer tendencias) o de forma aleatoria (de carácter inesperado).

b) Amortización técnica: concepto, funciones y cálculo

La amortización es la captación contable de la depreciación, sus funciones son: económica (su consideración como coste, con lo que ello conlleva), legal (obligatoria por Ley), financiera (la amortización acumulada actúa como una reserva para su posterior utilización en la reposición del inmovilizado) y, contable (ayuda a estimar el valor contable de ese inmovilizado en los libros de contabilidad).

El **cálculo de la amortización**, tanto en el en el ámbito externo como en el interno se realiza teniendo en cuenta los siguientes aspectos:

a- *El cálculo de la amortización resulta subjetivo* por diferentes motivos:

- ☞ La política empresarial. Por ejemplo, a la dirección la puede interesar aumentar o no los gastos por amortización en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, para disminuir o no el resultado presentado.
- ☞ Cálculo de la vida útil, bien sea en años o en función de la actividad a realizar. La empresa, para ello, se basará en la experiencia pasada, en los valores de referencia del proveedor del inmovilizado, etc.
- ☞ El sistema de amortización utilizado (depreciación física, funcional o económica, con sus variantes correspondientes).
- ☞ El valor que ha de servir de base para el cálculo de la depreciación: precio histórico (interesa recuperar la inversión) o precio de reposición (interesa poder hacer frente a la reposición de ese inmovilizado en el momento de su renovación) y, teniendo en cuenta o no el valor residual, pudiendo ser éste incluso positivo (el coste de deshacerse del inmovilizado) o negativo (el valor de venta del bien en el momento de su eliminación).

El cálculo de la amortización se realizará por tanto de la siguiente forma:

$$\text{Amortización} = \frac{\text{Valor Base (Coste Hist. o Coste de Repos.)} \pm \text{Valor Residual}}{\text{Vida útil (en años o en función de la actividad)}}$$

b- *Los sistemas de amortización utilizados pueden ser:*

1. *Financieros*: tienen en cuenta el interés. Existen dos variantes:
 - Reconstruyendo el valor inicial (teniendo en cuenta o no la subida de precios)
 - Reconstruyendo el valor final.

2. *No financieros*: no tienen en cuenta el interés. En gran parte, estos sistemas estarán en función de la clase de depreciación. Pueden ser:
- Constante, lineal o de cuotas fijas.
 - Proporcional a la actividad.
 - Amortización por números índices, etc.

7.2.2. El coste de mantenimiento y reparaciones

Son los costes incurridos por la empresa en concepto de mantenimiento y reparaciones del activo fijo, para incrementar su productividad. A medida que la empresa destine recursos monetarios en estos conceptos, menor será la depreciación sufrida por el inmovilizado en concepto de su uso y del paso del tiempo y, por tanto, tendrá una vida útil más larga aumentando su capacidad productiva real, por lo menos en términos absolutos. La existencia de un mantenimiento preventivo en la empresa resulta en muchos casos esencial para el buen funcionamiento del inmovilizado.

Toda empresa que tenga un inmovilizado deberá tener un servicio de mantenimiento y reparaciones propio o contratado (de cuantía fija, o en función de la reparación –variable- o mixta). El cálculo de ese coste en uno u otro caso no es complejo, la dificultad está en su imputación.

Los costes ocasionados por el mantenimiento y las reparaciones están relacionados con los productos obtenidos previamente al momento en que se realizan las reparaciones o el mantenimiento del activo fijo, pero no lo están con los productos futuros. Lo que se hace es corregir defectos originados en la producción en los períodos previos. De ahí, que puedan darse dos *formas diferentes de imputación*:

✂ Teniendo en cuenta la *imputación real*: es un coste histórico, estaríamos incorporando el coste real que se ha tenido. Su coste debería cargarse al resultado del ejercicio. En caso contrario, se perjudicaría a aquellos productos elaborados en el mismo ejercicio en donde se ha realizado el mantenimiento o reparación, independientemente de que no fuesen ellos los únicos que han generado ese coste, pues los productos elaborados en ejercicios anteriores también han generado (devengado) parte de ese coste que se ha materializado en el último ejercicio.

✂ Realizando una *imputación previsional*: es un *coste calculado*. Resulta mucho más adecuado este sistema. Se realizaría una estimación de los costes de mantenimiento y reparaciones que se van a tener a lo largo de la vida útil del inmovilizado (horas, km., piezas, etc.). Se cargaría ese coste al ejercicio en cuestión, pudiéndose imputar al producto o a resultados, según el modelo de costes adoptado. Si hay diferencias entre el mantenimiento previsional y el real se podría llevar a resultados, aunque lo lógico, es que ese análisis se realizase al final de la vida útil del inmovilizado en cuestión. En este caso, el mantenimiento y reparaciones previsional se añadirán al numerador de la fórmula de la amortización ya vista. En el caso de que haya diferencias entre los

importes reales y previsionales en cada ejercicio, esos importes irán a resultados: si el coste real ha sido mayor que el previsto disminuye el resultado y, a la inversa.

