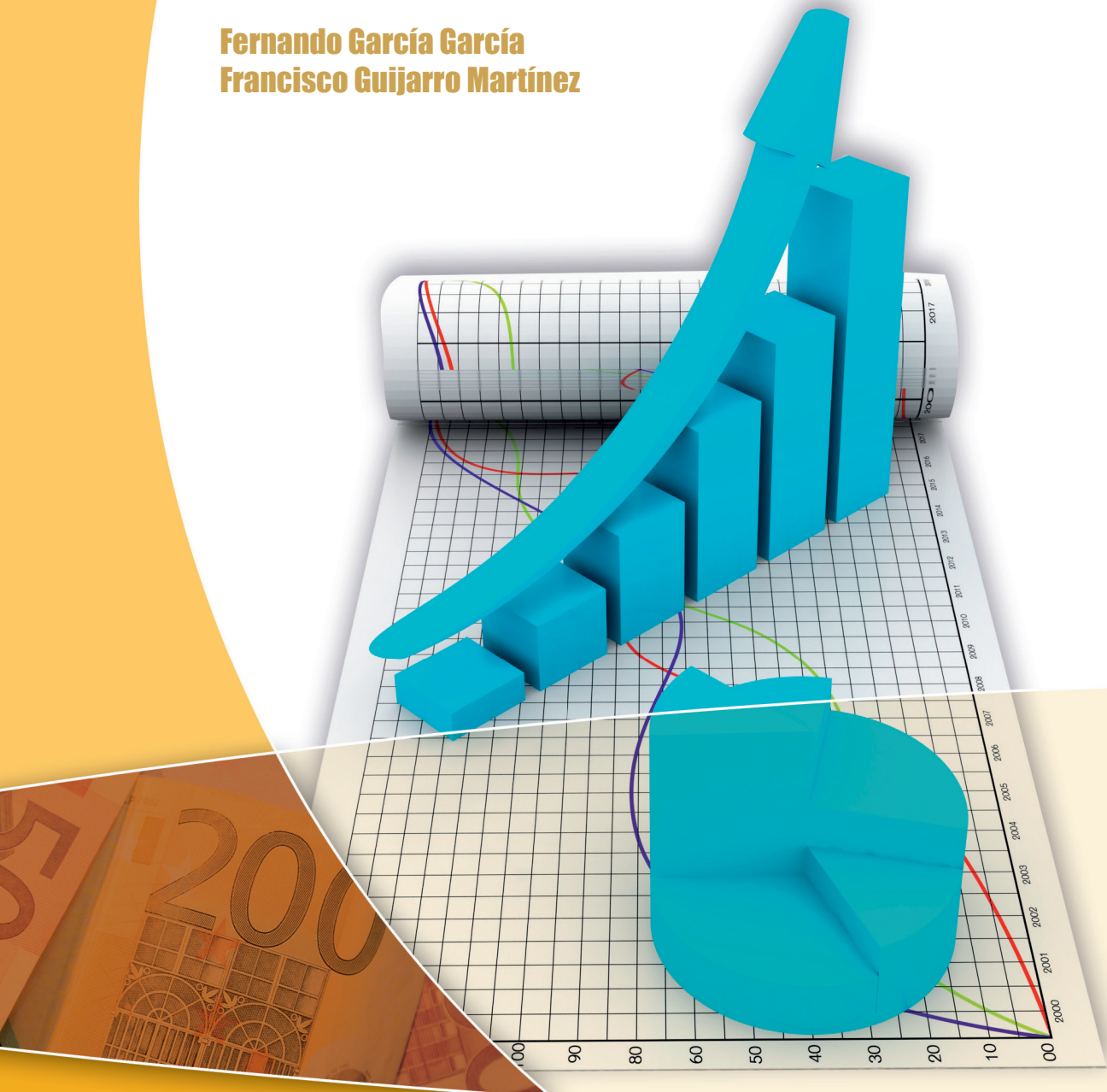




# Contabilidad de costes y toma de decisiones

**Fernando García García**  
**Francisco Guijarro Martínez**



EDITORIAL  
UNIVERSITAT POLITÈCNICA DE VALÈNCIA

Fernando García García  
Francisco Guijarro Martínez

# Contabilidad de costes y toma de decisiones

EDITORIAL  
UNIVERSITAT POLITÈCNICA DE VALÈNCIA

Los contenidos de esta publicación han sido revisados por el  
Departamento de Economía y Ciencias Sociales de la UPV

*Colección Académica*

Para referenciar esta publicación utilice la siguiente cita: GARCÍA GARCÍA, F.;  
GUIJARRO MARTÍNEZ, F. (2014) *Contabilidad de costes y toma de decisiones*.  
Valencia: Universitat Politècnica

Primera edición, 2014

© Fernando García García  
Francisco Guijarro Martínez

© de la presente edición: Editorial Universitat Politècnica de València  
*distribución*: Telf. 963 877 012 / [www.lalibreria.upv.es](http://www.lalibreria.upv.es) / Ref.: 4132\_02\_01\_01

Imprime: Byprint Percom, sl

Impreso en papel Coral Book



ISBN: 978-84-9048-196-7

Impreso bajo demanda

Queda prohibida la reproducción, la distribución, la comercialización, la transformación y, en general, cualquier otra forma de explotación, por cualquier procedimiento, de la totalidad o de cualquier parte de esta obra sin autorización expresa y por escrito de los autores.

