

Presentación

El objetivo que persigue este manual es iniciar a los alumnos en los fundamentos teóricos de la contabilidad de costes, así como en su aplicación práctica como herramienta básica en el sistema de control de gestión.

Ante la disparidad de manuales existentes para la materia “Contabilidad de Costes” y la falta de adecuación de su contenido al programa de la asignatura, que actualmente se imparte en un semestre, los profesores de la Universidad CEU San Pablo decidimos elaborar este manual como apoyo a nuestros alumnos en la preparación de la asignatura.

Este manual consta de dos partes, la primera de ellas abarcaría los cinco primeros temas, en los que se intenta definir el concepto de contabilidad interna y diferenciarlo de la contabilidad financiera, dado que tienen finalidades y usuarios distintos. Posteriormente se define el concepto de coste y se profundiza en las distintas fases en el cálculo de los costes, para finalizar esta primera parte con el estudio de la composición del coste de producción y el desarrollo de la cuenta de explotación funcional, como documento básico de esta disciplina.

En la segunda parte se analizan los sistemas de acumulación de coste, básicamente órdenes de fabricación y procesos continuos, terminando con el estudio de los distintos modelos de coste: el modelo de coste completo (“full costing”) y los modelos de coste no completo (coste variable e imputación de las cargas de estructura).

Madrid 2010
Los autores

Primera parte

Teoría

Concepto y evolución de la contabilidad analítica

1. Evolución histórica de la información para la gestión

La información para la gestión y, concretamente, la contabilidad de costes ha seguido una vía de desarrollo paralela al producido en las empresas.

La mayor parte de los historiadores han compartido la tesis de que la contabilidad de costes es un producto de la Revolución Industrial que empezó a configurarse a principios del siglo XIX en las fábricas textiles de Inglaterra y Estados Unidos.

Hasta la Revolución, la contabilidad consistía en un mero registro de las relaciones externas de pequeñas empresas o talleres de carácter artesanal, y a partir de ella se inició el paso del taller artesanal a la empresa industrial con la progresiva mecanización de las fases de fabricación de los productos.

La primera mecanización de procesos productivos surgió en Inglaterra en la industria textil del algodón, utilizando hiladoras y tejedoras mecánicas y los directivos de estas fabricas textiles, considerados pioneros de la Contabilidad de Costes, empezaron a necesitar información sobre la conversión de las materias primas en productos terminados, es decir, sobre el movimiento interno de valores derivados de la actividad productiva, para poder adoptar decisiones y controlar la actividad de la empresa.

Posteriormente a la I Guerra Mundial se produce un proceso de concentración del capital en algunas industrias con la integración horizontal de actividades que anteriormente se realizaban por diferentes empresas, ampliando así el ciclo de explotación que lleva a cabo la entidad y dando lugar a lo que se conoce como problemática de la empresa de multiproducción.

El proceso de concentración industrial, de evolución de los procesos productivos y de los sistemas de dirección, ha continuado hasta el momento actual caracteri-

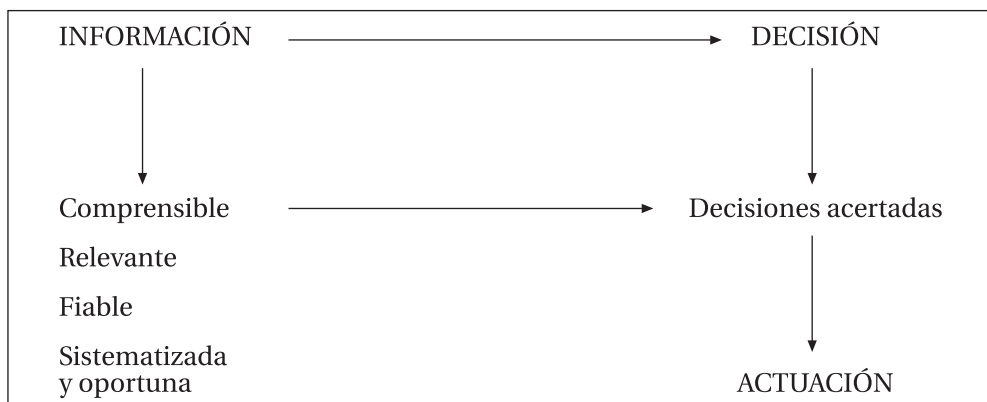
zándose por la existencia de una multitud y variedad de empresas que van desde la pequeña empresa a la gran multinacional, desde la que fabrica un solo producto a la que fabrica gran cantidad de ellos, desde las que se dedican a la fabricación de productos a las que tienen por objeto la prestación de servicios, etc.

