3.ª edición

Contabilidad de costes

Carlos Mallo Rodríguez
María Ángela Jiménez Montañés



PIRÁMIDE

3.ª edición

Contabilidad de costes

CARLOS MALLO RODRÍGUEZ

DOCTOR EN CIENCIAS ECONÓMICAS Y CATEDRÁTICO DE ECONOMÍA FINANCIERA Y CONTABILIDAD DE LA UNIVERSIDAD CARLOS III DE MADRID

MARÍA ÁNGELA JIMÉNEZ MONTAÑÉS

PROFESORA TITULAR DE ECONOMÍA FINANCIERA Y CONTABILIDAD DE LA UNIVERSIDAD DE CASTILLA-LA MANCHA

3.ª edición

Contabilidad de costes

EDICIONES PIRÁMIDE

COLECCIÓN «ECONOMÍA Y EMPRESA»

Director:
Miguel Santesmases Mestre
Catedrático de la Universidad de Alcalá de Henares

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.

© Carlos Mallo Rodríguez y María Ángela Jiménez Montañés, 2014
© Primera edición electrónica publicada por Ediciones Pirámide (Grupo Anaya, S. A.), 2014
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: 978-84-368-3227-3

«No importa lo que se ha hecho;
sólo importa lo que falta por hacer.»

M. CURIE

Índice

Presentación 17

1. El sistema integral de la información contable 21

Objetivos del capítulo 21
1. La nueva contabilidad financiera adaptada a los USSGAP (FASB) y a las NIIF (IASB) 22
2. Convergencia de los marcos conceptuales de la contabilidad financiera y la contabilidad de costes como componentes de la contabilidad de dirección 23
   2.1. El marco conceptual de la contabilidad financiera 23
   2.2. El marco conceptual de la contabilidad de dirección 25
   2.3. El marco conceptual de la contabilidad de costes 28
3. El moderno sistema de información integrado e informatizado de la contabilidad de dirección 34
4. Concepto y objetivos de la contabilidad de costes y el control de gestión 39
5. Evolución histórica de la contabilidad de costes y el control de gestión 43
6. La gestión estratégica de los costes a través del análisis de la cadena de valor .. 46

2. Análisis y clasificación de costes 53

Objetivos del capítulo 53
1. Diferentes acepciones del término «coste» 54
   1.1. Relatividad del coste 56
   1.2. Diferencia entre coste, gasto, compra e inversión 57
2. Clasificación de los costes empresariales 59
   2.1. Modelo marginalista 59
   2.2. Modelo contable 64
3. Modelos de asignación e imputación de costes 71
   3.1. Proceso acumulativo de costes 72

© Ediciones Pirámide

3.2. Modelos de asignación de costes en función de la naturaleza de la organización ... 76
4. Métodos de cálculo: concepto, objetivos y principios ... 82
5. Clasificación de los métodos de cálculo ... 84
Preguntas de autocontrol ... 90

3. Estudio de la producción en la contabilidad de gestión ... 91

Objetivos del capítulo ... 91
1. Concepto, clases y gestión de la producción ... 92
1.1. Análisis y clasificación de los sistemas productivos ... 93
1.2. La producción en el sistema integrado de gestión empresarial ... 96
2. Medida y grado de utilización de la capacidad productiva ... 100
3. Sistemas de producción conjunta. Diferencia entre costes conjuntos y comunes ... 109
3.1. Procesos de producción conjunta ... 109
3.2. Diferenciación entre costes conjuntos y costes comunes ... 111
4. Métodos de asignación de costes conjuntos para productos principales y coproductos ... 112
4.1. Método del valor de venta en el punto de separación ... 113
4.2. Método del valor realizable neto estimado (VRN) ... 113
4.3. Método del valor realizable neto sobre un porcentaje constante del margen bruto ... 117
4.4. Método en función de unidades físicas ... 118
5. Ausencia de asignación de costes conjuntos ... 119
6. Comparación de los distintos métodos de asignación de costes conjuntos ... 120
7. Falta de relevancia de los costes conjuntos para la toma de decisiones ... 122
8. Tratamiento de los subproductos ... 124
9. Costes para la toma de decisiones ... 125
Preguntas de autocontrol ... 129

4. Planificación y presupuestación en la gestión de las organizaciones empresariales ... 131

Objetivos del capítulo ... 131
1. Planes, programas y presupuestos ... 132
2. El presupuesto integrado ... 134
3. Los presupuestos flexibles o variables ... 140
4. El presupuesto por objetivos, responsabilidad y motivación ... 145
5. Fases de la actividad presupuestaria ... 152
6. Aprobación y revisión del presupuesto ... 157
7. Control presupuestario completo y por excepción ... 159
8. Presupuestos y comportamiento humano ... 160
8.1. El presupuesto como instrumento de presión ... 161
8.2. Éxito y fracaso ... 163

© Ediciones Pirámide

8.3. Responsables centrados en sus departamentos 164
8.4. Sistemas de mando 165
8.5. Algunas recomendaciones 165
Preguntas de autocontrol 167

