Contabilidad de gestión

Cálculo de costes

María Concepción Álvarez-Dardet Espejo
Fernando Gutiérrez Hidalgo
(Coords.)



PIRÁMIDE

Contabilidad de gestión

Cálculo de costes

Coordinadores
MARÍA CONCEPCIÓN ÁLVAREZ-DARDET ESPEJO
FERNANDO GUTIÉRREZ HIDALGO
CATEDRÁTICOS DE UNIVERSIDAD.
UNIVERSIDAD PABLO DE OLAVIDE DE SEVILLA

Contabilidad de gestión

Cálculo de costes

EDICIONES PIRÁMIDE

COLECCIÓN «ECONOMÍA Y EMPRESA»

Edición en versión digital

Está prohibida la reproducción total o parcial de este libro electrónico, su transmisión, su descarga, su descompilación, su tratamiento informático, su almacenamiento o introducción en cualquier sistema de repositorio y recuperación, en cualquier forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, conocido o por inventar, sin el permiso expreso escrito de los titulares del copyright.

© María Concepción Álvarez-Dardet Espejo y Fernando Gutiérrez Hidalgo (coords.), 2016
© Primera edición electrónica publicada por Ediciones Pirámide (Grupo Anaya, S. A.), 2016
Para cualquier información pueden dirigirse a piramide_legal@anaya.es
Juan Ignacio Luca de Tena, 15. 28027 Madrid
Teléfono: 91 393 89 89
www.edicionespiramide.es
ISBN digital: 978-84-368-3558-8

Relación de autores

M.ª Concepción Álvarez-Dardet Espejo (coord.)

Catedrática de Universidad. Universidad Pablo de Olavide de Sevilla.

Estíbaliz Biedma López

Profesora contratada doctora. Universidad Pablo de Olavide de Sevilla.

Laura M.ª Gómez Ruiz

Profesora ayudante. Universidad Pablo de Olavide de Sevilla.

Fernando Gutiérrez Hidalgo (coord.)

Catedrático de Universidad. Universidad Pablo de Olavide de Sevilla.

David Naranjo Gil

Profesor titular de Universidad. Universidad Pablo de Olavide de Sevilla.

Carolina Ramírez García

Profesora colaboradora. Universidad Pablo de Olavide de Sevilla.

Juan Manuel Ramón Jerónimo

Profesor contratado doctor. Universidad Pablo de Olavide de Sevilla.

José Manuel Sánchez Vázquez

Profesor contratado doctor. Universidad Pablo de Olavide de Sevilla.

Rubén Jesús de la Torre Martínez

Profesor asociado LOU. Universidad Pablo de Olavide de Sevilla.

© Ediciones Pirámide

Índice

Prólogo 15

1. Naturaleza y contenido de la contabilidad de gestión 17

1.1. Propósitos principales de los sistemas de contabilidad 20
1.2. Diferencias entre contabilidad de gestión y contabilidad financiera 21
1.2.1. La empresa Flores, S. A.: relación entre la contabilidad de gestión y la financiera 23
1.3. Contabilidad de gestión: definición y objetivos 28
1.3.1. Características del proceso contable de gestión 29
1.3.2. Objetivos de la contabilidad de gestión 30
1.3.2.1. La planificación y el control de gestión 30
1.3.2.2. El cálculo del coste 31
1.4. Información contable de gestión para distintos niveles de decisión: estudio de un caso 32
1.5. La contabilidad de gestión y las actividades organizativas: la cadena de valor 38
1.5.1. La gestión de las actividades en la formación del coste de producción 38
1.5.2. El control en la gestión de la cadena de valor: los factores clave de éxito 42
1.6. Contabilidad de gestión y ética profesional: estándares de la conducta ética de los contables de gestión 47
Resumen 52
Términos clave 53
Ejercicios resueltos 53
Ejercicios propuestos 56
Preguntas teóricas básicas para el estudio del tema 58
Anexo. Hitos relevantes en la evolución histórica de la contabilidad de gestión 60

© Ediciones Pirámide

2. Conceptos fundamentales 63

2.1. Introducción 66
2.2. Concepto y terminología de coste 66
2.2.1. El origen de los costes: el concepto de gasto en contabilidad general .. 67
2.2.2. Concepto y terminología de costes 71
2.3. Clasificación de los costes 73
2.3.1. En relación con el destino 74
2.3.2. En relación con el cálculo del resultado 77
2.3.3. En relación con la producción 82
2.3.3.1. En relación con los componentes del coste del producto .. 82
2.3.3.2. En relación con el cálculo: coste total y coste unitario 83
2.3.4. En relación con el volumen 86
2.3.5. En relación con el momento del cálculo 96
2.3.6. Otras clasificaciones de costes 97
2.4. Concepto de ingreso 100
2.5. Concepto de márgenes y resultados 102
Resumen 105
Términos clave 105
Ejercicios resueltos 106
Ejercicios propuestos 111
Preguntas teóricas básicas para el estudio del tema 114
Anexo. Costes indirectos presupuestados versus reales 115

3. Sistemas de cálculo de costes 117

3.1. Introducción 120
3.2. Sistemas de cálculo de costes: modelos de acumulación del coste 120
3.3. Sistemas de cálculo de costes en empresas de servicio y fabricación 126
3.4. Sistemas de cálculo de costes en relación con el flujo del proceso productivo 130
3.4.1. Sistemas de cálculo de costes por órdenes de trabajo 130
3.4.2. Sistemas de cálculo de costes por procesos 133
3.4.3. Sistemas de cálculo de costes por operaciones 135
3.5. Sistemas de cálculo de costes en relación con el nivel de agregación 136
3.5.1. El método de costes completo 136
3.5.2. Los métodos de asignación parcial de costes 138
3.5.2.1. El método de coste variable 138
3.5.2.2. El método de imputación racional 139
3.6. Sistemas de costes en relación con el momento de cálculo del coste 142
3.7. Sistema de cálculo de costes en función del objeto de localización de los costes indirectos 143
3.7.1. Sistemas de costes basados en las actividades (ABC) 144
3.8. ¿Son algunos métodos de cálculo sistemáticamente mejores que otros? 145
Resumen 146
Términos clave 146

© Ediciones Pirámide

Ejercicios resueltos 147
Ejercicios propuestos 166
Preguntas teóricas básicas para el estudio del tema 174
Anexo. El proceso de asignación en empresas que operan bajo la filosofía JIT 175