Impreso en España

# Índice

Índice .....	3
Capítulo 1. Delimitación de la contabilidad de costes .....	9
1. Introducción .....	9
2. Aparición de la Contabilidad de Costes .....	10
3. Objetivos de la Contabilidad de Gestión.....	12
4. Principales diferencias entre la Contabilidad de Costes y la Contabilidad Financiera.....	15
4.1 Usuarios de la información .....	15
4.2 Marco externo vs. Marco interno .....	16
4.3 Marco legislativo .....	17
4.4 Diferencias relativas a la consideración de gastos y costes .....	18
4.4.1 Costes que no son gastos.....	20
4.4.2 Costes que son gastos.....	21
4.4.3 Costes que son gastos pero que se calculan con criterios distintos ....	21
4.4.4 Gastos que no son costes.....	21
5. Referencias.....	22
Capítulo 2. Comportamiento y clasificación de los costes (I).....	23
1. Introducción .....	23
2. El concepto de coste dentro de la fase productiva .....	23
3. La inversión, o el gasto no consumido.....	27
4. La clasificación de los costes y su vinculación a los objetivos de la Contabilidad Analítica .....	29

4.1	El cálculo del Resultado.....	29
4.2	La valoración del inventario.....	31
4.2.1	Algunas definiciones previas. Objetivo de coste.....	31
4.2.2	Clasificación de los costes según su asignación al objetivo de coste. Costes directos y costes indirectos .....	33
4.2.3	Costes del producto (inventariables) y costes del periodo (no inventariables) .....	36
4.3	La valoración del inventario.....	38
4.3.1	Clasificación de los costes respecto a la variación del nivel de actividad. Costes fijos y costes variables.....	38
4.3.2	Métodos para el cálculo de la función de costes. Separación de costes fijos y costes variables .....	41
4.4	Otras clasificaciones de costes .....	45
4.4.1	Coste semivariable .....	45
4.4.2	Coste semifijo.....	45
4.4.3	Coste marginal.....	46
4.4.4	Coste perdido.....	48
4.4.5	Coste real, coste presupuestado, coste standard .....	48
5.	Consideraciones respecto de la clasificación de los costes .....	49
5.1	Objetivo de coste.....	49
5.2	Periodo de validez.....	50
5.3	Límites relevantes .....	50
6.	Errores comunes.....	50
7.	Casos prácticos.....	52
7.1	Caso práctico 1 .....	52
7.2	Caso práctico 2.....	53
7.3	Caso práctico 3.....	54
7.4	Caso práctico 4.....	55
7.5	Caso práctico 5.....	55
8.	Referencias.....	56

---

Capítulo 3. Comportamiento y clasificación de los costes (II) .....	57
1. Full Costing y Direct Costing .....	57
2. El punto de equilibrio en los dos sistemas .....	63
3. Cálculo del Resultado Interno .....	66
4. Casos prácticos .....	67
4.1 Caso práctico 1 .....	67
4.2 Caso práctico 2 .....	69
4.3 Caso práctico 3 .....	72
4.4 Caso práctico 4 .....	73
5. Referencias .....	73
Capítulo 4. Sistema de costes por secciones homogéneas .....	75
1. Las secciones homogéneas .....	75
2. El sistema de costes por secciones homogéneas. La problemática de las prestaciones recíprocas .....	77
3. Subactividad e imputación racional .....	89
3.1 Imputación racional. La imaginaria sección de subactividad .....	91
4. Casos prácticos .....	94
4.1 Caso práctico 1 .....	94
4.2 Caso práctico 2 .....	96
4.3 Caso práctico 3 .....	99
5. Referencias .....	101
Capítulo 5. Sistema de acumulación de costes por procesos .....	103
1. Introducción .....	103
2. Sistema de acumulación de costes por procesos. Concepto .....	105
3. Producción equivalente .....	108
3.1 Existencias finales de productos en curso .....	108
3.2 Existencias iniciales de productos en curso .....	109
4. Cálculo del coste unitario en un departamento .....	110
5. Tratamiento de las existencias iniciales en curso .....	113

5.1 Método FIFO.....	113
5.2 Método del promedio.....	114
6. La problemática de las unidades perdidas.....	114
6.1 Pérdida en el primer departamento.....	115
6.2 Pérdida en departamentos posteriores al primero.....	118
7. Casos prácticos.....	119
7.1 Caso práctico 1.....	119
7.2 Caso práctico 2.....	120
7.3 Caso práctico 3.....	121
8. Referencias.....	123
Capítulo 6. Prácticas.....	125
1. Práctica 1.....	125
1.1 Problema 1.....	125
1.2 Problema 2.....	126
1.3 Solución al problema 1.....	128
1.3.1 Método de los dos extremos.....	128
1.3.2 Método de regresión.....	130
1.3.3 Obtener el punto de equilibrio a partir de la ecuación obtenida mediante regresión lineal, si se conoce que el precio de venta unitario es de 1.000€.....	136
1.4 Solución al problema 2.....	138
2. Práctica 2.....	143
2.1 Solución a la práctica 2.....	144
3. Práctica 3.....	153
3.1 Solución a la práctica 3.....	154
Capítulo 7. Casos prácticos.....	167
1. Caso práctico 1.....	167
2. Caso práctico 2.....	171
3. Caso práctico 3.....	173

4. Caso práctico 4.....	175
5. Caso práctico 5.....	179
6. Caso práctico 6.....	181
7. Caso práctico 7.....	182
8. Caso práctico 8.....	183
9. Caso práctico 9.....	185
10. Caso práctico 10.....	187
11. Caso práctico 11.....	189
12. Caso práctico 12.....	191
13. Caso práctico 13.....	193
14. Caso práctico 14.....	195
15. Caso práctico 15.....	197
16. Caso práctico 16.....	199
17. Caso práctico 17.....	201
18. Caso práctico 18.....	203





