
Cas global 3: l'empresa DECOFLOOR

La gestió dels costos fixos i variables. Plantejament

PID_00269914

Àngels Fitó Bertran
Joan Llobet Dalmases

Temps mínim de dedicació recomanat: 1 hora



Àngels Fitó Bertran

Joan Llobet Dalmases

L'encàrrec i la creació d'aquest recurs d'aprenentatge UOC han estat coordinats pel professor: Joan Llobet Dalmases (2019)

Primera edició: setembre 2019
© Àngels Fitó Bertran, Joan Llobet Dalmases
Tots els drets reservats
© d'aquesta edició, FUOC, 2019
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona
Realització editorial: FUOC

Cap part d'aquesta publicació, incloent-hi el disseny general i la coberta, no pot ser copiada, reproduïda, emmagatzemada o transmesa de cap manera ni per cap mitjà, tant si és elèctric com químic, mecànic, òptic, de gravació, de fotocòpia o per altres mètodes, sense l'autorització prèvia per escrit dels titulars del copyright.

Índex

1. Objectius.....	5
2. Descripció del cas.....	7

1. Objectius

En el cas global anterior hem après a calcular el resultat analític considerant l'estructura orgànica dels costos de l'empresa. Hem obtingut el resultat analític localitzant els costos a les diferents seccions i, després, imputant aquests als productes (o serveis) obtinguts en funció de la unitat d'activitat o «unitat d'obra» de cada centre de cost. Cal tenir en compte, però, que malgrat que hem imputat tots els costos dels centres de producció als productes, no hem considerat quin és el comportament d'aquests costos en funció de les unitats produïdes. És a dir, no hem tingut en compte que hi ha costos que varien en funció de les unitats de producte (o servei) obtingudes, com pot ser el cas de la matèria primera o determinats subministraments el cost dels quals augmenta a mesura que augmenta la producció, mentre que hi ha d'altres costos, com ara els lloguers de les instal·lacions, que romanen constants sigui quina sigui la producció obtinguda.

Així doncs, l'objectiu principal d'aquest cas és sofisticar el procés de càlcul dels costos exposats fins al moment, amb la finalitat d'introduir aquesta distinció entre els costos que varien segons el volum d'activitat i els que romanen inalterats.

Tenint en compte aquest propòsit principal, els aspectes concrets que es treballaran són els dos que es destaquen a continuació, que afegits als que s'han treballat en els casos anteriors, ens permetran, per un procés d'acumulació de coneixement, tenir un marc conceptual sobre el càlcul i gestió de costos suficient per a dissenyar i monitoritzar un sistema propi que s'adapti a les necessitats de l'empresa o organització que estiguem tractant.

1) Si fins ara hem treballat amb un model de costos complets, o *full cost*, ja que hem incorporat al producte (o servei) tots els costos, sia fixos o variables, aquesta distinció entre els costos fixos i variables ens permetrà formular resultats d'acord amb un model de costos parcials, o *direct cost*, que només incorporarà al producte aquells costos que varien el seu consum quan varia la producció obtinguda, és a dir, els costos variables.

2) Tanmateix, quan introduïm en l'anàlisi de costos el fet que hi ha una part dels costos que romanen inalterats malgrat variï la quantitat produïda, també tindrem en compte que hi ha una part d'aquests costos que queden desaprofitats (o sobreaprofitats) quan l'activitat produïda queda per sota (o per sobre) de la quantitat normal de producció. Aquesta discriminació dels costos fixos

segons si han suportat una activitat normal de producció o n'han suportat una de més baixa o més alta, de la considerada com a normal, s'anomena **imputació racional** i impacta en els models de costos complets, atès que són els que també imputen els costos fixos als productes.

Amb l'anàlisi d'aquests models de costos, costos complets (amb o sense imputació racional) o costos parcials amb o sense imputació racional, obtindrem una visió comparativa dels avantatges i limitacions de les diferents propostes d'obtenció de resultats analítics.

Comprendre aquests avantatges i limitacions és fonamental a l'hora de dissenyar un model propi de càlcul de resultats analítics, que ha de ser el que millor s'adapti a l'activitat de l'empresa, als objectius de control analític de la direcció i a la presa de decisions que ha de sustentar.

