

# Enpresen biziraupenerako oinarri bat: kostu estandarren eredua

**F. Blanco Ibarra<sup>1</sup> eta M. I. Zaitegi Sarria<sup>2</sup>**

<sup>1</sup>Kostuen kontabilitatearen katedraduna. E.H.U.

<sup>2</sup>Kostuen kontabilitatearen irakasle titularra. E.H.U.

## **Abstract**

*This article shows the necessary leaf electronics, for the application of the methodology of the standard costs in management accounting.*

*The standar cost is a valid instrument of cost management, and it can applied to context Activity Based Management or Kaizen Costing.*

*This methodology continues valid for the strategic decissions and the achievement of the entrepreneurial excellence.*

## **Laburpena**

Eredu desberdinak ditugu aukeran, Gestio Kontabilitatearen jakintza arloaren barnean enpresaren kostuak ezagutu, landu eta sakontzeko. Kostu Estandarren eredua dugu horietatik nagusienetako bat; izan ere, ABC edota Kaizen Costing testuinguruetan baita erabilgarria.

Nolabaiteko zihurgabetasuna dagoenean, eredu honen metodologia eta tresnak baliagarriak dira oso, erabaki estrategikoak hartzerakoan eta, ondorioz, enpresaren kalitatea lortzerakoan.

## SARRERA

Gaur egungo enpresek kostuak murrizteko duten beharrak, berez eta oharkabea, kostuen kontabilitateko ereduaren analisi zehatza egitera garamatza. Jakin badakigu, kostuen kontabilitatearen helburu nagusietako bat, enpresaren plangintza eta kontrola erraztea dela eta helburu hori, batez ere, kostu estandarren ereduari jarraitzen zaionean lortzen da, hau da, kostu estandarrek ("ex-ante" kalkulaturako kostuak) erabiltzen direnean.

Eredu honen ezaugarriarik aipagarrienetarikoa bat ondorengo hau litzateke: kostu historikoak (ex-post) ezagutu bezain laster, aurrez kalkulaturako estandarrek eta gertatutako historikoak konparatuz, haien arteko aldeak (desbideratzeak) lortu ahal izango ditugu eta hauen bidez, alde aurretik jarritako helburuak lortu direnentz jakingo dugu. Hau dela eta, oso interesgarria deritzogu kostu estandarren eredu xehetasun-apur batez aztertzeari. Hala ere, eredu hau sakondu aurretik, ondorengo zehaztasun hau kontuan hartu beharrekotzat jotzen dugu: kasuan kasuko, sarritan erabili ohi diren beste eredu batzuk ere badirela (kostu historikoen eredu, aukera-kostuen eredu, ABC deritzon eredu, etab.)

### DESBIDERATZEAREN KONTZEPTUA KOSTUEN KONTABILITATEAN

Oro har, desbideratzea, ametsaren eta errealtatearen artean dagoen diferentzia dela esan dezakegu. Zeren eta

$$\text{Ametsa} \pm \text{Desbideratzea} = \text{Errealitatea.}$$

Beraz,

$$\begin{array}{r} \text{Errealitatea} & \text{aqr x pr} \\ - \text{Balioespena (aurrekontuan pentsaturikoa)} & \text{qe x pe} \end{array}$$

---

$$= \text{Desbideratze Orokorra} \quad (\text{qr x pr}) - (\text{qe x pe})$$

- qr: Faktoreen kontsumituriko unitate fisikoak
- pr: Unitate fisiko bakoitzaren benetako salneurria
- qe: Faktoreen estimaturiko unitate fisikoak
- pe: Unitate fisiko bakoitzaren balioetsitako salneurria

Dena den, jarraian frogatuko dugun legez, kostuen kontabilitatearen desbideratze orokorrek ez du ezertarako balio. Ondoan jarriko dugun adibideak ongi aski erakutsi eta egiaztatuko digu egin dugun baieztapen gogor hau.

Pentsa dezagun, GOIZEDER Erantzukizun Mugatuko Sozietateak, jaioberri eta haurtxoentzako soinekoak, alkondarak eta atorrrak egin eta merkaturatzen dituela. Enpresa honek 20.000.000 pta. esleitu ditu bere hurrengo lehengaien erosketari aurre egin ahal izateko.