4. El proceso de asignación de costes indirectos 177

4.1. Introducción 180
4.2. La generación de valor a través del proceso productivo 180
4.2.1. El flujo de costes 180
4.2.2. El informe de producción 183
4.3. La asignación del coste en el proceso productivo 185
4.3.1. Modelo inorgánico de acumulación de costes 186
4.3.2. Modelo orgánico y la localización del coste en los centros 189
4.3.3. Las secciones principales y auxiliares 192
4.4. Las unidades de obra 195
4.4.1. Selección de los criterios de asignación 196
4.4.2. Elección de la unidad de obra 197
4.4.3. Ventaja del uso de múltiples unidades de obra 199
4.4.4. Unidades de obra simples/duales y la toma de decisiones 202
4.5. Problemática de la asignación del coste de las secciones auxiliares: métodos de asignación 207
4.5.1. Método directo 208
4.5.2. Método secuencial 210
4.5.3. Método recíproco 211
4.5.4. Comparación de los tres métodos 215
4.6. La imputación de los costes indirectos a los productos 216
Resumen 219
Términos clave 219
Ejercicios resueltos 220
Ejercicios propuestos 224
Preguntas teóricas básicas para el estudio del tema 228

5. Los costes de materiales, mano de obra e indirectos 229

5.1. Introducción 232
5.2. Coste de materiales 232
5.2.1. Concepto y clasificación 232
5.2.2. El proceso de aprovisionamiento o compra 234
5.2.3. Criterios de valoración 236
5.2.3.1. Criterios para la valoración de entradas en el almacén 236
5.2.3.2. Criterios para la valoración de salidas del almacén 241
5.2.4. Diferencias sobre inventario 249
5.3. Coste de la mano de obra 251
5.3.1. Concepto y clasificación 251

© Ediciones Pirámide

5.3.2. El coste de personal y el tiempo 252
5.3.3. La curva de aprendizaje 253
5.4. Costes indirectos 257
5.4.1. Los costes indirectos más comunes 257
5.4.2. La capacidad y el coste indirecto: «la espiral de la muerte» 259
Resumen 265
Términos clave 265
Ejercicio resuelto 266
Ejercicios propuestos 268
Preguntas teóricas básicas para el estudio del tema 275
Anexo. Curva de aprendizaje. Modelo incremental del tiempo unitario 276

6. El proceso de cálculo del coste en empresas que trabajan por procesos 279

6.1. Introducción 282
6.2. Información de partida del proceso de cálculo de costes 282
6.3. Fases del proceso de cálculo 286
6.3.1. Fase 1: apertura de las cuentas de inventarios permanentes 290
6.3.2. Fase 2: el reparto primario 290
6.3.3. Fase 3: el reparto secundario 293
6.3.4. Fase 4: determinación del coste de compras 294
6.3.5. Fase 5: entrada de las compras en los inventarios permanentes 296
6.3.6. Fase 6: determinación de los costes de producción 296
6.3.7. Fase 7: entrada en los inventarios permanentes de los distintos productos 297
6.3.8. Fase 8: determinación del coste final 299
6.3.9. Fase 9: cálculo de ingresos y determinación de resultados analíticos 299
6.4. Estados contables internos: la cuenta de explotación funcional y el balance analítico 300
6.5. Las diferencias de incorporación 303
6.5.1. Cargas no incorporables 304
6.5.2. Elementos supletorios incorporados 305
6.5.3. Diferencias sobre amortización 306
6.5.4. Diferencias sobre inventario 307
6.5.5. Diferencias por nivel de actividad o coste de subactividad 308
6.5.6. Productos/ingresos de explotación no incorporados 310
6.5.7. Productos/ingresos de explotación supletorios 310
6.5.8. Saldo diferencias de incorporación 311
6.5.9. Visión de conjunto del proceso de cálculo con diferencias de incorporación 313
6.6. La normalización en contabilidad de costes 313
6.6.1. El Grupo 9 del Plan General de Contabilidad de 1973: el cuadro contable 314
6.6.2. Resolución de 9 de mayo de 2000 del ICAC 316

© Ediciones Pirámide

Resumen 318
Términos clave 318
Ejercicios resueltos 319
Ejercicios propuestos 336
Supuestos cortos propuestos 350
Preguntas teóricas básicas para el estudio del tema 353
Anexo I. El registro contable sin diferencias de incorporación 354
Anexo II. El registro contable con diferencias de incorporación 369

Bibliografía 381

© Ediciones Pirámide

Prólogo

La importancia de la gestión de costes para un estudiante en administración y dirección de empresas o finanzas y contabilidad puede ser difícilmente sobreestimada. No importa cuáles sean las características de la empresa, y sus objetivos o estrategia, todas ellas tienen que procurar un control exhaustivo de sus costes. Con la creciente liberalización de la economía y la desaparición de los monopolios y de la regulación intensiva de precios, la gestión del coste constituye la mayor garantía para ofrecer al mercado productos y servicios competitivos que añadan valor. El valor de la marca es importante, pero todas las empresas, incluso las que tienen una aquilatada marca comercial, compiten igualmente en precio.

El sector del automóvil, en el que se inician muchas de las técnicas de gestión que luego son exportadas y aplicadas por otros sectores e industrias, resulta ilustrativo de este fenómeno. Hasta recientemente, un consumidor interesado en comprar un coche marca Mercedes, o Volvo, o Jaguar o Saab buscaba en el modelo una serie de características identificativas, tales como la seguridad o la calidad. Quien iba a comprar un Mercedes, por ejemplo, sabía que iba a pagar un sobreprecio por tener acceso a lo anterior. Sin embargo, incluso empresas como las que he mencionado se ven obligadas a competir también en precio. En este sentido no es infrecuente que, en televisión, se vean anuncios de estas marcas en las que se anuncian sus modelos y se introducen mensajes en los que se comunica el precio y se señala que es mucho menos de lo que uno esperaría. Estas marcas son conscientes de que un coche del segmento medio tiene un valor de mercado y que un consumidor no va a pagar mucho más sobre dicho precio. La competencia en precio, que es genérica a todos los sectores, lleva por tanto a la necesidad de controlar y reducir los costes.

No se trata solamente de conocer el coste. Para el directivo, la información de costes debe tener la virtualidad de hacerle saber cuáles son las oportunidades de mejora. En sí misma, la cifra que informa del coste final de un producto es totalmente irrelevante; lo interesante es conocer cómo se puede utilizar la información desagregada que lleva al coste final para introducir medidas que permitan reducir el coste sin disminuir la calidad

© Ediciones Pirámide

o funcionalidad del producto. Esto es un proceso que no tiene fin. Y que en cierta medida recuerda el pasaje de la Reina de Corazones en el libro *Alicia en el país de las maravillas;* en dicho pasaje Alicia le dice a la Reina que, en su país, se consigue avanzar mucho si uno anda muy rápido durante un período de tiempo muy grande. La Reina responde: «¡Un país muy lento el tuyo! Aquí, tienes que correr todo lo que puedas para permanecer en el mismo sitio». Probablemente, este pasaje refleje como ningún otro la importancia de la gestión de costes en las organizaciones modernas; deben controlar el coste de manera constante «para permanecer en el mismo sitio».

