

3. LA CONTABILIDAD DE COSTES. METODOS DE CONTABILIDAD DE COSTES

3.1 INTRODUCCIÓN

El Sistema de Control Económico se encuentra enmarcado dentro de la contabilidad de costes. Es por eso por lo que en este apartado se realizará un desarrollo teórico que exponga los aspectos fundamentales de dicha contabilidad. También se presentarán tres métodos clásicos de contabilidad de costes, exponiendo sus principales características. El estudio del SCE como sistema de contabilidad de costes será ampliamente desarrollado en su aplicación al caso práctico en futuros apartados, por lo que sólo se mencionan algunas características a fin de compararlo con el resto de métodos clásicos.

3.2 LA CONTABILIDAD DE COSTES

La Contabilidad General o Financiera está destinada a dar información a terceras personas sobre el estado financiero de la empresa. No está concebida para la toma de decisiones internas, y tiene muchas limitaciones como sistema de información para la gestión. Esto hace necesario la aparición de una contabilidad que sirva como sistema de información a la hora de tomar decisiones en la empresa, campo que cubre la Contabilidad de Gestión, dentro de la cual se incluye la Contabilidad Analítica de Explotación, tradicionalmente conocida como Contabilidad de Costes o Contabilidad Interna.

A la hora hablar de la Contabilidad de Costes, el primer paso es definirla y delimitar su área de actuación. Se suelen distinguir cuatro ramas de la contabilidad:

- **Contabilidad Financiera o Contabilidad General.** Está destinada a facilitar información contable normalizada de la empresa a usuarios externos. No está concebida para la toma de decisiones.

- **Contabilidad de Gestión.** La Contabilidad de Gestión se ocupa de la elaboración, análisis e interpretación de la información contable para la toma de decisiones a corto plazo. La Contabilidad de Costes se encuadra dentro de la Contabilidad de Gestión.
- **Contabilidad de Costes.** Obtiene información sobre costes, a fin de utilizar esa información para la valoración de bienes y servicios y para la planificación y control.
- **Contabilidad Directiva o Contabilidad de Dirección Estratégica.** Se encarga de procesos de diagnóstico de la empresa y planificación de estrategia y táctica.

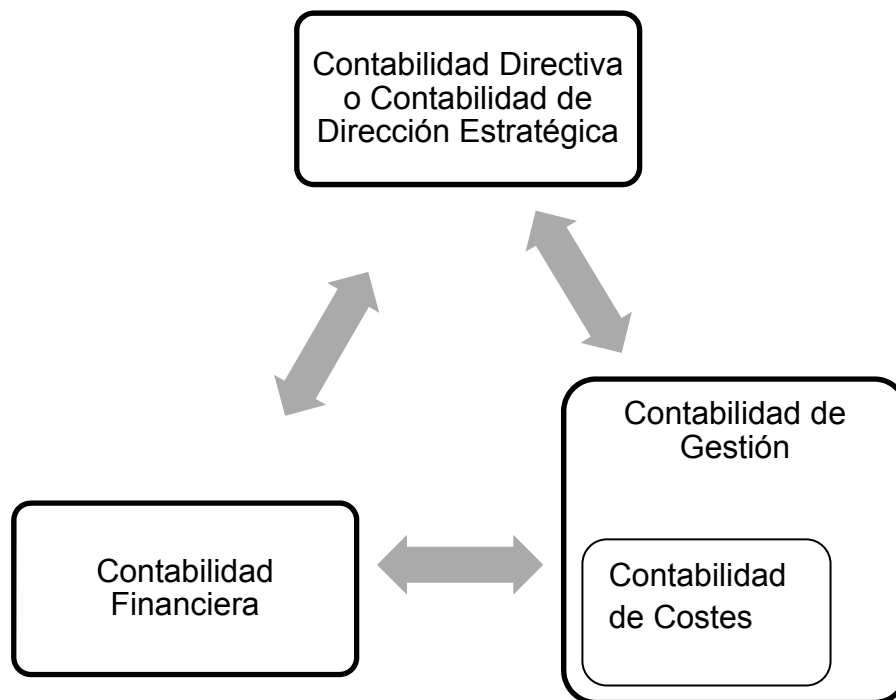


Figura 3.1: Estructura Contable Triangular

Como se ha mencionado, la Contabilidad de Costes suministra información analítica relativa a los costes de los productos y servicios de la empresa, con el nivel de desagregación que se considere oportuno en cada

situación. La información de la Contabilidad de Costes se fundamenta en hechos reales o históricos y sirve de apoyo para realizar un control presupuestario o, lo que es lo mismo, la confección de presupuestos y el cálculo de los costes estándar y de las desviaciones para analizar los hechos económicos que se han producido en un periodo de tiempo determinado. Una característica fundamental de la Contabilidad de Costes es que presenta una gran flexibilidad que le permite adaptarse a cualquier tipo de empresa y entorno económico. Puede resumirse diciendo que sus objetivos fundamentales son los siguientes:

- Proporcionar una información básica para la planificación y control de la actividad de la empresa a través de:
 - Conocimiento de los costes y rendimientos de los agentes productivos, divisiones, secciones, etc.
 - Cálculo de los costes de los productos o servicios.
 - Establecimiento de los márgenes industriales y comerciales de los productos o servicios.
- Valorar las existencias de la empresa.

3.3 CLASIFICACIÓN DE LOS COSTES

Los diferentes métodos de Contabilidad de Costes se diferencian principalmente por los tipos de costes que consideran y por la forma de asignar esos costes para conformar el coste de producción. Es por eso por lo que, antes de comentar los métodos, es conveniente comenzar explicando las diferentes clasificaciones de costes que se consideran.

Los diferentes costes en los que incurre una empresa admiten muchas clasificaciones distintas dependiendo del criterio elegido. Los criterios de uso más habituales son los siguientes:

- De acuerdo con la relación fabril de los costes.
 - *Costes operativos o fabriles*. Están ligados a funciones de aprovisionamiento y de transformación de materiales.
 - *Costes no operativos*. Son costes asociados a funciones comerciales y administrativas, no vinculados con la producción del producto.
- Según la procedencia de la información.
 - *Costes externos*. Son costes que proceden de la Contabilidad Financiera o externa.
 - *Costes calculados*. Son elaborados en el ámbito específico de la Contabilidad de Costes.
- De acuerdo con la función de la empresa a la que corresponden.
 - *Costes de producción*. Son costes que se generan en el proceso de transformación de los factores en productos terminados. Son costes de producción los siguientes ejemplos.
 - el coste de los materiales
 - coste de la mano de obra que interviene directamente en la elaboración del producto
 - costes indirectos de fabricación que intervienen de una manera indirecta en la elaboración del producto
 - *Costes de distribución*. Incluyen todos los costes en lo que se incurre por el hecho de llevar el producto desde la empresa hasta el consumidor.

- *Costes de administración.* Son todos los costes originados en el área administrativa (oficinistas, contables, etc.)
- De acuerdo con la identificación del coste con un objeto, los costes se clasifican en:
 - *Costes directos.* Se identifican plenamente con un producto o actividad (por ejemplo, un coste de materia prima es claramente un coste directo).
 - *Costes indirectos.* No pueden identificarse con un producto determinado, pero son necesarios para la actividad productiva.
- De acuerdo con la autoridad sobre la generación del coste.
 - *Costes controlables.* Son aquellos sobre cuya existencia y cuantía puede decidir el responsable de un área.
 - *Costes no controlables.* Son aquellos sobre los que no se puede actuar, ya que si no se incurre en ellos no se puede producir.
- De acuerdo con el comportamiento al variar el nivel de la actividad.
 - *Costes fijos.* Permanecen constantes a corto plazo y no dependen del volumen producido.
 - *Costes variables.* Son costes que dependen del volumen producido.

3.4 EL MÉTODO DEL COSTE COMPLETO O “FULL COSTING”

El método de coste completo o “full costing” es una metodología de formación del coste que propone que todos los costes en los que ha sido necesario incurrir para obtener el producto (costes operativos, ya sean directos o indirectos) deben asignarse al producto fabricado para formar el coste de producción. El resto de costes en lo que se incurre (costes no operativos), se

asignan en su totalidad a los productos vendidos para formar, junto con el coste de producción, el coste final del producto.

El método del coste completo divide los costes operativos en costes directos e indirectos, pero esta división no supone ninguna diferencia a la hora del análisis, puesto que considera todos los costes como elementos integrantes del coste del producto o servicio.

Este método plantea un problema denominado “problema de los costes fijos”. Al asignar a la unidad de producto todos los costes, tanto fijos como variables, provoca el problema de que al calcular el coste unitario (dividiendo la suma de costes fijos y variables entre las unidades de producto), dicho coste está influido por el volumen de producto (recordar que los costes variables son aquellos que dependen del volumen producido).