Izan ere, bere asmoa honakoa da: 5.000 lehengai-lote erostea, bakoitza 4.000 pta. Baina errealtatea zeharo desberdina izan da, zeren eta inflazioa dela eta, lote bakoitzaren salneurria 5.000 pta. raino igo baita, eta horregatik 4.000 lote baino ez ditu erosi.

Desbideratze Orokorra = Errealitatea (4.000 lote x 5.000 pta.) - Balioespena (5.000 lote x 4.000 pta.) = 0

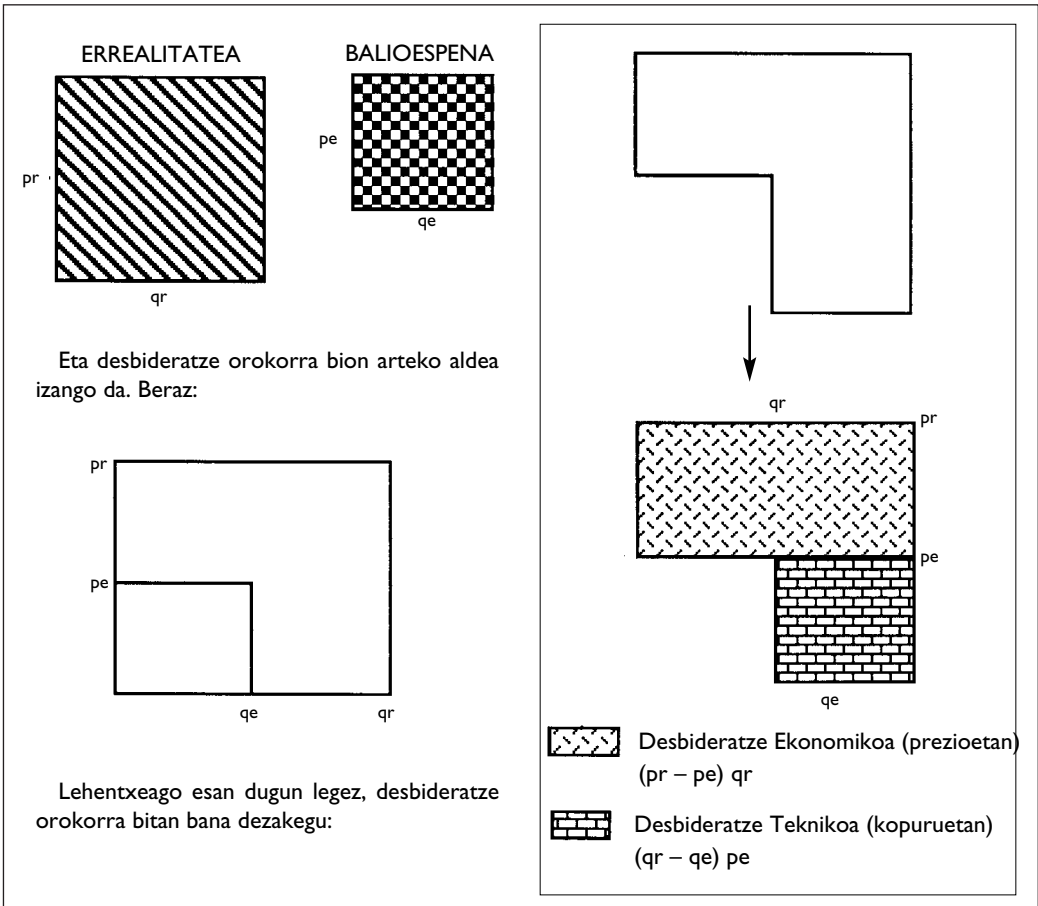
Eta denok kontura gaitzkeen legez, gezurra izatea litzateke enpresa honek alde aurretik balioetsi duenaren eta azkenean gertatu denaren artean desbideratzerik ez dagoenik esatea. Hau dela eta, kostuen kontabilitatearen desbideratze orokorra bitan bananduko dugu:

- Desbideratze ekonomikoan, hau da, prezioen desbideratzean.
- Desbideratze teknikoan, hau da, kontsumituriko faktoreen desbideratzean (ikus 1. grafikoa).