En este sentido, el presente libro de contabilidad de gestión constituye un instrumento definitivo para poner al alumno al día sobre los instrumentos más importantes en el control y mejora de costes. A la persona no iniciada, uno de los temas que le resultarán sorprendentes será la presentación de diferentes sistemas de cálculo de costes: por órdenes de trabajo, costes basados en la actividad, etc. Esto no responde en absoluto al típico problema creado artificialmente por los académicos y para el que existe una solución de antemano. Los sistemas de costes tienen diferentes tipos de fundamentos y asunciones y, de manera definitiva, los sistemas de costes no son generalistas y aplicables a cualquier tipo de empresa. Por el contrario, dependiendo del tipo de empresa, y de sus procesos productivos y de servicios, habrá un sistema u otro de costes que se adecue más a sus necesidades. Volviendo al mercado del automóvil, es como si alguien que vive y va a hacer todos sus movimientos en el casco urbano de una ciudad histórica colapsada por el tráfico comprara una limusina de siete metros de longitud en lugar de un utilitario que puede ser aparcado en cualquier sitio. O que comprara la limusina para moverse en una finca agrícola con caminos no asfaltados en lugar de adquirir un todoterreno. Como digo, igual ocurre con los sistemas de costes.

La selección de los sistemas de costes que se hace en el libro que el lector tiene en sus manos contempla especialmente esta perspectiva. Se presentan los sistemas de costes fundamentales, que luego pueden ser susceptibles de adaptaciones dependiendo de las especificaciones de cada empresa, y se analizan dichos sistemas con especial atención a cuáles son los entornos que los hacen más adaptables. Además, la redacción del libro se encuentra cuidada al extremo, con ejemplos reales que ilustran los procesos de cálculo y gestión, o con adaptaciones que permiten enfocar el problema que en cada caso se encuentra bajo discusión. Desde el punto de vista pedagógico, el libro consigue hacer no sólo que claramente sea «fácil lo fácil y difícil y lo difícil», sino que sea «fácil lo fácil y fácil lo difícil».

Por todo ello, sólo me resta felicitar al claustro de profesores de contabilidad de gestión de la Universidad Pablo de Olavide de Sevilla, encabezado por Concha Álvarez-Dardet y Fernando Gutiérrez Hidalgo, por la magnífica idea del libro y por su excelente ejecución. En un tema tan importante como la contabilidad de gestión, pero también tan árido y difícil de comprender, este ejemplar constituye una aportación fundamental, tanto por su estructura como por su valor pedagógico.

Madrid, septiembre de 2009.

SALVADOR CARMONA
IE Business School

© Ediciones Pirámide

1 Naturaleza y contenido de la contabilidad de gestión

La empresa Flores, S. A., fabrica dos tipos de flores artificiales: flores de verano y flores de invierno. Los estados contables financieros, como el balance analítico y la cuenta de pérdidas y ganancias, permiten que el director de Flores, S. A., tenga una visión global de la empresa y de su beneficio. Sin embargo, debido a la gama de productos de alta calidad/precio en la que se mueve y a los altos costes de los recursos que utiliza, le gustaría saber no sólo si gana o pierde, sino si todos los productos son igualmente rentables y en qué proporción contribuyen al beneficio. Ante esta cuestión, las preguntas que se haría el director serían: ¿Puedo conocer la información que necesito con los datos aportados por la contabilidad financiera? En el caso de que no fueran suficientes, ¿qué datos tendría que solicitar para saber si se gana o pierde en cada producto? Para ello debería conocer la cantidad de gasto que se ha originado en producir y vender cada uno de los productos y comparar lo que ha costado cada producto vendido con sus ingresos por ventas. La contabilidad de costes generará esta información.

CONTENIDO

1.1. Propósitos de los sistemas de contabilidad.
1.2. Diferencias entre contabilidad de gestión y contabilidad financiera.
1.3. Contabilidad de gestión: definición y objetivos.
1.4. Información contable de gestión para distintos niveles de decisión: estudio de un caso.
1.5. La contabilidad de gestión y las actividades organizativas: la cadena de valor.
1.6. Contabilidad de gestión y ética profesional: estándares de la conducta ética de los contables de gestión.

Resumen.

Términos clave.

Ejercicios resueltos.

Ejercicios propuestos.

Preguntas teóricas básicas para el estudio del tema.

Anexo. Hitos relevantes en la evolución histórica de la contabilidad de gestión.

OBJETIVOS

Después de estudiar este capítulo se debería saber:

1. Identificar los tres propósitos principales de los sistemas de contabilidad.
2. Establecer diferencias entre la utilidad de la información que aporta la contabilidad financiera y la contabilidad de gestión.
3. Definir el concepto y establecer los objetivos de la contabilidad de gestión.
4. Comprender la necesidad y uso de la información contable de gestión en los diferentes niveles de la organización.
5. Definir la organización como un conjunto de actividades, identificando las que generan valor y son eficientes.
6. Poner de manifiesto la necesidad de establecer indicadores de rendimiento que midan factores clave que ayuden a las organizaciones a alcanzar sus objetivos.
7. Comprender la importancia de la ética profesional del contable de gestión.

© Ediciones Pirámide

1.1. PROPÓSITOS PRINCIPALES DE LOS SISTEMAS DE CONTABILIDAD

Objetivo 1

Identificar los tres propósitos principales de la información que proporcionan los sistemas de contabilidad.

Sabemos que la contabilidad permite la elaboración de los estados contables, como, por ejemplo, el balance o el estado de pérdidas y ganancias. Estos estados ayudan a conocer aspectos importantes de la empresa para tomar decisiones. Por ejemplo, una persona que quiera adquirir acciones de una sociedad deberá hacerse una idea de la situación de ésta. Así, estará interesada en saber si la sociedad es rentable o no, y hasta qué punto lo es.

Para ello puede saber cuál es el valor patrimonial de cada acción de la sociedad, información que obtendrá del balance o del estado de pérdidas y ganancias, suministrado por la contabilidad financiera.