El método presenta no obstante algunas ventajas. En primer lugar, permite comparar el coste industrial de un producto con su precio de venta, y medir por tanto su margen industrial o diferencia entre ambos. También ofrece una valoración real de los inventarios permanentes de productos terminados y productos en curso.

Entre sus inconvenientes cabe citar que no ofrece una información adecuada para tomar ciertas decisiones, como la de dejar o no de fabricar un determinado producto, ni permite por sí solo identificar los productos más rentables.

3.5 EL MÉTODO DEL COSTE DIRECTO O “DIRECT COSTING”

El método del coste directo o “direct costing” se denomina también método de los costes variables o del coste marginal. Se caracteriza por

construir el coste del producto a través de los costes variables en los que ha sido necesario incurrir para obtenerlo. A diferencia del método del coste completo, que asigna también al producto los costes fijos, el método del coste directo considera los costes fijos como costes del periodo contable en que se aplican.

El “problema de los costes fijos” que presentaba el método del coste completo queda resuelto en el método del coste directo, puesto que el coste unitario, que en este caso es el cociente entre el coste variable de fabricación y el número de unidades producidas, es constante. Por otra parte, el coste fijo es decreciente con el número de unidades producidas.

La gran ventaja del método es su potencia para tomar decisiones empresariales relacionadas con el ámbito productivo, ya que permite conocer la contribución de cada producto o línea de producto al resultado de la empresa. Además, evita la arbitrariedad en la que muchas veces se incurre al intentar distribuir los costes fijos entre los productos fabricados en un periodo, llevando los mismos de forma global al resultado del periodo.

3.6 EL MÉTODO DE COSTE BASADO EN LAS ACTIVIDADES

El método de coste basado en las actividades es también conocido como método ABC, acrónimo de “activity based costing”. Es considerado por muchos autores como el criterio más racional de cálculo de los costes de los productos para la toma de decisiones estratégicas por parte de las empresas.

Los dos métodos anteriores se caracterizaban por referir el coste al producto, siendo la composición de este coste lo que distinguía un método de otro. Podría decirse que los métodos se ocupan del coste del producto, y no del

coste de sus componentes. El método ABC se basa en la identificación de los costes de los diferentes componentes, siguiendo el siguiente proceso:

- Identifica los recursos que son usados en la gestión de cada actividad.
- Cuantifica el coste de los recursos usados en la gestión de cada actividad.
- Determina qué actividades son necesarias para un producto.

El método ABC establece que son las actividades y no los productos las que consumen los factores productivos. Define una actividad como un conjunto de actuaciones o tareas que tienen como objetivo la aplicación de un valor añadido a un objeto. De esta forma, al considerar los costes de los recursos usados por todas las actividades que conforman el valor añadido de un producto puede determinarse el coste de dicho producto y el valor exacto de los recursos consumidos por el mismo. Además permite obtener una información muy desagregada que sirve para tomar decisiones relativas a la introducción de modificaciones en el producto y que, a diferencia de otros métodos, permite medir las modificaciones en términos de oportunidad.

Atendiendo a las diferentes clasificaciones de costes explicadas anteriormente, el método ABC distingue entre costes directos e indirectos. Los costes indirectos son los costes asociados con las actividades, y el coste final se forma con los costes directos y con los costes indirectos asociados a las actividades que añaden valor al producto. En esta última afirmación radica la mayor potencia del método: el método se preocupa de eliminar actividades que no generan valor añadido, con las consiguientes reducciones de coste.

3.7 EL SISTEMA DE CONTROL ECONÓMICO (SCE)

Los tipos de coste que distingue el SCE no son los mismos de la clasificación anterior, aunque pueden identificarse fácilmente. El SCE distingue en primer lugar costes de producción, que son costes asociados a la actividad productiva y que varían con el volumen de producción, y costes de estructura, costes que no están asociados a la producción. Esta clasificación es similar a la clasificación en costes variables y costes fijos.

A su vez, los costes de producción pueden ser costes directos e indirectos. Los costes directos pueden imputarse directamente al producto, mientras que los costes indirectos miden al valor añadido, y se imputan a través de los Grupos Funcionales Homogéneos o GFH, concepto que se explicará en profundidad en otros apartados.

Los costes de producción repercuten en el coste del producto, mientras que los costes de estructura se utilizan para calcular los resultados al final del periodo de estudio. En este aspecto procede de manera similar al método de coste directo.