# Capítulo 1.

## Delimitación de la contabilidad de costes

### 1. Introducción

Coincidiendo con la celebración de los juegos olímpicos de Sydney, una noticia compartió primera plana en los medios de comunicación de todo el mundo. Hacía referencia a la existencia de una tribu en pleno centro del continente australiano cuyo sistema de numeración era el más arcaico y simplista de los que existen en todo el mundo. En efecto, los hombres y mujeres de la tribu sólo empleaban tres números: uno, dos y muchos. Tan reducido sistema de numeración sorprendió al mundo civilizado: ¿cómo era posible que no hubieran desarrollado un sistema más refinado? En Occidente esta labor había sido completada hacía más de 5.000 años por la civilización egipcia, y sin embargo una pequeña tribu a las puertas del siglo XXI y habitando en el centro de uno de los países más desarrollados aún no había sido capaz de llegar al número 3. La razón de esta "pereza matemática" se encuentra en el entorno que rodea a la tribu. Para desenvolverse en su hábitat no necesitan distinguir el 3 del 10, o el 10 del 100. Supongamos que un vigía de la tribu avista a un individuo desconocido merodeando por las llanuras colindantes. Puede pensar que se trata de alguien que se ha perdido por la zona y que camina sin rumbo determinado. Si son dos los individuos avistados, puede que pertenezcan a otra tribu aborígen y se encuentren cazando por esas tierras persiguiendo a alguna presa. Pero si son más de dos los individuos detectados por la zona (3, 10 ó 100) entonces sus intenciones pueden ser hostiles, y en consecuencia el vigía deba alertar a los miembros de su tribu sobre el posible peligro que les acecha.

¿Por qué la Contabilidad de costes surgió con posterioridad a la Financiera? Porque no existía razón para lo contrario, al igual que los miembros de la tribu australiana no sienten la necesidad de emplear más de 3 números, en condiciones de aislamiento que no permiten el mínimo comercio con otras tribus.

Los primeros libros de contabilidad con que se cuenta simplemente reflejaban las cantidades cobradas y pagadas. Cuando un fabricante desembolsaba cierta cantidad por la compra de unas materias primas, la transacción quedaba registrada en su libro de anotaciones. Lo mismo ocurría cuando pagaba un salario a un trabajador. Los cobros que se obtenían por la venta de los productos también se reflejaban en el mismo libro. Finalmente, se confrontaban los cobros y los pagos para obtener la diferencia, el beneficio del periodo que iba a parar a manos del empresario.

Un ejemplo de esta labor de anotación de las transacciones la podemos encontrar en nuestro entorno más cercano. El gremio de zapateros y el de sogueros, que ejercieron su actividad por las tierras valencianas durante varios siglos, ya reflejaban en sus libros de 1700 los cobros y los pagos a los que el cófrade del gremio hacía frente. La imagen del cófrade se asemejaba entonces a lo que hoy podríamos entender como presidente electo de una sociedad, donde la posición en el cargo era renovada cada año. Cuando se cerraba un ejercicio, se saldaban los montantes finales de cobros y pagos, y el beneficio era asignado al cófrade que en ese momento presidiera el gremio. Podemos extraer dos conclusiones sobre el funcionamiento de este tipo de sociedades:

- Se situaban en un ambiente de monopolio, pues sólo ellas podían ejercer la profesión del gremio, llegando a perseguir en los tribunales a los intrusistas. Esta situación de monopolio no era extensible a otras muchas sociedades mercantiles, pero en cualquier caso debe señalarse que el nivel de competencia se encontraba en unos mínimos que hoy son difícilmente comparables.
- En ningún caso se prestaba atención a algo que no fuera el cálculo del resultado. No encontramos en estas sociedades, ni en muchas otras de la época, documentos en los que se registre el coste de sus productos, o la rentabilidad de sus inversiones.

## 2. Aparición de la Contabilidad de Costes

¿Cuál fue el detonante que hizo que la Contabilidad de Costes o Contabilidad Analítica emergiera como rama contable? ¿Cuándo surgió una nueva necesidad que el resto de sistemas contables de la época no pudo satisfacer?

Johnson y Kaplan (1987) señalan al siglo XIX como la época en que los sistemas contables tradicionales comenzaron a ser insuficientes para los directivos de las industrias norteamericanas, inmersos en una cada vez mayor competencia. Sus necesidades de información habían experimentado un fuerte crecimiento, pues también lo había hecho

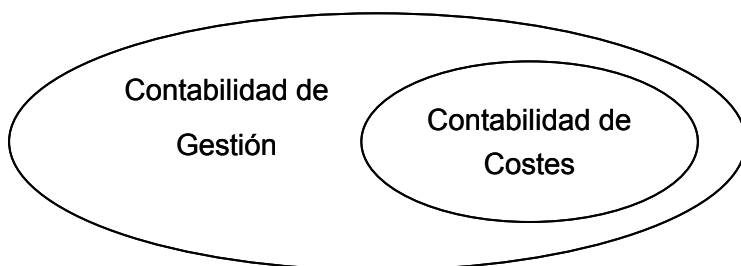
el tamaño y el alcance de sus empresas. La aparición de la empresa multidivisional, en la que se elaboraban cada vez mayor variedad de productos, hizo que aumentara la necesidad de un mayor control sobre los costes incurridos por el proceso productivo. Hasta esa época únicamente centraban su interés en el resultado obtenido, intentando reducir en la medida de lo posible los costes directos y sin prestar importancia a las inversiones necesarias para llevar a cabo la producción (costes indirectos), puesto que estos costes representaban un pequeño porcentaje sobre los totales. Con el incremento de la competencia era imprescindible la reducción de costes, buscando alcanzar la máxima eficiencia a los procesos fabriles. Fue entonces cuando las empresas, en su afán de minimizar las cargas productivas, comenzaron a desarrollar e implantar sistemas de costes con un grado de complejidad proporcional al nivel de concurrencia del mercado.