Este ejemplo hace referencia a personas ajenas a la organización, que están interesadas en conocer cómo va una sociedad para invertir en ella. Sin embargo, no hay que olvidar que existe otro usuario de la información contable: los gerentes. La contabilidad también es uno de los principales medios con los que cuentan los gerentes para: *a*) gestionar cada una de las áreas de actividad o áreas funcionales de las que son responsables y *b*) coordinar las actividades o funciones dentro del marco de la organización como un conjunto. Para ello la contabilidad, en general, brinda información para tres propósitos (Horngren y Foster, 2000, p. 2):

1. *Elaboración de informes internos rutinarios para las decisiones de los gerentes.* Este tipo de información se vincula a las decisiones que se toman con regularidad en la empresa. Por ejemplo, el control de costes y facturación semanal de una cadena de supermercados. Estos informes son usados para la planificación y el control de operaciones.
2. *Elaboración de informes internos no rutinarios para las decisiones de los gerentes.* Esta información afecta a decisiones que ocurren irregularmente y de forma puntual. Por ejemplo, el estudio de los costes del servicio informático para decidir si hacerlo fuera de la empresa o no. Estos informes son usados para elaborar planes y políticas a medio y largo plazo.
3. *Elaboración de informes externos para los accionistas, sindicatos, bancos, gobiernos, analistas financieros u otros grupos externos* con el fin de ser utilizados en las decisiones de los inversionistas, a efecto de impuestos y otras aplicaciones. En otros casos, la información es usada por los directivos de otras organizaciones en su toma de decisiones. Por ejemplo, una empresa puede proporcionar sus estados financieros a un banco para solicitar un préstamo.

En cualquier caso, hay que tener en cuenta los propósitos u objetivos de la contabilidad de gestión que se han gestado lentamente a través de siglos. En el anexo presentado al final del capítulo se reflejan algunos hitos relevantes de la evolución histórica de la contabilidad de gestión.

© Ediciones Pirámide

1.2. DIFERENCIAS ENTRE CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y CONTABILIDAD FINANCIERA

Objetivo 2

Distinguir las principales diferencias entre la contabilidad de gestión y la contabilidad financiera.

Para dar respuesta a los propósitos enunciados, la información generada en la organización se agrupa en dos grandes áreas contables: la financiera y la de gestión. La contabilidad financiera mide y registra las operaciones de la empresa, centrándose en la presentación de informes a terceros (por ejemplo, accionistas, clientes, trabajadores, proveedores y organismos públicos).

Como se mencionó en el tercer propósito del apartado anterior, la contabilidad financiera trata de proyectar una imagen de la situación global de la empresa, principalmente de carácter financiero y de los resultados de la gestión a cualquier grupo de interés relacionado con la organización.

El proceso de la contabilidad financiera, debido a la diversidad de agentes interesados, está regulado por las autoridades gubernativas, que emiten normas de obligado cumplimiento; así, los informes financieros deben ajustarse al Plan General de Contabilidad español y a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Sin embargo, esta información no es suficiente para gestionar el día a día de la organización. Los directivos necesitan información que les permitan tomar decisiones rutinarias (primer propósito) y no rutinarias (segundo propósito), así como responder a preguntas que surgen en su gestión diaria, como por ejemplo: ¿Merece la pena realizar una determinada actividad o es mejor contratarla? ¿Cuál de mis productos es más rentable? ¿Cómo se están utilizando los recursos productivos? ¿Cómo se mejora la calidad? Por ello la empresa debe diseñar un sistema de información orientado más hacia su gestión interna. Ahora bien, hay que tener en cuenta que cada empresa presenta diferencias en el tipo de información que precisa, por lo que el tamaño, el sector de actividad, la complejidad de los procesos o la tecnología utilizada, entre otros, pueden ser aspectos que influyan en el diseño de este sistema de contabilidad de gestión. Los directivos deben utilizar este carácter discrecional para diseñar sistemas que ayuden a tomar las mejores decisiones en relación con los recursos utilizados (humanos, físicos y financieros), así como de sus productos, servicios, procesos, proveedores y clientes. Esta información debe servir también para aprender sobre la gestión que se realiza y corregir posibles acciones erróneas.

Por ello, la contabilidad de gestión no es objeto de regulación externa, y las características de la organización y las necesidades de sus miembros influirán en el tipo de información ofrecida. No obstante, la información aportada tendrá que complementarse con la de la contabilidad financiera para que entre ambas respondan a las necesidades de la gestión. El cuadro 1.1 resume las principales diferencias entre la contabilidad financiera y la contabilidad de gestión.

Antes de definir y presentar los objetivos generales de la contabilidad de gestión debemos resaltar que tradicionalmente se han usado diversos términos para denominarla, como por ejemplo «contabilidad interna», «contabilidad industrial», «contabilidad analítica» o «contabilidad de costes»; este último ha sido quizá el más generali-

© Ediciones Pirámide

CUADRO 1.1

Rasgos básicos que diferencian a la contabilidad financiera de la contabilidad de gestión

	Contabilidad financiera	Contabilidad de gestión
Usuarios	Externos e internos: accionistas, entidades de crédito, agencias reguladoras, Hacienda, directivos y trabajadores.	Internos: trabajadores, mandos intermedios, directivos y ejecutivos.
Propósito	Informes sobre el rendimiento destinados a los agentes o grupos interesados.	Informar de las decisiones internas realizadas por empleados y directivos; feedback y control del rendimiento de las operaciones.
Enfoque temporal	Histórico y orientado hacia el pasado.	Actual y orientado hacia el futuro.
Restricciones	Regulado; reglas emitidas por los principios contables generalmente aceptados y por el Estado.	No regulado; sistemas e información determinados por la dirección para satisfacer sus necesidades estratégicas y operativas.
Tipo de información	Principalmente medidas financieras.	Medidas financieras, operativas y físicas sobre procesos, tecnología, proveedores, clientes y competidores.
Naturaleza de la información	Prima la objetividad y la fiabilidad. La información es precisa y auditable (verificable).	Prima la relevancia y la flexibilidad para la toma de decisiones. Información más subjetiva (estimaciones) y discrecional.
Ámbito	Agregada y global: informa sobre el conjunto de la organización.	Desagregada y concreta: informa sobre decisiones y acciones de departamentos y segmentos de la organización.
Papel del proceso de comunicación	*Información ofrecida:* el contable es el que tiene la iniciativa para identificar y medir una serie de objetos del entorno de la empresa. Énfasis en la información requerida por los usuarios externos. Obligatoriedad de la información.	*Información demandada:* el usuario no es ajeno a la organización y demanda la información que necesita. Ello, además, genera *feedback* para el emisor, de forma que si la información suministrada no se ajusta a lo demandado, se exigirá que sea modificada. Énfasis en la información útil para los usuarios internos. No obligatoriedad de la información.