Este proceso de desarrollo de la empresa ha exigido paulatinamente una información para la gestión cada vez más compleja para poder conocer los costes de producción y de distribución de las distintas líneas de productos, en diversos mercados.

La contabilidad de costes, para satisfacer la creciente necesidad de información, ha ido desarrollando diversos sistemas contables que van desde elementales estadísticas de costes, pasando por los recogidos en 1939 por Schneider en su obra "*Contabilidad Industrial*", hasta llegar a las nuevas técnicas de Contabilidad de Gestión, como son el A.B.C. (*Activity Based Costing*), el J.I.T (*Just in Time*) o la *Calidad Total*, que ponen en evidencia, en parte, la insuficiencia de los sistemas tradicionales de costes ante las nuevas condiciones del entorno (aumento de la competitividad, internacionalización de los mercados, vertiginosa evolución tecnológica, ciclo de vida de los productos cada vez mas corto, etc.).

2. La contabilidad y la información para la gestión

Forrester destacaba la importante misión de la Contabilidad, como sistema informativo en el ámbito empresarial, con las siguientes palabras: "La dirección es el proceso mediante el cual se convierte la información en acción y a este proceso de conversión lo llamamos también toma de decisiones. Si la gerencia es el proceso de convertir la información en acción, entonces esta claro que el éxito de la misma depende de la información disponible, de la información elegida y de como se ejecuta la conversión. La diferencia entre un buen gerente y uno malo yace en ese punto".



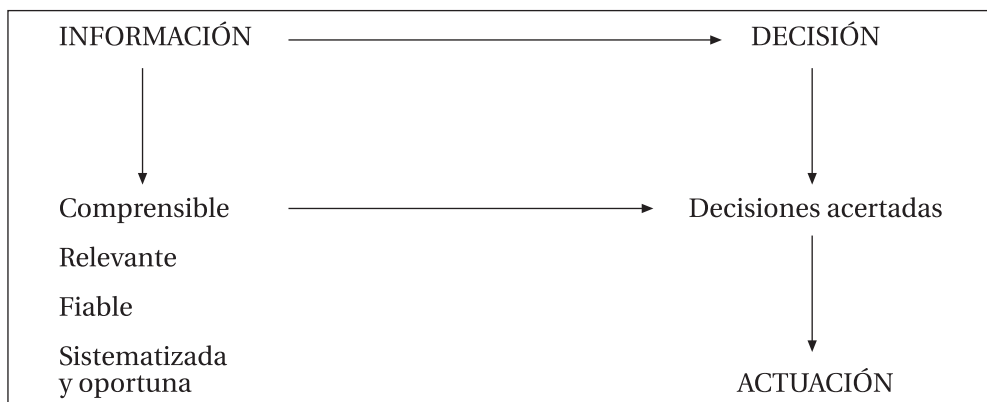
zándose por la existencia de una multitud y variedad de empresas que van desde la pequeña empresa a la gran multinacional, desde la que fabrica un solo producto a la que fabrica gran cantidad de ellos, desde las que se dedican a la fabricación de productos a las que tienen por objeto la prestación de servicios, etc.

Este proceso de desarrollo de la empresa ha exigido paulatinamente una información para la gestión cada vez más compleja para poder conocer los costes de producción y de distribución de las distintas líneas de productos, en diversos mercados.

