CN-197
Octubre del 1997

Sistemas de contabilidad de costes

Josep Mª Rosanas

Abstract for promotional use only. Full version available at www.iesepublishing.com

Do Not Copy or Post

Introducción

La contabilidad de costes tiene un triple objetivo: toma de decisiones, evaluación de los resultados y valoración de las existencias. Simplificando un poco las cosas, podríamos decir que tanto la valoración de existencias como la toma de decisiones suelen hacerse a partir de los *costes unitarios* de los productos (aunque no necesariamente incluyendo, como se verá más adelante, todas las partidas del coste unitario), mientras que la evaluación de los resultados se realiza a partir de las cuentas de los departamentos o de las unidades de la estructura organizativa en general. En esta nota trataremos de exponer cómo se lleva a cabo el cálculo de los costes unitarios de los productos, que se realiza a través de los llamados *sistemas de contabilidad de costes*.

Sistemas de contabilidad de costes

En relación a las unidades de producto, los costes pueden ser directos o indirectos. Entonces, a efectos del cálculo del coste unitario completo, un sistema de contabilidad de costes:

a) Mide los costes directos

b) Mide y reparte los indirectos

La medición de los costes directos no suele presentar grandes dificultades. Si bien es verdad que, en muchas ocasiones, esta medición no es del todo trivial (por ejemplo, la mayor parte de las veces habrá que tomar promedios significativos, lo que precisa un cierto criterio en cada caso), este tipo de costes suele suscitar pocas discrepancias.

Los costes indirectos en relación a los productos son, de hecho, la razón de ser de los sistemas de contabilidad de costes: todos aquellos costes que son comunes a diferentes productos, y quizás a departamentos o divisiones en general, y que, por tanto, deben repartirse a ellos de alguna manera. Los procedimientos de acumulación y reparto de costes constituyen la espina dorsal del sistema de contabilidad de costes.

Nota técnica preparada por el profesor Josep Mª Rosanas. Octubre del 1997.

Copyright © 1997 IESE. Para pedir copias de este documento diríjase a IESE Publishing en www.iesepublishing.com, escriba a publishing@iese.edu o llame al +34 932 536 558.
No está permitida la reproducción total o parcial de este documento, ni su tratamiento informático, ni la transmisión de ninguna forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro o por otros medios.

Última edición: 21/10/19

Idealmente, el coste atribuido a cada producto debería ser el que la empresa tendría si fabricara únicamente aquel producto. Es decir, si la empresa adquiriera únicamente los recursos necesarios para fabricar exclusivamente el producto en cuestión. Pero, como suele ocurrir en el mundo de las realidades, este concepto es más fácil de enunciar que de aplicar. Con frecuencia, dos o más productos comparten recursos precisamente porque así la empresa tiene en conjunto un menor coste que el que tendría fabricando los dos productos por separado. Además, hay recursos compartidos por distintos productos en los que es muy difícil determinar cuantitativamente qué coste se tendría si existiera únicamente un producto, como por ejemplo el tiempo (o la atención) de la dirección de la empresa, o el de los vigilantes nocturnos del local de oficinas.

Pero los recursos utilizados en la producción tienen un coste real, que habrá que repartir de alguna manera. En general, el reparto se trata de hacer de modo que el coste que se atribuya a cada unidad de producto represente el consumo que éste hace de los recursos que han significado aquel coste. Supongamos, por ejemplo, que el coste que se trata de asignar es la amortización de una determinada máquina. Se verá entonces el uso que de ella hace cada producto (lo que normalmente se mide por el número de horas-máquina utilizadas), y se repartirá el coste proporcionalmente a dicho uso. Del mismo modo, si el coste a repartir fuera el coste financiero de mantener las existencias, posiblemente se hiciera de acuerdo con el valor de las mismas; y así, de modo similar para cualquier otro tipo de coste.

Un problema particularmente importante en este contexto es la existencia, en ocasiones, de recursos productivos ociosos (a causa de una bajada de ventas o de errores de planificación, por ejemplo), que tienen un coste al que la empresa tiene que hacer frente en cualquier caso. Existen esencialmente dos opciones al respecto: a) repartir todo el coste de los recursos disponibles (usados o no usados) a los productos reales, y b) cargar a la cuenta de resultados como un gasto del período el coste de la parte no utilizada de los recursos, repartiendo a los productos únicamente el coste de los recursos utilizados. En general, y si queremos usar los costes unitarios para la evaluación de la rentabilidad de los productos, será mejor comparar sus ingresos con el coste medio que tendrá producirlos en condiciones “normales”, y por tanto será válida la segunda de las dos opciones planteadas. De otro modo, podríamos evaluar como no rentable un producto cuyo coste resulta coyunturalmente alto, por haber bajado las ventas a causa de una crisis económica general, cuando dicho producto puede ser perfectamente rentable con un nivel “normal” de ventas.