7.2.3. *La gestión de los activos fijos*

A parte de los costes asociados al inmovilizado, amortizaciones, seguros, mantenimientos y reparaciones, etc., otros aspectos que debemos tener presente siempre relacionados con el inmovilizado son: el grado de aprovechamiento y flexibilidad del inmovilizado.

Por una parte, su adaptación a las necesidades empresariales y, por otra, **la posible infrautilización del equipo o instalaciones** que poseemos (con respecto a su potencial). Todo ello acarrea un coste que no es o, por lo menos no debe ser imputable, a los productos que no han utilizado esos activos fijos (para ello se acude a la Imputación Racional). La flexibilización o adaptación del inmovilizado a las necesidades de la empresa es un aspecto primordial para evitar esa infrautilización

Si buscamos el máximo aprovechamiento del activo fijo y tomar decisiones adecuadas relacionadas con el inmovilizado, será necesario realizar el estudio pormenorizado de cada inmovilizado y de **los costes que conlleva cada posible alternativa**: inversiones o no, leasing o no, instalaciones inutilizadas, venta o arrendamiento de ellas, etc.

7.2.4. *El coste de capital*

Muchos autores especializados y responsables empresariales no consideran el coste financiero como un coste más añadir a los productos, sin embargo, sí se incluyen como **costes-oportunidad**, tanto los costes de los recursos financieros ajenos como los propios. No obstante, ese coste es un dato complementario al estudio del coste histórico, pero no forma parte de él. Sin embargo, el planteamiento de algunas normativas de otros países, en lo relativo al coste de los recursos financieros ajenos, es contrario, se considera ese coste como un coste necesario para la fabricación de los productos y, por tanto, debe repercutirse a los productos. De la misma forma el coste del sueldo del empresario podría considerarse como un coste-oportunidad más.

La casuística, las soluciones planteadas, la metodología a implantar y la importancia de esa información para la toma de decisiones son aspectos suficientemente relevantes, que necesitarían de un tema monográfico, que no es objeto de desarrollo en este material de estudio.

7.2.5. *Los impuestos*

Merece la pena realizar una consideración especial de los tributos. Los impuestos que la empresa paga constituyen un coste que hay que afrontar y que contabilizar, repercutiéndolo del modo más adecuado posible sobre los distintos centros de costes.

Los principales impuestos que gravan la actividad empresarial son:

a) **Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI)**: se consideran un coste necesario, siempre que éstos se dediquen a la actividad ordinaria (explotación) de la empresa. Su coste se podría repartir en función de los metros cuadrados que utilice cada departamento.

b) **Impuesto sobre Actividades Económicas e Impuesto de Radicación**: se consideran costes necesarios para la actividad ordinaria de la empresa.

c) **Impuesto de Sociedades** (impuesto sobre resultados): deben incluirse como un coste más en la empresa (cuando haya beneficio) siempre que sea motivado por operaciones relacionadas con el objeto de explotación de la empresa. Estos impuestos deberían llevarse a resultados, ya que son costes no necesarios para la generación del resultado, aunque sí es un coste generado a partir del resultado. Podemos considerarlo más un *coste calculado* por la propia Contabilidad de Gestión a partir del resultado calculado por ella misma.

d) El **IVA**: no es en principio un coste de producción dado que lo que le cargan a la empresa los proveedores, ésta lo deduce de la cuota a liquidar a Hacienda, junto con el IVA cargado a los clientes. No obstante, si es cierto que entre el precio de coste y el pagado por el cliente, incidiendo en la demanda del producto, se intercala el IVA, de la misma forma que lo haría cualquier otro coste. En el caso de que soportemos un IVA que no podamos repercutir (en parte o totalmente), entonces ese IVA se considerará como un mayor valor del bien que se ha adquirido.

e) **Impuesto Tráfico de Vehículos (ITV)**: es un coste necesario en la medida de que esos vehículos son utilizados por la actividad normal de la empresa.

f) **Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**: Se consideran como costes de la empresa al no poder repercutirlos. En el caso del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales al realizarse la compra de un bien inmueble a una persona física sin personalidad jurídica, no existe el IVA. Por tanto, no puede repercutirse a los clientes, sino que deberá considerarse como un mayor valor del bien, que se irá incorporando como coste a medida que se vaya amortizando.