Bestalde, eredu honen ezaugarri garrantzitsuenetariko bat honako honetan oinarritzen da: desbideratze positiboak txarrak izango direla enpresarentzat, eta alderantziz, desbideratze negatiboak onak izango direla.

Desbideratze ekonomikoa horrela portatzen dela berehala uler dezakegu, zeren eta desbideratze positiboa bada, honek kalkulaturakoa baino gehiago ordaindu dugula esan nahi baitu, eta alderantziz, desbideratze negatiboa baldin bada, aldeztatik pentsaturakoa baino gutxiago ordaindu dugu.

Bestalde, aurrekoan esandako baieztape-na bete-betean burutzen da desbideratze teknikoan ere, norbaitek alderantzizkoa pentsatu arren. Adibidez, desbideratze tekniko positiboa izanik, gertatu dena hau da:



**I. grafikoa.** Desbideratzearen kontzeptua kostuen kontabilitatean.

hasieran kalkulaturakoa baino lehengai gehiago kontsumitu dugula, eta desbideratze tekniko negatiboa izatekotan, pentsaturakoa baino input gutxiago kontsumitu dugu, hau da faktorea aurreztu dugu.

### EKITALDIKO KONTSUMOA “VERSUS” PRODUKTU BUKATUEN KONTSUMOA

Puntu honetan agertarazi nahi duguna hauxe da: ekitaldiko inputen kontsumoak ez duela zertan izan behar ekitaldi horretan eginiko produktu bukatuen inputen kontsumoa. Zergatik?

$$\begin{aligned} & \text{Inputaren Hasierako Izakinak} \\ & + \text{Inputaren Erosketak} \\ & - \text{Inputaren Amaierako Izakinak} \\ \hline & = \text{Ekitaldiko Kontsumoa (inputa dela eta)} \end{aligned}$$

baina

$$\begin{aligned} & \text{Inputaren Hasierako Izakinak} \\ & + \text{Bideango Produktuen Hasierako Izakinetan} \\ & \quad \text{erantsitako Inputa} \\ & + \text{Inputaren Erosketak} \\ & - \text{Bideango Produktuen Amaierako Izakinetan} \\ & \quad \text{erantsitako Inputa} \\ & - \text{Inputaren Amaierako Izakinak} \\ \hline & = \text{Produktu Bukatuen Kontsumoa (inputa dela} \\ & \quad \text{eta)} \end{aligned}$$

Behar bada, goian esandakoa argiago ikusiko da, adibide baten bidez. Horregatik berriz ere azalpenarako GOIZEDER Erantzukizun Mugatuko Sozietatea hartuko dugu. Enpresa honetan, gogoratu, haurtxoentzako alkondarak eta atorrak ekoiztu eta merkatu-ratzen dira. Bere iharduera burutu ahal izateko, inbentarioan, beste zenbait lehengai-

rekin batera, botoiak erabiltzen ditu enpresa honek.

Pentsa dezagun lehengai honi buruzko datuak ekitaldi honetan honako hauek izan direla:

- \* Hasierako Izakinak, 4.000 botoi.
- \* Erosketak, 30.000 botoi.
- \* Amaierako Izakinak, 6.000 botoi.
- \* Bideango Produktuen Hasierako Izakinetan erantsita, 2.000 botoi.
- \* Bideango Produktuen Amaierako Izakinetan erantsita, 3.000 botoi.

Zenbatekoa izango litzateke Produktu Bukatuen kontsumoa (botoiak direla eta) eta zein ekitaldiko kontsumoa?

$$\text{Produktu Bukatuen kontsumoa} = 4.000 + 30.000 + 2.000 - 3.000 - 6.000 = 27.000 \text{ botoi.}$$

$$\text{Ekitaldiko kontsumoa, berriz} = 4.000 + 30.000 - 6.000 = 28.000 \text{ botoi.}$$

Adibide honen bidez argi asko ikusten da bi kontzeptu hauen arteko desberdintasun nabaria.