Pero la descentralización de la actividad productiva conllevó que los resultados de cada uno de los nuevos centros fabriles afectara al resultado global de toda la compañía. Incidiendo en el estudio de los costes y en la rentabilidad generada por cada uno de estos centros, se lograría aumentar la rentabilidad global de la empresa. Se elaboraron entonces los primeros ratios económicos y financieros, los primeros informes sobre presupuestación basados en datos históricos, y el posterior seguimiento y control de estos presupuestos. En definitiva, toda una serie de herramientas que apoyaban la toma de decisiones a corto y largo plazo y que la Contabilidad Financiera, centrada en el registro de transacciones ya realizadas, no podía facilitar. A esta nueva rama contable se la conoce hoy día como Contabilidad de Gestión.

La Contabilidad de Costes surgió como apoyo a esta nueva disciplina contable, intentando captar, medir y valorar cada uno de los factores de producción que intervenían en el proceso productivo. Históricamente se ha asociado el objetivo de la valoración de inventarios como el leitmotiv de la Contabilidad de costes. Sin embargo esta necesidad de valorar los inventarios no apareció entre los gerentes de las primeras industrias, tal y como demostró Kaplan. ¿Significa ello que no contabilizaran el valor de sus productos en los estados financieros? La respuesta es no. El valor de los productos fabricados por la empresa sí aparecían en el Balance de Situación, pero no a precio de coste, sino a precio de mercado. Este hecho retrasó consecuentemente la aparición de la Contabilidad de costes, pues la valoración de inventarios no suponía desde luego ningún quebradero de cabeza: se valoraban según el ingreso que se iba a obtener por su venta y se pasaba a otra cosa. Los modernos principios contables, la estricta legislación fiscal a la que las empresas se ven sometidas, considerarían en la actualidad esta práctica contable como un elemento distorsionador de la imagen fiel que de la empresa pretenden implantar. En el momento en que valorar los inventarios a precios de coste se tornó una necesidad, la Contabilidad de costes encontró el objetivo que los antiguos gerentes le habían negado, el motivo por el que ahora sí existía la necesidad de *inventar* esta rama contable.

### 3. Objetivos de la Contabilidad de Gestión

La mayoría de la literatura contable actual señala a la Contabilidad de costes como parte integrante y fundamental de la Contabilidad de Gestión, siguiendo el esquema de la imagen 1. Sin embargo Kaplan ya demostró que las primeras empresas multidivisionales afrontaban sus decisiones sin necesidad de conocer cuál era el precio de coste de sus inventarios. Por lo que el calificativo de “fundamental” con el que se tilda la aportación de la Contabilidad de costes a la de Gestión queda en entredicho.



Fuente: Elaboración propia

**Imagen 1. Relación de las diferentes ramas de la Contabilidad**

A la hora de delimitar el ámbito de aplicación de la Contabilidad de Gestión, deben fijarse los cuatro principales objetivos en los que centra su actuación:

**Objetivo 1.** Cálculo del coste de los inventarios

Esta información la emplea la Contabilidad Financiera para elaborar sus estados contables. Los inventarios abarcan desde las materias primas hasta los productos terminados, pasando por aquellas unidades con un grado de terminación incompleto.

**Objetivo 2.** Elaboración de los presupuestos, así como el seguimiento y control de los mismos

La amplia gama de productos con la que trabajan las empresas actuales, así como los complejos organigramas en los que una empresa multidivisional se estructura, hace preciso el estudio pormenorizado de la eficacia y la eficiencia con que cada centro alcanza sus objetivos o *standards* prefijados.

**Objetivo 3.** Apoyo a la dirección en la toma de decisiones

Seguidamente se relacionan una serie de decisiones en las que la información sobre costes es imprescindible para abordar con mayores garantías la apuesta por diferentes alternativas.

1. Determinación de la rentabilidad del producto.

La rentabilidad de un producto viene determinada por dos valores: su precio de coste y su precio de venta. El precio de venta constituye una variable externa, no controlable por la empresa. Sin embargo el coste de nuestros productos es un factor sobre el que la empresa sí puede influir. ¿Sirve este coste para fijar el precio de venta? Es evidente que no:

- El empresario intentará obtener el mayor beneficio posible, aplicando el mayor precio que el mercado pueda soportar, sin atender al coste del producto.
- La información sobre el coste es válida sólo en el caso en que el coste de un producto supere su precio de mercado. En ese caso, o bien se reduce su coste, o se desecha su producción.

En ninguno de los dos casos el precio de coste ayuda a fijar el precio del producto, pero sí a conocer la rentabilidad del mismo. En definitiva, la gerencia sabrá si debe o no fabricarlo al comparar lo que ingresa por su venta con los costes que originan su producción, pero en ningún caso podrá justificar a su clientela un precio por encima de mercado por el simple hecho de tener elevados costes.

2. Comparar su coste con los de la competencia.

Esta es, en realidad, una práctica difícil de practicar, puesto que al no estar regulada la Contabilidad de Gestión como una práctica obligatoria para toda empresa, la metodología aplicada por una de ellas en el cálculo de los costes puede diferir de la metodología empleada por otras, de manera que los resultados no sean comparables.

3. Decisiones relativas a la subcontratación.

En ocasiones determinadas tareas son subcontratadas a terceras empresas. Para ello es necesario conocer cuál es el coste propio de producción, y compararlo con el precio ofertado por estas empresas.

4. Cálculo de la rentabilidad del producto, línea de productos, centros, clientes, etc.

En ocasiones se producen costes que no se pueden identificar con un único producto, y que pertenecen a toda una línea de productos, a un centro de

producción o a un cliente determinado. Poder discriminar estas situaciones de aquellas en que el coste es claramente identificable con un producto ayudará a la hora de fijar descuentos en el precio de venta de toda una línea de productos, a un determinado cliente, etc.

5. Sustitución de mano de obra por equipos productivos.

El cálculo de ambos costes ayudará a la dirección en la toma de decisiones en un sentido o en el otro.

6. Sustitución de equipos productivos.

El estudio de la capacidad productiva de cada equipo, la evolución en el tiempo de esa capacidad y el porcentaje de unidades defectuosas, la vida útil, etc. son variables que deben ser consideradas a la hora de planificar la renovación de los equipos productivos.