Esquema de un sistema de contabilidad de costes

En la práctica, no es fácil en muchas ocasiones ver qué utilización de recursos hace un producto, principalmente en aquellos que tienen una relación con el producto final más bien remota. Por ejemplo, no se ve fácilmente qué relación puede tener el coste de la calefacción de los edificios de la empresa, o el de los empleados de administración que preparan la contabilidad, con ninguno de los productos de la misma.

Abstract for promotional use only. Full version available at www.iesepublishing.com

Do Not Copy or Post

La existencia de este tipo de costes, cuya relación con el producto es muy indirecta, hace que el reparto de los costes al producto se haga, en general, en tres etapas:

1. Se establecen, en primer lugar, unas *agrupaciones de costes* (que clásicamente se solían denominar *centros de costes)*[1], o conjunto de partidas de coste que se miden directamente, y que se repartirán después a los productos de acuerdo con bases de reparto comunes para todos los costes de una agrupación determinada. Algunas de estas agrupaciones corresponden a departamentos organizativos, o a actividades, y otras corresponden a otros costes que no tienen ubicación o que constituyen un servicio a los departamentos, y que incluyen, por ejemplo, las amortizaciones del edificio, la limpieza, la calefacción, la ingeniería, informática, etc.

2. Para cada agrupación de costes que no tenga una relación directa con el producto se establece una base de reparto, que se usa entonces para asignar sus costes a una agrupación de costes que sí la tenga.

3. Dentro de cada agrupación de costes así obtenida, los costes de la propia agrupación, más los que se le atribuyen procedentes de otras, se reparten a las unidades de producto de acuerdo con alguna base de reparto que parezca adecuada. En general, se suelen usar bases de reparto relacionadas con el volumen de actividad, y que, por tanto, pueden considerarse índices de actividad de las distintas agrupaciones de costes.

En esquema, un sistema de contabilidad de costes puede representarse como se muestra en el Cuadro 1.

Las bases de reparto

Tanto en el segundo como en el tercero de los pasos anteriores se requiere un reparto de costes que se deberá hacer de acuerdo con alguna base. Ya hemos dejado establecido anteriormente que, desde un punto de vista conceptual, siempre que haya un reparto de costes se debería hacer con arreglo a relaciones de causa-efecto, es decir, que se debería hacer corresponder a cada objetivo de costes los que presumiblemente tendría si sólo existiera él, si no compartiera los costes con ningún otro objetivo. Pero la manera de llevar esto a la práctica es a través de bases de reparto, de criterios de proporcionalidad que expresen estas relaciones de causa-efecto, y que, en general, se tratará del inductor de coste (es decir, la variable con respecto a la cual varíen los costes en cuestión, sea a corto o a largo plazo).

En algunos casos, dichas relaciones serán fáciles de establecer. El reparto de los "costes de ocupación" a los que nos hemos venido refiriendo repetidamente, por ejemplo, y que comprenderían amortización o alquiler del edificio, mantenimiento del mismo, limpieza, calefacción, etc., se puede efectuar cómodamente a las demás agrupaciones de costes por superficie (metros cuadrados) ocupada por cada uno de ellos. La energía eléctrica consumida (que, de hecho, podría hacerse directa si se midiera con contadores en cada dependencia), se podrá repartir a las demás agrupaciones de costes por la potencia instalada correspondiente a cada una de ellas; y similarmente en otras situaciones.

[1] De hecho, la expresión centros de costes se correspondía a la expresión inglesa "cost centers", y eran totalmente equivalentes. Actualmente, en inglés se prefiere hablar de "cost pools", expresión que no tiene todavía una traducción generalmente aceptada. Nosotros usaremos aquí *agrupaciones de costes*, en la creencia de que respeta el sentido original de la expresión inglesa.

Abstract for promotional use only. Full version available at www.iesepublishing.com

Do Not Copy or Post