La contabilidad de costes, para satisfacer la creciente necesidad de información, ha ido desarrollando diversos sistemas contables que van desde elementales estadísticas de costes, pasando por los recogidos en 1939 por Schneider en su obra "*Contabilidad Industrial*", hasta llegar a las nuevas técnicas de Contabilidad de Gestión, como son el A.B.C. (*Activity Based Costing*), el J.I.T (*Just in Time*) o la *Calidad Total*, que ponen en evidencia, en parte, la insuficiencia de los sistemas tradicionales de costes ante las nuevas condiciones del entorno (aumento de la competitividad, internacionalización de los mercados, vertiginosa evolución tecnológica, ciclo de vida de los productos cada vez mas corto, etc.).

2. La contabilidad y la información para la gestión

Forrester destacaba la importante misión de la Contabilidad, como sistema informativo en el ámbito empresarial, con las siguientes palabras: "La dirección es el proceso mediante el cual se convierte la información en acción y a este proceso de conversión lo llamamos también toma de decisiones. Si la gerencia es el proceso de convertir la información en acción, entonces esta claro que el éxito de la misma depende de la información disponible, de la información elegida y de como se ejecuta la conversión. La diferencia entre un buen gerente y uno malo yace en ese punto".



La información constituye la base imprescindible para poder adoptar decisiones y cuanto mejor sea la información disponible, mayores serán las posibilidades de tomar decisiones acertadas.

La toma de decisiones se lleva a cabo en el interior de la empresa considerada ésta como:

a) Una unidad económica de producción:

Entendiendo la producción en el sentido más amplio, es decir, bien como un proceso de sacrificio de valores, bien como un proceso generador de utilidad o bien como un proceso generador de valores añadidos.

b) Una realidad económico social:

Es decir no como un ente aislado, sino inmerso en un mundo exterior del que se sirve y al que sirve, y esas relaciones originan unos flujos externos de riqueza en ambos sentidos.

Captar, analizar, medir y representar esos flujos de riqueza externos es el objetivo de la contabilidad financiera, externa o general.

En la empresa, considerada desde un punto de vista económico, como una unidad de producción en la que se desarrolla un **PROCESO O FLUJO INTERNO DE VALORES**, que se manifiesta en cambios cuantitativos y cualitativos del patrimonio, la Contabilidad debe captar, analizar, medir y representar el flujo interno de valores y lo hará a través de un análisis exhaustivo del PROCESO PRODUCTIVO y todo ello con un objetivo básico y prioritario: **EVALUAR LA EFICIENCIA Y LA EFICACIA DE LA GESTION.**

Como se ha dicho, la gerencia es el proceso de convertir la información en acción, de ahí la trascendencia del sistema de información en la empresa; según esto, y las ideas que sobre la empresa hemos mencionado, la contabilidad financiera servirá fundamentalmente para la elaboración de las cuentas anuales, de utilidad para el colectivo de usuarios externos (acreedores, accionistas, el Estado, trabajadores etc.) y aunque también es necesaria para la dirección de la empresa, es insuficiente.

El sistema informativo contable debe permitir responder rápida y claramente a cuatro cuestiones fundamentales:

- Situación de la empresa.
- Causas de esa situación.
- Como mejorarla.
- Como realizar el reparto de resultados.

Paralelamente a la información para uso externo, surge la necesidad de disponer de datos que permitan controlar los procesos internos y tomar decisiones que afecten a:

- a) Planificación estratégica (objetivos de la empresa y recursos a utilizar para alcanzarlos).
- b) Control de la gestión (utilización eficaz y eficiente de esos recursos).
- c) Control de operaciones (desarrollo de tareas específicas sobre compras, producción, etc.).

La contabilidad de gestión abarcará toda la información relativa a la calidad de los productos, niveles de inventario, coste de los procesos y de los productos y/o servicios, rendimiento de los factores empleados, resultados calculados bajo los enfoques pertinentes, política de precios de venta, gestión presupuestaria, etc.

Todas esas informaciones son requeridas por los usuarios de la contabilidad, y en este sentido se puede considerar a la contabilidad de gestión como una rama de la contabilidad cuyo objetivo es establecer un sistema de información contable que permita obtener una serie de informes de carácter interno y confidencial, siendo su objetivo primordial mejorar la eficiencia del proceso productivo y comercial, así como permitir determinar si las acciones llevadas a cabo se corresponden con los objetivos fijados para la empresa.