7. Determinación del nivel de producción óptimo.

La maximización del beneficio no siempre pasa por la maximización de la producción. Otros factores, como capacidad de producción, nivel de absorción del mercado, etc. afectan en la determinación del mejor nivel de producción.

Se trata de encontrar un punto óptimo entre el precio de venta y las unidades que el mercado está dispuesto a absorber con ese precio. Pero la decisión también debe considerar qué capacidad de producción debe comprometer para cada una de las situaciones posibles, puesto que se originan unos costes que deben ser considerados en la toma de decisiones por un nivel de producción u otro.

8. Aceptar o no un pedido.

En los sistemas de producción que funcionan en base a pedidos, los clientes exigen conocer el presupuesto antes de encargarlo definitivamente. En este caso el estudio de los costes determinará el precio de venta mínimo que, tras aplicarle un margen de beneficio, se ofrecerá al cliente.

#### **Objetivo 4.** Reducción de costes

La reducción de los costes pasa, como es lógico, por un conocimiento de los mismos, tanto en su cuantía como en la localización de los mismos. Los mecanismos empleados para su reducción son:

- Eliminación de actividades que no generan valor añadido.
- Transformación de costes fijos en variables, o viceversa.
- Automatización.
- Etc.

## 4. Principales diferencias entre la Contabilidad de Costes y la Contabilidad Financiera

La Contabilidad de costes y la Contabilidad Financiera surgieron para resolver necesidades diferentes. Fruto de ello son también las diferencias que las separan, si bien es cierto que ambas tienen actualmente una relación de complementariedad, puesto que la Contabilidad de costes emplea la información de los estados contables elaborados por la Contabilidad Financiera para desarrollar sus propios informes, y la Contabilidad Financiera se nutre a su vez de los costes de los productos para valorar las existencias.

### 4.1 Usuarios de la información

Los usuarios de una contabilidad y otra son, lógicamente, diferentes. Los informes proporcionados por la Contabilidad de costes son de utilidad para la Contabilidad Financiera, pues de ellos extrae el valor de la producción y de los activos producidos dentro de la propia empresa. También esta información es susceptible de ser empleada por los responsables de la toma de decisiones, pues precisamente este es el principal objetivo de la Contabilidad de Gestión. En cuanto a los usuarios de la información financiera, éstos son:

- Dirección. Los resultados de las decisiones tomadas por la gerencia han de tener un reflejo dentro de los estados contables facilitados por la Contabilidad Financiera. Así mismo pueden apoyarse en dichos datos para la toma de decisiones futuras. Esto en lo que respecta a los directivos de la propia empresa, pero también los de la competencia pueden encontrar gran utilidad a la información de los estados contables de la nuestra, y viceversa.
- Accionistas. A través de los estados contables conocen la marcha de la empresa, su patrimonio actual, las expectativas para el futuro, riesgos que deberán afrontar, oportunidades, etc., información que utilizan en sus decisiones de inversión – desinversión. Sin embargo los datos contables no guardan, en la gran mayoría de casos, una relación directa con el valor de los activos bursátiles. En este valor inciden variables exógenas, como el tipo de actividad al que se dedica la empresa, evolución prevista en la demanda de su sector, etc. De hecho, durante los últimos años ha ido disminuyendo la ya de por sí pobre relación encontrada entre las variables financieras y el valor de mercado de los títulos (Sierra y Escobar, 1999). Parece razonable pensar que en efecto la información proporcionada por la Contabilidad Financiera no permita comparar inversiones en distintas empresas. Así, por ejemplo, podríamos encontrarlos con dos empresas de similar estructura económica y financiera, pero con unas expectativas de generación de ingresos muy diferentes: una podría estar encuadrada dentro de un sector en auge, mientras que la otra podría estar viviendo una época de vacas flacas en el sector en el que desarrollara su actividad. Una podría contar con los equipos más avanzados de producción, y la



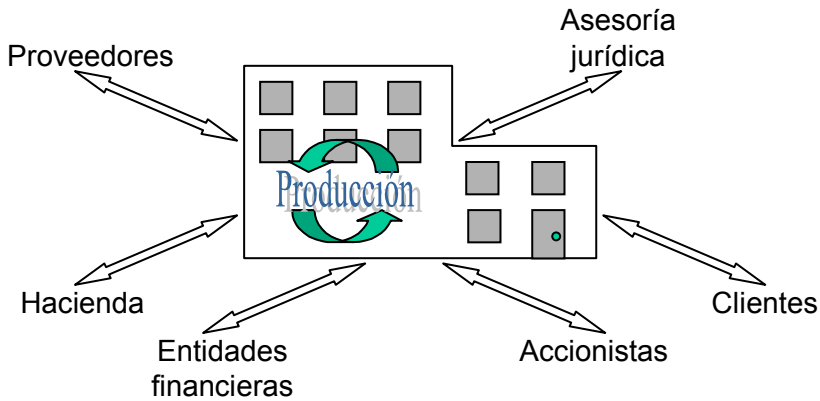
otra disponer de equipos más caros pero dedicados a fabricar productos en desuso o con baja demanda.