2. Descripció del cas

La Marta de l'empresa DECOFLOOR està molt contenta dels avenços que ha fet en l'àmbit de la comptabilitat dels costos. En aquest sentit, es mostra satisfeta amb el model actual de costos complets que ha dissenyat i que ara ja sap que es tracta d'un model de costos **full cost industrial**¹. Malgrat tot, l'anàlisi en profunditat que ha fet de la realitat productiva de la seva empresa i del comportament dels costos associats, l'ha fet reflexionar en tres aspectes molt concrets:

⁽¹⁾'Industrial' perquè només són els costos del producte els que s'incorporen al procés de producció, essent la resta de costos comercials i d'administració considerats costos del període.

1) Ha pres consciència que en l'assignació dels costos de producció al producte, no es té en compte el diferent comportament dels costos respecte del volum d'activitat de l'empresa, és a dir s'imputen íntegrament al producte tots els costos de producció sense distingir entre els costos fixos i els variables.

2) Aquesta primera reflexió l'ha fet adonar-se que tampoc no es fa cap correcció en l'assignació dels costos quan el nivell d'activitat de l'empresa varia significativament respecte del que es pot considerar com una activitat normal.

3) Finalment i davant els resultats del semestre anterior, en què el marge comercial del producte D-02 era clarament negatiu, la informació que actualment calcula no li facilita la presa de decisions envers aquest disseny en principi deficitari.

Davant d'aquestes qüestions la Marta, sempre amb el propòsit de millorar la utilitat de la informació que elabora, es proposa reconsiderar el procés de càlcul dels costos realitzat fins avui, amb la finalitat d'analitzar l'efecte que comportaria tractar de forma diferenciada els costos fixos i variables. Per aquest motiu i ja disposant de les dades del darrer semestre de l'any, la Marta es proposa fer un càlcul comparatiu dels resultats obtinguts en aquest semestre segons els tres models de costos següents:

- *Full cost industrial*
- *Full cost industrial amb imputació racional*
- *Direct cost evolucionat*

Un resum de les dades d'aquest darrer semestre de l'exercici és:

1) Consum de matèries primeres i magatzem de productes acabats

	Paper D-01	Paper D-02	€/kg
Consum paper kg	500.000	150.000	2,40

	Paper D-01	Paper D-02	€/kg
Consum tinta kg	40.000	15.000	2,20

En aquest cas, el magatzem de producte acabat es valora segons el criteri de preu mig ponderat.

Paper D-01	kg	€/kg	Paper D-02	kg	€/kg
Existències inicials	60.000	2.675*	Existències inicials	-	-
Producció	450.000	?	Producció	120.000	?
Existències finals	35.000	?	Existències finals	-	-

* Cost variable 2,5 €/kg

2) Saldo i localització dels costos indirectes

Un repartiment primari i secundari dels costos indirectes queda reflectit en la taula següent, en què, a més, es fa una distinció dels costos fixos i dels variables.

	Total	Impressió	Rebobinat	Man-tenim.	C. qualitat	Comercial	Admin.
Total cost	504.000	209.000	120.000	0	0	100.000	75.000
Cost variable	178.750	80.000	40.000			58.750	0
Cost fix	325.250	129.000	80.000			41.250	75.000

Com es pot observar, el cost fix és sensiblement superior al cost variable, ja que l'empresa disposa d'una estructura estable que no presenta variacions davant alteracions en el volum d'activitat. El cost considerat variable és bàsicament el cost dels subministraments i l'amortització de la maquinària, en el cas de les seccions productives, i una comissió que cobren els comercials d'un 2,5% sobre les vendes, en el cas del departament comercial.

Tanmateix i amb l'eficiència que la caracteritza, en la seva anàlisi la Marta ha distingit el cost fix que es pot considerar directe respecte de cada disseny, del cost fix indirecte. Els costos fixos són **directes** quan estan vinculats exclusivament a un dels dos productes i no amb la resta.