© Ediciones Pirámide

zado. Sin embargo, el término «contabilidad de gestión»[1] tiene una acepción más completa que las de los demás.

Muchos autores, intentando identificar un contenido distinto bajo cada término, definen la contabilidad de costes como un subconjunto de la contabilidad de gestión y, a su vez, núcleo o parte fundamental de ella. Consideran, además, que es la contabilidad de costes la vía de transmisión de información bidireccional entre la contabilidad financiera y la contabilidad de gestión.

Sin embargo, otros autores consideran que el cambio de nombre de contabilidad de costes a contabilidad de gestión únicamente ha supuesto modernizar el concepto y adaptarlo al papel que actualmente cumple en las organizaciones. Considerando ambos términos como sinónimos, nosotros nos posicionamos en esta última postura, por lo que simultanearemos los términos «gestión» y «costes» para identificar al sistema de contabilidad utilizado para la gestión de la organización.

1.2.1. La empresa Flores, S. A.: relación entre la contabilidad de gestión y la financiera

Para ilustrar lo que se ha comentado, se va a desarrollar un supuesto numérico utilizando la información de la empresa **Flores, S. A.** Sus dos productos, flores de verano (*FV*) y flores de invierno (*FI*), se fabrican con tela de seda, alambre, tintes especiales y una mano de obra especializada. El día 31 de diciembre de 20XX presentó los siguientes estados contables, expresados en euros (véanse las tablas 1.1 y 1.2):

TABLA 1.1

Balance de situación (en euros)

	Activo	**Pasivo**
Capital y reservas		5.000.000
Inmovilizado material	4.200.000	
Amortización acumulada inmovilizado material		940.000
Materia prima (tela)	1.030.000	
Materias auxiliares (alambre)	20.000	
Materias auxiliares (tintes)	50.000	
Producto terminado (*FV*)	270.000	
Proveedores		400.000
Clientes	770.000	
TOTAL	6.340.000	6.340.000

[1] Traducción de *management accounting,* que en algunos países sudamericanos ha sido adaptado como «contabilidad administrativa».

© Ediciones Pirámide

TABLA 1.2

Cuenta de pérdidas y ganancias (en euros)

Pérdidas y ganancias			
Existencias iniciales materia prima (tela)	400.000	Existencias finales materia prima (tela)	1.030.000
Existencias iniciales materias auxiliares (alambre)	50.000	Existencias finales materias auxiliares (alambre)	20.000
Existencias iniciales materias auxiliares (tintes)	100.000	Existencias finales materias auxiliares (tintes)	50.000
Existencias iniciales productos terminados (*FV*)	800.000	Existencias finales productos terminados (*FV*)	270.000
Compras de tela	30.000.000	Ventas *FV*	30.300.000
Compras de alambre	200.000	Ventas *FI*	45.500.000
Compras de tintes	420.000	Ingresos financieros	800.000
Personal	40.850.000		
Amortización	600.000		
Servicios exteriores	1.800.000		
Pérdidas por crédito incobrable	1.750.000		
Saldo de pérdidas y ganancias	1.000.000		
TOTAL	**77.970.000**	**TOTAL**	**77.970.000**

Esta información aporta al director de Flores, S. A., una visión global de la empresa, así como la posibilidad de comprobar que, efectivamente, la empresa está obteniendo una rentabilidad adecuada (beneficio de 1.000.000 de euros). Sin embargo, debido a la gama de productos de alta calidad/precio en la que se mueve y a los altos costes de los recursos que utiliza, le gustaría saber no sólo si gana o pierde, sino si los dos productos son igualmente rentables y en qué proporción contribuyen al beneficio. Ante esta cuestión, las preguntas que se haría el director serían:

— ¿Puedo conocer la información que necesito con los datos aportados por la contabilidad financiera?
— En el caso de que no fueran suficientes, ¿qué datos tendría que solicitar para saber si se gana o pierde en cada producto?

Si el que necesitase la información fuese un futuro accionista que quisiera conocer la situación de la empresa para decidir si invertir o no, con los datos del balance de situación podría ser suficiente. Sin embargo, al director la cuenta de pérdidas y ganancias le indica si se ha ganado o perdido en el negocio global, pero no en cada uno de sus productos y por cuánto. Para esto último, necesitaría información adicional sobre:

1. La cantidad de gastos que se han originado en producir y vender cada producto.

© Ediciones Pirámide

2. Comparar lo que ha costado cada producto vendido con sus ingresos por ventas. De esta comparación se obtendría el resultado de cada producto.

Por este motivo, el director se pone en contacto con los responsables de la contabilidad de gestión, indicándoles que le suministren información sobre los costes de venta por producto. El departamento de contabilidad de gestión le enviaría el siguiente informe:

TABLA 1.3

Datos adicionales: costes de venta por productos (en euros)

	Conceptos	Productos terminados *FV*	Productos terminados *FI*	Total
I.	Ingresos por ventas	30.300.000	45.500.000	75.800.000
	Materia prima consumida	9.370.000	20.000.000	29.370.000
	Costes de fabricación	15.300.000	27.000.000	42.300.000
II.	Total coste de producción	24.670.000	47.000.000	71.670.000
III.	Coste de producción de los productos vendidos (II +/– Var. exist. prod. term.)	25.200.000	47.000.000	72.200.000
	Costes de distribución	668.000	982.000	1.650.000
IV.	**Coste de venta**	**25.868.000**	**47.982.000**	**73.850.000**
V.	**Resultado interno** (I – IV)	**4.432.000**	**(2.482.000)**	**1.950.000**

Si se analiza la información de la tabla 1.3, efectivamente, los datos indican lo que cada producto ha aportado al beneficio. Como se puede observar, las flores de verano son muy rentables, pues generan un beneficio de 4.432.000 euros, mientras que las flores de invierno dan pérdidas por 2.482.000 euros. Ahora la información da una percepción diferente de la que teníamos del negocio. Las dos líneas de producto no tienen el mismo comportamiento: las flores de verano están sufragando los malos resultados de las flores de invierno, lo que significa que si la empresa quiere mejorar sus resultados, tendrá que empezar abordando políticas distintas (producción, marketing, estudios de costes, etc.) para cada una de las líneas de productos.