- Instituciones financieras. Los estados contables proporcionan el parte de salud de las empresas. A partir de ellos las instituciones financieras pueden estimar el riesgo de su financiación. Su apoyo financiero, y muy especialmente las condiciones en las que lo emiten, dependerá en gran medida de la confianza que les otorguen los estados contables de la empresa en cuestión. Cuando una sociedad presenta unos malos resultados, o cuando su valor patrimonial es inferior a la cantidad que quiere financiar, la entidad prestamista tomará las máximas precauciones antes de avanzar una decisión que pueda comprometer su capital. En el caso de empresas con unas cuentas saludables, o con un valor patrimonial que respalde su financiación, las condiciones del préstamo serán sensiblemente más suaves que las exigidas en el primer caso. No obstante, y debido a la poca fiabilidad de las cuentas anuales en algunos casos, las entidades financieras prestan más atención a otras informaciones que a las puramente financieras (principalmente ratios). Es habitual que estas entidades encarguen estudios periciales, análisis del sector o la economía en general, antes de otorgar un *sí* a la petición de un préstamo.
- Hacienda pública. La cuenta de resultados supondrá la base para la aplicación de las tasas impositivas. Además, la empresa contará con otros bienes dentro de su patrimonio que sean objeto de gravamen. También los impuestos indirectos, como el IVA, deben ser convenientemente contabilizados.
- Clientes y proveedores.
- Trabajadores.

#### **4.2 Marco externo vs. Marco interno**

La actividad de la empresa puede representarse de manera gráfica tal y como se representa en la imagen 2.

Las flechas que en la imagen se amontonan alrededor de la empresa señalan la relación de la empresa con agentes externos a la misma (proveedores, clientes, bancos, etc.). Las transacciones que con ellos se materializan son debidamente registradas por la Contabilidad Financiera, en lo que se conoce como Marco externo de la empresa. Sin embargo, en el interior también se producen de manera paralela transacciones, de otra índole y naturaleza, en las que intervienen agentes internos: cuando para fabricar un producto se incorporan del almacén diversas materias primas, se produce un trasvase físico y económico, una transacción desde un agente de la empresa (almacén) a otro (fábrica). El seguimiento y registro de estas transacciones, de su trasiego por los departamentos, secciones u otras divisiones administrativas, es tarea de la Contabilidad de costes (Marco interno).



Fuente: Elaboración propia

Imagen 2. Actividad de la empresa

### 4.3 Marco legislativo

La Contabilidad Financiera se encuentra regulada dentro del actual Plan General Contable, en el que se establecen una serie de principios de obligado cumplimiento por las empresas que a él se circunscriben. Así, la Contabilidad Financiera en nuestro país persigue la homogeneización en el tratamiento contable de las transacciones entre la empresa y su entorno. Esta homogeneidad no se da en el ámbito de la Contabilidad de costes ni en el de la Contabilidad de Gestión, en el sentido de que no existe regulación que delimite de manera nítida y severa su nivel de actuación. Tan solo se han establecido una serie de pautas adoptadas en las diferentes resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), sobre aspectos a tener presentes y sólo en lo referente a aquellas informaciones que finalmente se trasvasan al ámbito de la Contabilidad Financiera, esto es, las relativas a la valoración de las existencias. Si bien no existe un marco legislativo que dibuje de manera rigurosa la actuación de la Contabilidad de costes y de la de Gestión, determinadas instituciones han tratado de publicar normas de carácter general y comúnmente aceptadas. La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), a lo largo de los más de 20 documentos publicados hasta la fecha sobre la materia, es la principal referencia a nivel nacional de esta corriente que intenta dar apoyo a la implantación de la Contabilidad de Gestión en el ámbito empresarial. No obstante, sus publicaciones no son de obligatorio cumplimiento por parte de las empresas, ajustando éstas las normas recomendadas según su propia idiosincrasia y baremos.

#### 4.4 Diferencias relativas a la consideración de gastos y costes

Siguiendo a la Asociación Iberoamericana de Contabilidad, podemos definir el concepto de coste como "Medida y valoración del consumo realizado o previsto por la aplicación racional de los factores para un determinado objetivo, por ejemplo la obtención de un producto, trabajo o servicio. Bajo esta perspectiva se considera el coste como una magnitud relevante para el cálculo del resultado interno, de forma análoga, pero diferenciada a la magnitud "gasto", que sería la magnitud relevante para el cálculo del resultado externo."

De esta definición podemos extraer las tres características fundamentales que poseen los costes:

1. Se trata de un sacrificio de recursos.
2. Ese sacrificio o consumo es necesario. (De ser innecesario estaríamos ante un despilfarro, no un coste).
3. Es una magnitud de la contabilidad interna.

Por otra parte, el concepto de gasto es una magnitud propia de la contabilidad externa o contabilidad financiera.

Desde un punto de vista económico, el gasto acontece en el momento de la adquisición de un bien, servicio o factor productivo en general. No obstante, en sentido contable, ese gasto económico se convierte en una inversión, o en un gasto en sentido de la contabilidad financiera, atendiendo al momento en que se realice el consumo del bien, servicio o factor productivo adquirido.

Así, si el bien, servicio o factor productivo adquirido no se va a consumir en su totalidad en el mismo ejercicio en que se produce su adquisición, hablamos de una inversión. Las inversiones se llevan anualmente a la cuenta de resultados a través de las amortizaciones, en un proceso que se denomina periodificación del gasto.

Si, por el contrario, el consumo se realiza en el mismo ejercicio, hablamos de gasto (en el sentido de la contabilidad financiera), y se lleva directamente a la cuenta de resultados.

Sintetizando, en sentido contable podemos decir que:

$$\text{Inversión} = \text{Gasto} - \text{Coste}$$

entendiendo por gasto el gasto en sentido económico y por coste el consumo del bien, servicio o factor productivo.

En base a estas definiciones de coste y gasto podemos apreciar que existen puntos comunes y otros divergentes entre ambos conceptos. Así, hay costes que son gastos, costes que no gastos y viceversa, como se muestra en la siguiente tabla. A causa de esta diferencia conceptual, el resultado obtenido por la contabilidad analítica (resultado

interno) no suele coincidir con el resultado obtenido por la contabilidad financiera (resultado externo).