### KOSTU ESTANDARREN EREDUA ADIERAZTEKO KONTABILITATE-DOKUMENTUAK

Kostu estandarrek agertarazteko hurrengo sei dokumentuez baliatuko gara:

- \* Kostu Estandarren koadroa.
- \* Inbentario Orrialdea.
- \* Kalkulaturako kostuen Orrialde Analitikoa.
- \* Benetako kostuen Orrialde Analitikoa.
- \* Desbideratzeen koadroa.
- \* Marjina eta Emaizten koadroa.

## Kostu Estandarren koadroa

### KOSTU ESTANDARREN KOADROA (Produktu bukatuko unitate bat egiteko)

Lehengaien kontsumoa	$q_e \cdot p_e$
Hornikuntzako kostu-zentroko kostu espezifikoak	$a_e \cdot PA_e$
Transformazio-saileko kostuak	$t_e \cdot PTe$
KOSTU ESTANDARRA	$Ke$

$a_e$ : Hornikuntzarako kalkulatzeko ditugun unitate homogeneoak, produktu unitate bat egiteko

$PA_e$ : Hornikuntzaren unitate homogeneo bakoitzaren kostu balioetsia

$t_e$ : Transformaziorako balioesten ditugun transformazioaren unitate homogeneoak, produktu unitate bat egiteko

$PTe$ : Transformazioko unitate homogeneo bakoitzaren kostu balioetsia

### Inbentario Orrialdea

Orrialdea osatzean, honakoez ohar gaitzke:

a) Kostu estandarren ereduaren ezin dezakegu inbentarioan aurrez kalkulatuak diferentzietan buruz hitz egin, zeren eta, egotekotan, hauek balioetsitako kontsumoan sartu beharko baikenituzke.

b) Inbentarioak beti prezio balioetsietan baloratuko dira.

Gainera, beste zertxoa bat kontuan hartzeko ztat jotzen dugu: eredu honetan, desbideratzeak sortzekotan, hauek ez dituzte aurtengo produktuaren kostua eta inbentarioa aldatuko. Aldatuko dutena, datorren urteko estandarra da. Beraz, desbideratzeak, “marjina eta emaitzak” laukia baino ez dute zuzenduko.

### Orrialde Analitikoak

Lehenbizi, benetako kostuak ezagutu baino lehen, kostu balioetsiekin (aurrez kalkulatuak) orrialde analitiko bat egingo dugu, eta honi orrialde analitiko balioetsia deituko diogu.

Geroxeago, ekitaldia bukatu ondoren benetako kostuak jakin bezain laster, berriz ere orrialde analitiko osatuko dugu, oraingo honetan orrialde analitiko erreala deritzona izango delarik.

### INBENTARIO-ORRIALDEA

INBENTARIOA	HASIERAKO IZAKINAK	EROSKETAK	EKOIZPENA	KONTSUMOA	SALMENTAK	AMAIERAKO IZAKINAK
LEHENGAIAK	$qr \cdot pe$			$qr \cdot pe$		
BIDEANGO PRODUKTUAK						
PRODUKTU BUKATUAK	$Qr \cdot Ke$					

### ORRIALDE ANALITIKO BALIOETSIA

KOSTUAK	HORNIKUNTZA	TRANSFORM.	MERKATAR.	ADMINISTRAZ.	AZPIIHARD.
LEHENGAIEN KONTSUMOA	qe.pe	----	----	----	----
KANPO-KOSTUAK eta KOSTU KALKULATUAK	Ae.PAe	Te.PTe	Ce	De	----
GUZTIRA	qe.pe + Ae.PAe	Te.PTe	Ce	De	----

Ae: Hornikuntzan balioesten ditugun unitate homogeneoak, ekitaldiko produkzio erreala egiteko

PAe: Hornikuntzako unitate homogeneo bakoitzaren kostu balioetsia

Te: Transformazioan ditugun unitate homogeneoak, ekitaldiko produkzio erreala egiteko

PTe: Transformazioko unitate homogeneo bakoitzaren kostu balioetsia

Ce: Merkataritza-kostu balioetsia

De: Administrazio-kostu balioetsia

Aurrera jarraitu baino lehen, ohar bat: kontura gaitzekenez estandarrean ez dago azpiiharduerarik.

Bestalde, orrialde analitiko erreala ondorengo koadroaren bidez adieraziko dugu.