Como cada empresa es un mundo, esa información se organizará en cada una de ellas de acuerdo con su propia estructura y características internas.

3. Concepto, fin y usuarios de la contabilidad analítica

CONCEPTO: La contabilidad de costes es un sistema de información contable destinado a cubrir las necesidades de la dirección acerca de la gestión empresarial. En un principio la misión de la contabilidad de costes se reducía al estudio de la estructura de costes en las empresas industriales, de ahí su denominación primaria de **contabilidad industrial**.

Más adelante, la evolución de las organizaciones empresariales hacia un proceso de descentralización, ha exigido a la contabilidad de costes que informara también sobre la eficiencia de cada centro de responsabilidad, con especial atención a los centros donde se desarrolla el ciclo de explotación, de ahí su denominación actual de **contabilidad analítica de la explotación**. De cualquier forma la contabilidad de costes es de gran interés para cualquier tipo de empresa, ya sea industrial, comercial o de servicios, por lo que ha quedado inscrita en el ámbito de la contabilidad de gestión.

FIN: Su principal finalidad es la de suministrar a la organización información relevante para la toma de decisiones empresariales. La información se presentará de

manera detallada, periódica y escalonada, a través de la cuenta de explotación funcional y de estadísticas de costes, así como de informes puntuales sobre cuestiones concretas.

Los OBJETIVOS de la contabilidad de costes se pueden concretar en:

1. Valoración de los activos del proceso productivo.
 - Existencias de materias primas.
 - Existencias de productos en curso de transformación, productos semi-terminados y terminados.
2. Cálculo de costes.
 - De productos finales e intermedios.
 - De servicios.
 - De centros.
 - De actividades.
3. Análisis de resultados económicos.
 - A través de la cuantificación de los ingresos y los costes, se podrá conocer el proceso de formación y agregación de costes en el ciclo de explotación.
4. Planificación de la gestión.
 - Mediante la confección de presupuestos, indicando los objetivos y los medios necesarios para alcanzarlos.
5. Control de la gestión.
 - Suministrando información para conocer la marcha de la actividad productiva, observando si se cumplen o no los objetivos marcados, analizando en su caso las posibles desviaciones.

USUARIOS: El usuario esencial de la información suministrada por la contabilidad de costes es la dirección de la empresa.

En organizaciones centralizadas el grupo de usuarios quedará reducido a un pequeño número de directivos, mientras que en organizaciones descentralizadas con delegación de responsabilidades, el número de usuarios será mucho más amplio.

En resumen, la contabilidad de costes tiene un papel fundamental puesto que a través del análisis de la empresa desde un punto de vista interno se facilitará a la dirección una información relevante, operativa y complementaria a la suministrada por la contabilidad externa.

4. Relaciones entre la contabilidad financiera y la contabilidad analítica

La contabilidad financiera y la contabilidad analítica están estrechamente relacionadas, ya que ambas se suministran información en ambos sentidos.

La contabilidad analítica proporciona a la contabilidad financiera la valoración de las existencias finales y a su vez esta facilita información a la contabilidad analítica sobre los gastos e ingresos del período.

En temas posteriores se expondrán los diversos sistemas de enlace entre ambas contabilidades que han surgido para dar respuesta al intercambio de información que exige su interdependencia.

A pesar de la estrecha relación existente entre ambas se producen también algunas diferencias concretamente, tienen:

1. Objetos de estudio diferentes:

La contabilidad analítica estudia flujos internos de valores.

La contabilidad financiera estudia flujos externos de valores.

2. Usuarios distintos:

La contabilidad analítica informa a la dirección.

La contabilidad financiera informa a la dirección y a usuarios externos.

3. Distintas formas de proporcionar la información:

La contabilidad analítica a través de la cuenta de explotación funcional y de estadísticas de costes.

La contabilidad financiera mediante las cuentas anuales.

4. Diferente normalización:

La contabilidad analítica es básicamente subjetiva e interpretativa.

La contabilidad financiera esta sometida a una serie de principios y normas legales.