7.2.6. *Otros costes indirectos*

Podemos citar a los siguientes, todos ellos provenientes directa o indirectamente de la Contabilidad Externa:

- ☞ **Otros aprovisionamientos (existencias)**: combustibles, repuestos, materiales diversos.
- ☞ **Servicios exteriores**: arrendamientos, cánones, primas de seguros, teléfono, energía, etc.
- ☞ **Gastos de personal**: Coste de personal Indirecto.

7.3. Coste de funcionamiento del equipo productivo y su imputación a los objetos de explotación

Una de las claves de reparto que más se utilizan para repartir los costes indirectos son las horas, principalmente, las **horas-máquina (h/m)**, para ello *se dividirán los distintos costes indirectos*, dependiendo de su grado de acumulación, *entre las horas/máquina trabajadas*. De esa forma, dependiendo de los conceptos que se engloben en el numerador (ver a este respecto el tema anterior), podemos distinguir entre:

1)

$$\frac{\text{Amortización}}{\text{Numero de horas/maquina}}$$

2)

$$\frac{\text{Amortiz.+costes relacionados con la máquina (manten,seguros,energía,etc.)}}{\text{Número de horas/máquina}}$$

3)

$$\frac{\text{Apartado 2) + coste del personal que utiliza la máquina}}{\text{Número de horas/máquina}}$$

Lo anterior sería el **coste por hora del puesto de trabajo**.

4)

$$\frac{\text{Apartado 3) + resto de costes de la sección}}{\text{Número de horas/máquina}}$$

Obtendríamos el **coste por hora de la sección**.

5)

$$\frac{\text{Apartado 4) + resto de coste indirectos de la empresa}}{\text{Número de horas/máquina}}$$

Este último criterio se utiliza fundamentalmente para el modelo de costes de “full-costing”, aunque como clave de reparto puede ser no muy representativa si aglutina costes –resto de costes indirectos de la empresa- que no son representados por esa unidad de

obra (no hay una relación causa/efecto). Por ejemplo, costes como los de administración en muy pocos casos se encuentran representados por la actividad de la maquinaria en producción, pero sí es cierto que suele ser utilizado en algunas empresas a falta de seleccionar una unidad de obra más adecuada.

7.4. Claves de reparto o de distribución de los costes indirectos

Existen diversas formas de repartir los costes indirectos. Lógicamente una de ellas es la anteriormente vista. Así tendremos:

- 1) Considerar **todos los costes indirectos**, que haya que repartir a los productos, como uno sólo, e imputarlos a través de **una sola clave de reparto**, como, por ejemplo: la hora/persona, hora/máquina, número de productos fabricados, en función del resto de costes, etc. Las críticas a esta forma de reparto ya han sido expuestas en el apartado anterior.
- 2) **Elegir cada elemento de coste en particular y adjudicarle una unidad de obra a cada uno de ellos**. Por ejemplo: energía: horas-máquina; coste de personal indirecto: horas-persona directas; arrendamientos: metros cuadrados; etc. Suele haber mucha dificultad en identificar algunos costes con los objetos de explotación. No sería necesario realizar la etapa de localización, pasando de la fase de clasificación (1ª) a la de imputación (3ª).
- 3) **Agrupar los costes indirectos por secciones, elegir en cada una de ellas una unidad de obra**. Ejemplo: aprovisionamiento: consumo de materias primas; transformación: horas/persona u horas/máquina (como vimos en el punto anterior); comercial: ventas en unidades físicas o monetarias; etc. Se facilita el reparto de esos costes agrupándolos según la función a la que están adscritos. Al contrario que en el caso anterior, es necesario incorporar la fase de localización antes de imputar los costes a los productos.
- 4) **Agrupar los costes indirectos por actividades** (es el grado máximo de descentralización que puede tener la empresa) **y, a cada una de ellas, adjudicarle una unidad de obra o generador de costes**. Nos encontraríamos con un análisis más exhaustivo de la etapa de localización, buscando las actividades que se generan en cada centro (por ejemplo: transporte interno de existencias, mecanización, control de calidad, puesta a punto de la maquinaria...). Identificaremos, también, los costes de cada centro con cada una de las actividades generadas estableciendo las unidades de obra representativas de cada actividad (por ejemplo, en con las actividades anteriores: metros recorridos o número de trayectos, horas de mecanizado, número de controles y horas de puesta a punto...)

7.5. Contabilización de los costes indirectos

Como se ha señalado, los costes indirectos pueden incorporarse en la etapa de clasificación y reclasificación de los costes y, posteriormente, eliminarse en la etapa de localización, excepto que se prescindiera de ésta y se decidiera pasar directamente a la etapa de imputación (si se cargan a los portadores de coste) o de márgenes y resultados (si no se cargan a los portadores).