Pero, si se quisiera profundizar en las causas de esta situación y se analizaran los datos que proporciona la contabilidad de gestión, surgirían, de nuevo, algunas preguntas a responder, como por ejemplo:

© Ediciones Pirámide

— ¿Cómo se forma el coste de la venta?
— ¿Cuál es el origen de estos datos? ¿Qué factores se han tenido en cuenta a la hora de su obtención?
— O ¿por qué no coinciden el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias con el resultado interno que nos da la contabilidad de gestión?

Para conocer los elementos que componen el coste de la venta, se puede analizar el cuadro de datos:

1.º En primer lugar, se ha calculado el coste de producción del período sumando el consumo de materia prima (Existencias iniciales + Compras – Existencias finales) más los otros gastos que se han utilizado en el proceso de transformación (materias auxiliares, personal, amortizaciones y servicios exteriores). Estos valores se han distribuido entre los dos productos (*FV* y *FI*) utilizando información interna sobre las actividades que se han realizado en la fabricación de cada producto y lo que éstas han consumido de cada recurso.

No obstante, el montante total de los costes de fabricación en la tabla 1.3, 42.300.000 euros, no se corresponde con la suma de gastos que aparece en la cuenta de pérdidas y ganancias ordenado por naturaleza del gasto [Consumo de materias auxiliares (700.000[2]) + Personal (40.850.000) + Amortizaciones (600.000) + Servicios exteriores (1.800.000) = 43.950.000 €]. La causa es que, además de producir, la empresa tiene más gastos derivados de otras actividades que realiza y que también generan gastos, como son, por ejemplo, las derivadas de distribuir y vender los productos o las propias de la administración y gestión del negocio. Esto se debe a que la información de gestión está ordenada por actividad o función, y la financiera, por naturaleza del gasto.

2.º Sin embargo, como la información que se necesita no es lo que ha costado producir en el año sino lo que ha costado producir lo que se ha vendido, habrá que realizar algunos cálculos para conseguirla. Así, para obtener el coste de los productos vendidos, se tendrá que sumar al coste de producción del período las existencias iniciales de producto terminado (Existencias iniciales *FV* = 800.000; Existencias iniciales *FI* = 0), que no han sido fabricadas en este período, y restar las existencias finales de producto terminado (Existencias finales *FV* = 270.000; Existencias finales *FI* = 0), que no han sido vendidas y que se encuentran en el almacén.

3.º El cálculo del coste final de cada producto, o coste de venta, se obtendrá agregándole al coste de producción de los productos que se han vendido lo que ha costado distribuirlos o venderlos. Este coste de distribución estaría, igualmente, formado por gastos que han aparecido clasificados por naturaleza en la cuenta de pérdidas y ganancias y que, siguiendo criterios internos, se han distribuido como indica la tabla 1.3 entre los dos productos.

[2] Esta cantidad se obtiene de sumar las existencias iniciales de materias auxiliares de alambre y tinte (150.000) y las compras de estos dos materiales (620.000) y restarle las existencias finales (70.000).

© Ediciones Pirámide

4.º Una vez calculado el coste de la venta, sólo queda compararlo con los ingresos por venta y de la diferencia obtener el resultado por productos. Como se muestra en la tabla 1.4, estos cálculos darían:

TABLA 1.4

Resultados de cada producto

Conceptos	Productos terminados *FV*	Productos terminados *FI*	Total
I. Ingresos de ventas	30.300.000	45.500.000	75.800.000
II. Coste de ventas	25.868.000	47.982.000	73.850.000
Resultado interno (I – II)	**4.432.000**	**(2.482.000)**	**1.950.000**

El resultado interno proporciona una cifra de beneficios globales de 1.950.000 euros, mientras que, en la cuenta de pérdidas y ganancias, el resultado positivo asciende a 1.000.000 de euros. Es decir, hay una diferencia de 950.000 euros de beneficios a favor de los datos que aporta la contabilidad de gestión. ¿Cuál tiene razón? ¿Por qué existe esta diferencia? La razón no está del lado de ninguna contabilidad. Una primera respuesta está relacionada con la esencia o contenido de ambos resultados. El de la contabilidad financiera recoge la suma de tres: explotación, financieros y extraordinarios, mientras que el de la contabilidad de gestión comprende sólo los resultados derivados de la actividad de explotación; luego no tienen por qué coincidir.

Pero, además, existen otras explicaciones, que a lo largo de este libro se irán analizando en diferentes capítulos, derivadas de los criterios de valoración utilizados por ambas contabilidades, que no tienen por qué ser los mismos, y de la existencia de otros gastos que no están incorporados en el coste, como son, por ejemplo, los gastos que no están relacionados con las actividades de producción o venta.

En concreto, en este ejemplo, la diferencia entre resultados se encuentra en los ingresos financieros (800.000) y en las pérdidas por créditos incobrables (1.750.000), que no han sido contemplados como ingresos y gastos, respectivamente, de la actividad de explotación y en el cálculo del resultado interno. En este libro se analizará por qué se ha actuado así.

Actividad 1

Suponga una empresa que produce un detergente para ropa que presenta en dos formatos: envases de un kilogramo para lavado a mano y de cinco kilogramos para lavado a máquina.

© Ediciones Pirámide

Partiendo de la siguiente cuenta de pérdidas y ganancias:

Pérdidas y ganancias			
Existencias iniciales de materia prima ...	18.250	Existencias finales de materia prima	17.000
Existencias iniciales de materias auxiliares.....	1.000	Existencias finales de materias auxiliares.....	500
Compras de materias primas	1.795.000	Ventas detergente 1 K	2.000.000
Compras de materias auxiliares.....	11.500	Ventas detergente 5 K	3.000.000
Personal.....	1.994.000		
Suministros	175.750		
Reparaciones.....	500.000		
Publicidad, propaganda y relaciones públicas (invitaciones y obsequios).....	12.000		
Amortización	146.000		
Deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales (clientes dudoso cobro).....	64.000		
Saldo acreedor.....	300.000		
TOTAL	**5.017.500**	**TOTAL**	**5.017.500**

Reflexione:

— ¿Podría decir si la empresa gana dinero con cada uno de los productos?
— En caso negativo, ¿qué información adicional necesitaría?
— Si la empresa tiene un centro de producción con un coste de 2.000.000 de euros y otro de distribución con un coste de 500.000 euros, forme una tabla similar a la tabla 3.1. ¿Por qué un producto puede obtener más beneficio que el otro?
— ¿Todos los gastos de la cuenta de pérdidas y ganancias son necesarios para producir los detergentes? Reflexione por qué la suma de los resultados de los dos productos puede ser distinta del resultado de la empresa en global.