5. Diferentes resultados:

El resultado interno se calcula para juzgar la eficiencia y eficacia de la gestión de la empresa en el proceso productivo, basándose fundamentalmente en criterios económicos (cuenta de explotación funcional).

El resultado externo se calcula fundamentalmente por exigencias legales y fiscales para informar a terceros basándose en gastos e ingresos por naturaleza (P y G); en base a esto, tal vez, dichos resultados no coincidan, pero dado que el resultado de la empresa tiene que ser único, ambos se conciliarán a través del concepto "diferencias de incorporación", que serán objeto de estudio mas adelante.

RESULTADO INTERNO

+ - DIFERENCIAS DE INCORPORACION

= SALDO PÉRDIDAS Y GANANCIAS (Antes de impuestos)

Concepto y clasificación de los costes

1. Concepto de coste

Para centrar y entender más fácilmente el concepto de coste, es conveniente partir de una primera apreciación del concepto de producción, proceso productivo o proceso de creación de riqueza en la empresa.

Como unidad económica de producción, en la empresa se desarrolla el proceso de producción que básicamente consiste en la entrada en el mismo de una serie de bienes y servicios, denominados factores productivos para, aplicando la técnica adecuada, obtener otros bienes o servicios diferentes denominados productos.

De forma gráfica el proceso productivo puede representarse así:



Desde la perspectiva del proceso productivo, en el que se originan los costes, el concepto de coste se ha definido de diversas formas:

En primer lugar, desde un punto de vista amplio, el coste puede considerarse como "*Un sacrificio de valores vinculado a una determinada finalidad*"¹ entendiendo por valores cualquier bien, servicio o derecho que tenga un valor económico.

En segundo lugar el coste se podría definir como "*Una salida de activos del patrimonio de la empresa, que tiene como contrapartida la entrada de otros activos*

¹ SHILLINGLAW, GORDON. "Cost Accounting: Analysis and Control". 3 th de. Richard D. Irwin, Homewood (Ill) 1972, p. 11.

materiales o inmateriales"², puesto que si no existiera dicha contrapartida estaríamos ante una pérdida.

En tercer lugar, entendiendo la empresa como una unidad económica de producción y ésta como un proceso de transformación de valores, es muy útil para la posterior comprensión del proceso de cálculo de costes la definición de los mismos como: "*El consumo valorado en dinero de los bienes y servicios necesarios para la producción que constituye el objetivo de la empresa*"³.

Analizando esta última definición podemos observar lo siguiente:

- * *Consumo*: La simple posesión de un factor no implica coste, hay que sacrificar, consumir dicho factor para la obtención de "algo", por lo tanto para que exista coste debe de existir una aplicación o consumo a un determinado proceso productivo.
- * *Valoración*: Susceptible de ser valorado en unidades físicas y monetarias. Por lo tanto se pueden distinguir dos dimensiones en la medida de un coste:
 - Magnitud técnica del coste: Expresión en unidades físicas del consumo de bienes y servicios.
 - Magnitud económica del coste: Expresión monetaria de los consumos técnicos.
- * *Factores productivos*: Es decir, aquellos valores sacrificados para la obtención de otros que serán nuestros productos. Ahora bien, los factores productivos podemos clasificarlos en dos grupos:
 - Inventariables: Es decir, vinculados al activo, como: materias primas, materias auxiliares etc., y que por sus características, su consumo puede no ser inmediato lo que supone una mayor dificultad a la hora de valorar su consumo.
 - No inventariables: Aquellos vinculados al tiempo, por ejemplo: personal, suministros, etc. y que, al no poderse almacenar, tienen un consumo inmediato lo que supone una mayor facilidad para valorar sus consumos.
- * *Necesarios para la producción*: entendiendo el término producción, como proceso generador de valores añadidos, transformando unas entradas en salidas; si no son válidos o necesarios para producir bienes o servicios, no pueden considerarse como coste y se contabilizan como pérdidas.

² VEUTHEY MARTINEZ, E. Documento de trabajo de la Facultad de CC. Económicas y Empresariales de la U.C.M.

³ PEDERSEN, H.W. "Los costes y la política de precios". Madrid. Ed. Aguilar. 1958. 2ª Edic. P. 6.