### ORRIALDE ANALITIKO ERREALA

KOSTUAK	HORNIKUNTZA	TRANSFORM.	MERKATAR.	ADMINISTRAZ.	AZPIIHARD.
LEHENGAIEN KONTSUMOA	qr.pe	----	----	----	----
KANPO-KOSTUAK eta KOSTU KALKULATUAK	Ar.PAr	Tr.PTr	Cr	Dr	----
GUZTIRA	qr.pe + Ar.PAr	Tr.PTr	Cr	Dr	S

Ar: Hornikuntzako unitate homogeneo errealak, ekitaldiko produkzio erreala egiteko

PAr: Hornikuntzako unitate homogeneo bakoitzaren kostu erreala

Tr: Transformazioko unitate homogeneo errealak, ekitaldiko produkzio erreala egiteko

PTr: Transformazioko unitate homogeneo bakoitzaren kostu erreala

Cr: Merkataritza-kostu erreala

Dr: Administrazio-kostu erreala

S: Azpiiharduera erreala

Benetako kostuen orrialde analitiko, Kostu Historikoen ereduko orrialde analitiko bera da, honako honetan salbu: lehengaien kontsumoan. Kostu Historikoan,  $qr$  x  $pr$  eta hemen  $qr$  x  $pe$ . Bi orrialde hauen arteko diferentziek, desbideratzeak sortzen dituzte.

### Desbideratzeen Zerrenda

#### DESBIDERATZEAK

Desbideratzea, lehengaien erositako prezioetan.	$(pr-pe)qr$
Desbideratzea, lehengaien kontsumoan.	$(qr-qe)pe$
Desbideratze Ekonomikoa Hornikuntzan	$(PAr-PAe)Ar$
Desbideratze Teknikoa Hornikuntzan	$(Ar-Ae)PAe$
Desbideratze Ekonomikoa Transformazioan	$(PTr-PTe)Tr$
Desbideratze Teknikoa Transformazioan	$(Tr-Te) PTe$
Desbideratzea Aurrekontuetako Merkataritza kostuetan	$(Cr-Ce)$
Desbideratzea Aurrekontuetako Administrazio kostuetan.	$(Dr-De)$

### Marjina eta Emaizten koadroa

Lehen esan dugun legez, desbideratzeek, marjinak eta emaitzak bakarrik zuzenduko dituzte. Hain zuzen ere, hornikuntzako eta transformazioko desbideratzeek, marjina industrialean eragina izango dute; merkataritzako desbideratzeak, merkataritzako marjinari egotziko zaizkio, eta administrazioko desbideratzeak iharduerako emaitzara eramango ditugu.

#### MARJINA ETA EMAITZEN KOADROA

MARJINAK ETA EMAITZAK	PRODUKTUA
<p><b>SARRERAK</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- KOSTU ESTANDARRA</li> <li>- ± Desbideratzea lehengaien erositako prezioetan</li> <li>- ± Desbideratzea lehengaien kontsumoan</li> <li>- ± Desbideratze ekonomikoa hornikuntzan</li> <li>- ± Desbideratze teknikoa hornikuntzan</li> <li>- ± Desbideratze ekonomikoa transformazioan</li> <li>- ± Desbideratze teknikoa transformazioan</li> <li>= Industri Marjina</li> <li>- Merkataritzako kostu balioetsia</li> <li>- ± Desbideraketa Aurrekontuetako merkataritza-kostuetan</li> <li>= Merkataritza Marjina</li> <li>- Administrazio-kostu balioetsia</li> <li>- ± Desbideraketa Aurrekontuetako administrazio-kostuetan</li> <li>= Ihardueraren Emaizta</li> <li>- Azpiahardueraren kostu erreala (baldin badago)</li> <li>= Ekitaldiko Emaizta Analitikoa</li> </ul>	

## **BIBLIOGRAFIA**

- Alvarez López, J.: "Contabilidad analítica de explotación". Donostia-rra 1992.
- Blanco Ibarra, F.: "Contabilidad de costes y analítica de gestion para las decisiones estratégicas". Ediciones Deusto 1996.
- Chadwick, L.: "Essence of Management Accounting". 1997.
- Epstein, M.; Poston, K.: "Advances in management accounting".1997.