1.3. CONTABILIDAD DE GESTIÓN: DEFINICIÓN Y OBJETIVOS

Una vez que se tiene una idea más clara de la disciplina que se va a estudiar, se va a dar una definición que sirva para establecer el marco de estudio y las principales características de la materia. Una de las definiciones más completas de contabilidad

© Ediciones Pirámide

Objetivo 3
Definir formalmente la contabilidad de gestión e identificar sus principales objetivos.

de gestión es la propuesta por el Institute of Management Accountants[3] (IMA), que indica que es:

> «El proceso de identificación, medida, acumulación, análisis, preparación, interpretación y comunicación de la información acerca de los sucesos económicos que se originan en la empresa. Este sistema de información será utilizado por los directivos para planear, evaluar y controlar la organización y para asegurar un apropiado uso y control responsable de los recursos.»

En esta definición pueden verse dos partes la primera hace referencia a las principales características del proceso contable de gestión, y la segunda, a los usos u objetivos de la contabilidad de gestión. A continuación se profundiza en cada parte con más detalle.

1.3.1. Características del proceso contable de gestión

Seguidamente se analizan las características del proceso contable de gestión recogidas en la definición anterior de contabilidad de gestión:

— **Identificación** quiere decir reconocer y evaluar las transacciones y otros sucesos económicos que deban ser objeto de la contabilidad de gestión. No todos los sucesos económicos van a ser objeto de análisis. Sólo se considerarán las transacciones que afectan al proceso productivo de la empresa y no otras, como, por ejemplo, la problemática de las adquisiciones en Bolsa.

— **Medida** significa cuantificar las transacciones u otros sucesos económicos que ya han ocurrido (históricos) o que se prevé que ocurran (futuros). Para ello pueden usarse medidas tanto cualitativas como cuantitativas, bien expresadas en términos absolutos (monetarios o físicos), bien relativos. Por ejemplo, en un hospital se puede usar el coste de tratamiento por paciente (cuantitativa) o la satisfacción del paciente con el servicio sanitario suministrado (cualitativa).

— **Acumulación,** es decir, registrar, clasificar y agregar de forma apropiada las transacciones y otros sucesos económicos (por ejemplo, asientos, cuentas, etc.). Este proceso es complejo puesto que cada empresa necesitará, en función de sus características, un diseño determinado, y cada responsable, un tipo de información diferente. Y todo ello, además, teniendo en cuenta la importancia que adquiere cómo realizarlo, ya que los criterios del diseño influirán en la imagen proyectada que el gestor tendrá de la organización. Algunos de estos aspectos serán analizados en el siguiente apartado.

— **Análisis,** es decir, determinar las razones de los informes presentados sobre la actividad, indicando las causas e interrelaciones que puedan existir con otros sucesos económicos y circunstancias.

[3] Institute of Management Accountants, Declaración N1 1B, Nueva York, junio de 1982, p. 6.

© Ediciones Pirámide

— **Preparación e interpretación,** es decir, coordinar los datos contables, realizar informes puntuales sobre hechos históricos o previsiones y, en general, aportar una información lógica y relevante, incluyendo las conclusiones, que facilite la gestión de la organización.
— **Comunicación** significa presentar la información pertinente a la dirección (u otras personas interesadas) para su utilización interna o externa a la organización.

1.3.2. Objetivos de la contabilidad de gestión

La contabilidad de gestión ayuda a los directivos en la toma de decisiones, siendo sus objetivos principales: 1) la planificación y el control de la gestión y 2) el cálculo del coste de los productos.

1.3.2.1. *La planificación y el control de gestión*

La definición de la contabilidad de gestión propuesta por el IMA hace referencia explícita a su uso para la planificación, evaluación y control. Por planificar se puede entender cuantificar e interpretar los efectos de las transacciones y otros hechos económicos en el futuro de la organización. Evaluar hace referencia a juzgar las implicaciones de los sucesos históricos en relación con lo planificado, para que ayude a elegir un curso óptimo de acción. Controlar se refiere a vigilar y medir el rendimiento e inducir cualquier acción correctiva necesaria para que la actividad retorne al curso deseado. Asimismo, implica aportar información a las áreas funcionales que les permita lograr el rendimiento deseado.

Siguiendo a Anthony (1990), el proceso de planificación y control se puede clasificar en tres categorías: estratégico, de gestión y de operaciones. La planificación y el control estratégico se define como «el proceso de determinación de las metas de la organización y de las estrategias adecuadas para alcanzarlas» (Anthony, 1990, p. 45). La planificación y control de gestión es el proceso mediante el cual los directivos influyen en otros miembros de la organización para cumplir los objetivos estratégicos (Anthony, 1990). Este proceso lo realizarán las divisiones o las unidades de negocio. Y, por último, el control de las operaciones es definido como «el proceso que se sigue para asegurar que unas tareas determinadas se realizan eficaz y eficientemente» (Anthony, 1990, p. 54). Está, por tanto, relacionado con la forma de llevar a cabo las actividades específicas sobre la base del día a día. El control lo llevarán a cabo los encargados de los centros de responsabilidad.

En este libro se hará una primera aproximación al proceso de planificación y control de gestión, que, tal como se ha definido, es una actividad integrada entre la planificación estratégica y el control de operaciones. Esta posición intermedia implica que los directivos tengan que utilizar un sistema de información bidireccional, porque

© Ediciones Pirámide

desde su posición jerárquica necesitarán comunicarse tanto con los altos directivos como con sus subordinados, los supervisores de líneas o los responsables de departamentos. Los principales instrumentos a utilizar para cumplir esta labor serán los presupuestos y los estándares de producción.