Contabilidad Externa	Contabilidad Interna
Gastos que son costes	Costes que no son gastos: Coste de oportunidad Interés del capital propio Sueldo del empresario
Gastos que son costes pero que se calculan con criterios distintos	Costes que son gastos: Coste mano de obra Coste materias primas Coste servicios exteriores Algunos tributos (pe. IAE, IBI,)
Gastos que no son costes: Algunos tributos: IS Gastos financieros Provisiones (pe. insolvencias, valores negociables) Gastos extraordinarios	Costes que son gastos pero que se calculan con criterios distintos: Amortizaciones

Fuente: Elaboración propia

**Imagen 3. Diferencias entre costes y gastos**

#### 4.4.1 Costes que no son gastos

Se trata de costes que no son recogidos por la contabilidad financiera: Coste de oportunidad, interés del capital propio, sueldo del empresario.

**Coste de oportunidad.** Las decisiones empresariales se toman dentro de un entorno con restricciones, aquellas que nos imponen nuestra limitada disponibilidad económica, limitada capacidad productiva, limitada demanda del mercado, etc. Por tanto, es evidente que en una empresa no se pueden fabricar todos los tipos de productos y en las cantidades deseadas, sino que deberemos conformarnos con producir aquellos tipos de productos y en tales cantidades que nuestras limitaciones nos permitan. A menudo la dirección opta por fabricar un producto determinado, ordenadores en lugar de impresoras por ejemplo, renunciando a los beneficios de las segundas por los presumiblemente mayores beneficios obtenidos con la producción de ordenadores. El hecho de producir ordenadores en lugar de impresoras supone la toma de una decisión, según la cual se deja de ingresar un dinero por la venta de impresoras (*coste de oportunidad*), para ingresar diferente cantidad por la venta de los ordenadores. Renunciamos a una cosa para obtener la otra. Esa renuncia, el coste de oportunidad, no aparece detallada en ninguno de los estados contables proporcionados por la Contabilidad Financiera: sus principios niegan su aceptación como gasto. La Contabilidad de costes sí lo puede<sup>1</sup> considerar como un mayor coste. De esa manera, confrontando los beneficios con el coste de oportunidad, puede conocerse el grado de acierto de nuestra decisión, saber si la dedicación de nuestra empresa a la fabricación de ordenadores resultó ser más rentable que la posibilidad de producir impresoras.

**Interés del capital propio.** En realidad se trata de un tipo de coste de oportunidad. Efectivamente, el capital invertido en la empresa (en un primer momento, el capital propio inicial) se puede invertir en otros activos, principalmente activos financieros. Al coste de oportunidad de invertir en la empresa en lugar de hacerlo en otros activos se denomina "interés del capital propio". En este sentido, el capital invertido en la empresa, para ser una buena inversión, debe ofrecer más rentabilidad (un interés más alto) que la de los activos financieros alternativos. Para hacer esta comparación se suele escoger activos financieros sin riesgo, como deuda pública estatal, no acciones bursátiles.

**Sueldo del empresario.** En muchas empresas, el propietario de la misma también realiza funciones de dirección o de cualquier otra índole. Pues bien, este coste hay que tenerlo en cuenta. Por ejemplo, si el empresario trabaja como gerente, en la contabilidad de costes habrá que retribuir esa labor por un importe igual al que se pagaría si esa función la realizara una persona contratada, ni más ni menos.

---

<sup>1</sup> No siempre ocurre así. El vicio generalizado de imitar a la Contabilidad Financiera, hace que muchos contables desprecien este coste en la elaboración de sus informes sobre costes, prescindiendo de una información muy valiosa para la dirección y la toma de decisiones.

A pesar de que estos costes son de gran importancia y que se deben tener en cuenta en la toma de decisiones estratégicas de la empresa, a lo largo de este curso no se van a estudiar con mayor profundidad.

#### 4.4.2 *Costes que son gastos*

En este caso se trata de gastos tanto en sentido económico como contable, es decir, que se consumen en el mismo ejercicio en el que ha tenido lugar su adquisición. Los más importantes son: el coste de mano de obra, coste de materias primas y coste de servicios exteriores (arrendamientos, reparaciones, transportes, seguros, suministros etc.)

#### 4.4.3 *Costes que son gastos pero que se calculan con criterios distintos*

El coste de la amortización. En la Contabilidad Financiera es habitual practicar la amortización del inmovilizado atendiendo a la legislación fiscal. Esto es, si la normativa fiscal establece unos porcentajes de amortización para determinada maquinaria, los contables se ajustan en su cálculo a esos porcentajes para que no existen diferencias entre lo fiscalmente admitido y lo que la empresa contabiliza. El hecho de que la amortización practicada coincida o no con la "realmente" soportada es un factor secundario al que no se presta excesiva atención.

La Contabilidad de costes, sin embargo, no debe guiarse por las restricciones normativas. Más bien debe atenerse a la depreciación real que sufra el inmovilizado, al uso efectivamente consumido, y no al que agentes externos a la empresa hayan dictaminado con carácter general y sin tener en cuenta las singularidades de cada caso.

#### 4.4.4 *Gastos que no son costes*

Destacan los gastos financieros, las provisiones, los gastos extraordinarios y el Impuesto de Sociedades (IS).

Los gastos financieros son los ocasionados por la financiación ajena, junto con los generados por los descuentos ofrecidos a clientes por pronto pago o por efectos descontados. Estos gastos no intervienen en la valoración de los inventarios y no se consideran un coste.

Las provisiones constituyen un gasto desde el punto de vista de la contabilidad financiera y se emplean para hacer correcciones valorativas por depreciación de carácter reversible en el inmovilizado. Por ejemplo, la provisión para insolvencias de tráfico se dota en aquellos casos en se hace previsiblemente difícil saldar la deuda de un cliente o deudor.

El IS también entra en esta categoría.

En cuanto a los gastos extraordinarios son aquellos que caen fuera de las actividades ordinarias y típicas de la empresa y que no se espera, razonablemente, que ocurran con

frecuencia, como los producidos por inundaciones, incendios y otros accidentes, y el pago de multas.