	Total	Impressió	Rebobinat	Man-tenim.	C. qualitat	Comercial	Admin.
Cost fix	325.250	129.000	80.000	0	0	41.250	75.000
Directe D-01	25.000	5.000	5.000			15.000	0

	Total	Impressió	Rebobinat	Man- tenim.	C. qualitat	Comercial	Admin.
Directe D-02	35.000	11.000	9.000			15.000	0
Indirecte	265.250	113.000	66.000			11.250	75.000

Tenint en compte que tant el personal com la maquinària de producció treballen indistintament per ambdós productes, en el cas de la secció d'impressió i la de rebobinat el cost fix directe es correspon amb l'ús exclusiu que fa cada tipus de producte acabat d'una part de la planta de producció. En el cas de la secció comercial, el cost directe es correspon amb el cost del personal dedicat exclusivament a cada tipus de disseny.

3) Unitats d'obra dels centres de cost

	Unitat d'obra	Total unitat d'obra	Paper D-01	Paper D-02
Impressió	H. Màquina	1.900	1.500	400
Rebobinat	H. Persona	3.200	1.800	1.400
Comercial	Xifra vendes	2.350.000	1.900.000	450.000
Administració	-	-		

Durant aquest semestre, el nivell d'activitat de les seccions productives ha estat clarament inferior a l'habitual, situant-se per les seccions productives al 80% de la que es considera l'activitat normal de l'empresa. Així doncs, estem davant d'un cas clar de **sotsactivitat** en què hi ha una part del cost fix que no ha estat aprofitat.

4) Dades de producció i vendes

	Paper D-01	Paper D-02
kg en curs	0	0
kg acabats	450.000	120.000
kg venuts	475.000	120.000
Preu de venda	4,00	3,75

Sabent ja quina és la seqüència de càlculs a realitzar en un model orgànic de costos, la Marta es proposa obtenir diferents informes de resultats tenint en compte la informació que té tant del comportament fix com variable dels costos, i també el nivell d'activitat efectivament realitzada. Aquests informes són els següents:

a) Estat de resultats *full cost* industrial, segons el format següent:

	D-01	D-02	Total
Vendes	€	€	€
Cost vendes	-€	-€	-€
Marge industrial	€	€	€
Costos comercials	-€	-€	-€
Marge comercial	€	€	€
Costos administració			-€
Resultat analític d'exploració			€

El procés de càlcul el realitzarà seguint el patró de taules i càlculs de localització i imputació efectuats fins ara.

b) Estat de resultats *full cost* industrial amb imputació racional, segons el format següent:

	D-01	D-02	Total
Vendes	€	€	€
Cost vendes racional	-€	-€	-€
Marge industrial racional	€	€	€
Cost comercial racional	-€	-€	-€
Marge comercial racional	€	€	€
Costos administració racional			-€
Resultat analític de l'activitat			€
Cost sotsactivitat			-€
Resultat analític d'exploració			€

El procés de càlcul el realitzarà seguint el patró de taules i càlculs de localització i imputació efectuats fins al moment, si bé en aquest cas s'haurà de determinar quina part del cost fix es correspon amb el nivell d'activitat previst i quina ha estat desaprofitada a conseqüència de la sotsactivitat. Per aquesta distinció confecciona una taula com la que es mostra a continuació:

	Impressió	Rebobinat	Total
Cost activitat (%)			
Cost sotsactivitat (%)			
Total			

c) Estat de resultats *direct cost* evolucionat, segons el format següent:

	D-01	D-02	Total
Vendes	€	€	€
Cost vendes variable	-€	-€	-€
Marge cobertura industrial	€	€	€
Cost comercial variable	-€	-€	-€
Marge cobertura comercial	€	€	€
Cost fix directe	-€	-€	-€
Contribució neta	€	€	€
Cost fix indirecte			-€
Resultat analític d'exploració			€

El procés de càlcul realitzat és anàleg als anteriors, si bé només incorporarem el producte mitjançant les fases de localització als centres de cost i imputació als productes, el cost variable de producció.

d) Finalment i d'acord amb els resultats obtinguts, concretarà les actuacions a dur a terme envers el producte paper D-02.