1.3.2.2. *El cálculo del coste*

El sistema contable de gestión debe calcular el coste con el objeto de: i) valorar los inventarios; ii) controlar las operaciones, y iii) obtener el coste de los productos. Como se verá a continuación, difícilmente un único sistema de cálculo puede satisfacer estas tres demandas, puesto que las mismas difieren en aspectos como: la frecuencia de la información, el grado de localización, al ámbito de aplicación, la importancia de la variabilidad del coste o el grado de objetividad.

i) La **valoración de inventario**, o activos almacenados, demandada por la contabilidad financiera, implica calcular el valor de los activos, materiales, productos terminados, semiterminados o en curso que se encuentran en almacén una vez finalizado el ejercicio económico. Realizar este proceso requiere resolver el problema de la localización de costes[4], seleccionar el sistema de cálculo de costes más adecuado, entre los diversos modelos que existen[5], o establecer criterios de valoración de entrada y salida de los productos en el almacén. Estos aspectos tendrán, además, que tener en cuenta los principios contables generalmente aceptados, ya que, en definitiva, la finalidad de este primer objetivo es informar sobre la situación de los inventarios con la frecuencia que lo solicite la contabilidad financiera, a efectos de la elaboración de los estados contables.

ii) El **control de operaciones** debe proporcionar al responsable información diaria sobre las actividades desempeñadas en su centro de trabajo, las cargas que éstas generan y las variaciones en los costes controlables por él. Por ejemplo, el número de piezas montadas en la sección y el coste generado en el montaje de cada pieza. Estos datos se podrán comparar con los previstos y comprobar si se ha hecho correctamente. Requerirá, por tanto, establecer estándares que, comparados con datos reales, indiquen el grado en el que los objetivos han sido alcanzados y señalen las causas de las posibles desviaciones. Este control se puede realizar a distintos niveles, con diferentes objetivos, como pedir responsabilidades o evaluar el rendimiento.

iii) Por último, la **obtención del coste del producto** es en la actualidad uno de los objetivos del sistema de cálculo de costes más controvertido. Tradicionalmente, los sistemas de costes han sido diseñados ajustándose a empre-

[4] Será estudiado en un capítulo posterior.

[5] Se verán distintos sistema a lo largo del libro.

© Ediciones Pirámide

sas que fabricaban pocos productos con unos costes de producción dominantes de materia prima y mano de obra directa, que eran fácilmente identificables con el coste de dichos productos. La asignación al coste de los productos de otras cargas generadas no directas (amortización, suministros, etc.), que representaba relativamente poco valor, se hacía utilizando fórmulas sencillas que, aunque no daban resultados precisos, tampoco producían una distorsión importante en el coste total y, por tanto, servían para tomar decisiones. Por ello, crear sistemas de cálculo de coste más sofisticados no tenía justificación.

Sin embargo, hoy en día las cosas han cambiado. Las empresas fabrican un rango amplio de productos, con características específicas hechas a la medida del cliente, en los que la mano de obra directa representa una pequeña fracción del total del coste, mientras que las cargas indirectas han aumentado considerablemente su participación. Por ello, si el coste de los productos va a ser utilizado para tomar decisiones sobre precios, fabricar o comprar o eliminar una línea de productos, éste no puede ser obtenido a través de sistemas de localización de las cargas generales simplistas, que distorsionen el coste total y ofrezcan una información engañosa para la toma de decisiones. Se necesitan sistemas de costes con una nueva orientación más completa y compleja, como el sistema de «coste basado en la actividad».

El uso de la contabilidad de gestión tanto para el cálculo del coste como en el proceso de planificación y control implica una orientación hacia una misma finalidad: la aportación de una información relevante al proceso de selección entre dos o más alternativas o cursos de acción, es decir, hacia el proceso de decisión. El proceso de decisión puede orientarse a corto plazo, es decir, a operaciones diarias, semanales o trimestrales, o a largo plazo, que serán decisiones de naturaleza estratégica, comprometiéndose los recursos a actuaciones para muchos años. No obstante, ambos tipos de decisiones tienen algo en común: están orientadas hacia el futuro, lo que significa que los directivos intentarán estimar los costes y beneficios de las distintas operaciones, a través de datos pasados calculados por la contabilidad[6].

1.4. INFORMACIÓN CONTABLE DE GESTIÓN PARA DISTINTOS NIVELES DE DECISIÓN: ESTUDIO DE UN CASO

La información aportada por la contabilidad de gestión es también uno de los principales caminos por el que los trabajadores, mandos intermedios y directivos reciben información de su trabajo, permitiendo así el aprendizaje y la mejora. El conocimien-

[6] La problemática que el tratamiento de la información estratégica exige supera los objetivos de este libro.

© Ediciones Pirámide

Objetivo 4
Analizar a través de un caso el uso de la información por los responsables de la gestión de una empresa.

to de las distintas tareas que se llevan a cabo en la empresa mejorará el diseño del sistema de información contable. Para observar la utilidad de la información contable de gestión en los distintos niveles organizativos, se analizará un ejemplo de una empresa concesionaria de automóviles, con un doble objetivo: en primer lugar, poner de manifiesto cómo varía la demanda de información en los diferentes niveles de la organización (en el ejemplo se han identificado tres: nivel de operaciones, departamento y dirección), y, en segundo lugar, qué tipo de información deberían aportar los sistemas contables de gestión frente a esas necesidades.

Nivel bajo: operario (mecánico del taller)

Daniel Muñoz es un mecánico de automóviles que trabaja en el taller de reparación y mantenimiento. Daniel realiza actividades conocidas. Por ejemplo, cambia los frenos, instala silenciadores o cambia el aceite y el filtro. Todas estas tareas han sido hechas miles de veces antes por mecánicos en todo el mundo. Así, está diseñado el trabajo, establecido el tiempo de mano de obra estándar y la cantidad estándar de material necesario.

Si Daniel quisiera conocer la eficiencia de su trabajo, la contabilidad de gestión debería aportarle información sobre el tiempo normal y el material normal necesario para realizarlo. Él puede usar esta información para conocer si está rindiendo dentro de los niveles normales de eficiencia, y le servirá para saber cuánto tiempo requiere cada trabajo con un determinado equipo. La contabilidad de gestión puede aportar información sobre el estándar de mano de obra, hora/máquina y rendimiento de materiales para tareas repetitivas. Esta información es válida para vigilar, controlar y mejorar la eficiencia de este tipo de tareas.

Aparte de estos trabajos estándares, Daniel también realiza algunos trabajos no rutinarios. Por ejemplo, en ocasiones tiene que arreglar coches sin que se conozca la causa de la avería. En este caso, el trabajo no es conocido hasta que se comienza a realizar y se descubren los problemas. Una vez terminado, se informará sobre el tiempo de mano de obra, el equipo usado y el tiempo de utilización de éste y los materiales que han sido necesarios. En este caso se utilizará la información para determinar el coste a cargar a la reparación y sobre él se cuantificará el precio a cobrar al cliente. Este ejemplo muestra cómo la información contable puede ayudar en decisiones sobre precios de servicios personalizados y no estándares. Por tanto, la información utilizada por Daniel incluye:

— Información cuantitativa: cantidad de materiales, horas/hombre y horas/máquina, utilizada para producir un servicio, así como datos sobre cantidad de producción realizada.
— Información más cualitativa, como el número de reparaciones realizadas con éxito sin agregarle reprocesos o el número de defectos detectados mientras se realiza el servicio.

© Ediciones Pirámide