## **5. Referencias**

Blanco, M.I. (1994), *Contabilidad de costes: análisis y control*. Madrid: Pirámide.

Johnson, T., Kaplan, R. (1987). *Relevance Lost: The rise and fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press.

Sierra, G., Escobar, B. (1999), Deficiencias y alternativas de futuro para la Contabilidad Financiera. *Revista española de financiación y contabilidad*, 100, pp. 425-457.

# Capítulo 2.

## Comportamiento y clasificación de los costes (I)

### 1. Introducción

Para conocer el valor de los inventarios, el coste del producto, no es suficiente con calcular la relación entre coste de producción y número de unidades producidas. Entre otras cosas porque en un entorno multiproducto, cada output requiere diferentes factores de producción, y el valor de esos factores difiere en cada caso. Si en una empresa de productos lácteos, se elaboran yogures y miniquesos, para cada uno se emplearán materias primas tratadas por separado, se envasarán en diferentes recipientes, los operarios y el tiempo dedicado por ellos será distinto para cada clase de producto, etc. Parece entonces importante clasificar los costes según su relación con el producto antes de asignarlos al mismo. Los habrá que sólo intervengan en la elaboración de uno (el envase del yogur, el envase del miniqueso), que intervengan en varios (planta de producción), que crezcan en su cuantía en proporción con la producción (leche), que permanezcan invariables con ella (sueldo del administrativo), etc. La clasificación de los costes servirá para poder asignarlos a cada clase de producto en particular, y el estudio de su variabilidad para calcular el punto de equilibrio.

### 2. El concepto de coste dentro de la fase productiva

El concepto de coste tradicionalmente ha venido vinculado a la idea de sacrificio. Cuando una empresa combina unos factores o inputs para desarrollar su actividad, se dice que esos inputs son sacrificados para obtener el output comercializado por la



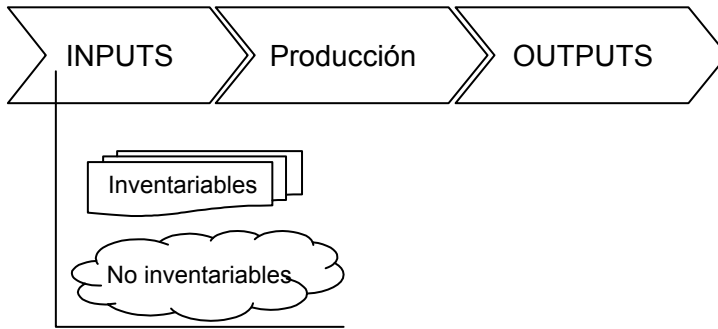
empresa. Este sacrificio se produce a cambio de obtener otro bien o activo con un valor de mercado superior al de los factores sacrificados.

El coste no representa una destrucción o pérdida de unos bienes o activos, sino su transformación en otros. La diferencia entre lo que renuncia por el consumo de inputs, expresado en u.m., y el ingreso obtenido por la venta de outputs, también en u.m., constituye el beneficio obtenido por la empresa. Tal y como lo define Mascia (1995), “el proceso de la producción vendría a resultar una especie de transmutación de valores, cualitativamente distintos, que concurren y desaparecen, para reaparecer, luego, en el artículo producido”.

Los factores de producción pueden ser clasificados en dos grandes grupos:

- Inventariables, que pueden ser almacenados hasta su incorporación al proceso productivo (sería el caso de las materias primas).
- No inventariables, consumidos en el momento en que la empresa los posee como parte integrante de su patrimonio. Un ejemplo lo constituiría la mano de obra. Se trata de un factor de producción que no podemos tener almacenado por el tiempo que consideremos oportuno, sino que en el momento en el que disponemos de él lo asignamos al proceso productivo, transformamos su coste potencial en un coste efectivo, e incorporamos su valor al producto o servicio para el que ha sido contratado. Lo mismo podríamos decir del consumo de energía en una planta de producción. En el momento en que la energía se incorpora como un activo más de la empresa, dispuesto a participar del proceso productivo, deviene instantáneamente su transformación en coste, cuyo valor debe ser repartido entre los productos que la emplean. La manera en que estos factores productivos pasan a formar parte del activo inventariable de la empresa es a través de la acumulación de su coste en los productos por los que son sacrificados.

El proceso por el cual en el proceso productivo se transforman o consumen unos activos para obtener otros diferentes es representado en la imagen 1:



Fuente: Elaboración propia

**Imagen 1. El proceso productivo**

En la tabla 1 se ilustra la evolución que sufre la composición del activo de una panadería desde el momento inicial previo a la producción (instante  $t$ ) hasta la obtención final de su output (instante  $t+1$ ), las barras de pan.

**Tabla 1. Comparación de activos**

<i>Activo (instante <math>t</math>, en u.m.)</i>	<i>Activo (instante <math>t+1</math>, en u.m.)</i>
Materia prima A ..... 100	Materia prima A ..... 50
Materia prima B ..... 50	Materia prima B ..... 0
(Amort. Acum. horno) ..... 200	(Amort. Acum. horno) ..... 250
Caja ..... 500	Caja ..... 300
Producto terminado ..... 0	Producto terminado ..... 350

Inicialmente la empresa tenía inventariadas 100 u.m. de materia prima A y 50 u.m. de materia prima B. Para la obtención de las barras de pan se emplea un único horno, que ya se había depreciado en 200 u.m. desde su adquisición. Por último, la panadería contaba en caja con 500 u.m.

El proceso productivo, esto es, la elaboración de las barras de pan, se lleva a cabo entre los periodos  $t$  y  $t+1$ . En este último las existencias de materias primas se han visto reducidas (transformadas) en 50 u.m. para cada una de las dos clases de materias primas.

**Para seguir leyendo haga click aquí**