5. Sistemas de cálculo de costes estándar y análisis de desviaciones .. 169

Objetivos del capítulo 169
1. El proceso presupuestario como núcleo para el desarrollo de los estándares de decisiones 170
2. Concepto y análisis de las variables estándar: ventajas y limitaciones 173
3. Modelo de desviaciones: cálculo y análisis 179
3.1. Estándar de costes directos 180
3.1.1. Desviación en materia prima 181
3.1.2. Desviación en mano de obra directa 182
3.2. Estándar de costes indirectos 184
4. Estándar de presupuesto flexible 189
5. Análisis de desviaciones y toma de decisiones 191
Preguntas de autocontrol 197

6. Coste y gestión de los materiales 199

Objetivos del capítulo 199
1. Concepto y clases de materiales 200
2. Logística de materiales y *just in time* 203
3. Técnicas de valoración y productividad de los materiales 213
3.1. Valoración de las entradas en almacén 216
3.2. Valoración de las salidas de almacén 219
4. Control de materiales 228
5. Gestión de stocks 230
5.1. Coste total de los materiales 232
5.2. La gestión de stocks 236
Preguntas de autocontrol 243

7. Coste del factor trabajo 245

Objetivos del capítulo 245
1. Concepto y clasificación de la mano de obra 246
2. Control de la mano de obra 246
2.1. Control de tiempos 248
2.2. Productividad y rendimiento de la mano de obra 250
3. Sistemas de retribución 252
3.1. Sistemas tradicionales de retribución 253
3.2. Las opciones sobre acciones o *stocks options* 255
3.3. El capital intelectual 259

© Ediciones Pirámide

4. Costes presentes y futuros del personal 261
4.1. Asignación e imputación del coste de mano de obra 265
4.2. Costes futuros de la mano de obra 266
5. La función de aprendizaje 270
Preguntas de autocontrol 273

8. Coste del equipo productivo: amortización y gastos generales .. 275

Objetivos del capítulo 275
1. Concepto y clasificación de las amortizaciones 276
1.1. Costes del inmovilizado material 279
1.1.1. La depreciación 279
1.1.2. Costes de mantenimiento y reparaciones 281
1.2. El coste del inmovilizado intangible 281
1.3. El coste de la amortización 283
2. Tratamiento contable de la amortización 285
3. Sistemas de cálculo de las amortizaciones 288
3.1. Operaciones de *leasing* o de arrendamiento financiero 298
4. Costes generales de fabricación: tratamiento contable 299
4.1. Tratamiento contable de los costes generales de fabricación 301
Preguntas de autocontrol 303

9. Estudio de los costes financieros 305

Objetivos del capítulo 305
1. Estudio de los costes de oportunidad en la gestión empresarial 306
2. El coste de capital 310
2.1. El coste del capital deuda *(Ki)* 313
2.2. El coste del capital acciones *(Ke)* 314
2.3. El coste de los beneficios retenidos *(Kr)* 317
3. El coste medio ponderado de capital *(Ko)* 317
4. *Leverage* de operaciones y financiero 320
5. Imputación de los costes financieros 323
5.1. El coste financiero de los factores circulantes 323
5.2. El coste financiero de los factores fijos 324
5.3. Método de cálculo con costes de oportunidad 325
Preguntas de autocontrol 328

10. Modelo de agregación de costes: *full cost* y *direct cost* 329

Objetivos del capítulo 329
1. Comparativa entre los modelos de coste completo y coste variable: diferencias y utilidades 330
1.1. Modelo de costes históricos por absorción 332
2. Características operativas del modelo de coste variable 334
2.1. *Direct cost* simple 340
2.2. Modelo de *direct cost* desarrollado 344

© Ediciones Pirámide

3. El modelo de *direct cost* y el proceso de toma de decisiones. Rentabilidad empresarial 346
3.1. Análisis de la relación del coste-volumen-beneficio 346
3.2. Análisis y determinación del punto muerto: método gráfico y analítico 350
3.3. Índices de gestión del umbral de rentabilidad 356
3.3.1. Ratio de absorción de costes fijos 356
3.3.2. Ratio de eficiencia comercial 357
3.3.3. Ratio de seguridad de costes fijos 357
3.3.4. Ratio de seguridad de costes variables 357
4. Análisis del punto muerto y la multiproducción 358
5. Análisis del punto muerto bajo incertidumbre 359
5.1. Modelo simple con incertidumbre 359
5.2. Multiproducción con incertidumbre 360
6. Análisis de sensibilidad del punto de equilibrio 361
7. Método de cálculo a costes directos 362
8. El *direct cost* y los costes estándar 363
Preguntas de autocontrol 365

11. Modelos de costes en empresas industriales: órdenes de fabricación y procesos 367

Objetivos del capítulo 367
1. Características generales de los modelos de empresas industriales 368
2. Modelo de costes por órdenes de fabricación o pedidos 369
3. Determinación del coste industrial en la contabilidad por órdenes de fabricación 371
4. Características de los sistemas de costes por procesos 375
5. La producción equivalente en el sistema de costes por procesos 377
6. Problemática contable de las unidades perdidas en la contabilidad de costes por procesos 379
7. Tratamiento contable de las existencias iniciales en la contabilidad por procesos 381
7.1. Método del coste medio 381
7.2. Método FIFO 382
Preguntas de autocontrol 387

12. Modelos de costes por secciones e imputación racional 389

Objetivos del capítulo 389
1. Concepto y características de la sección 390
2. Esquema y funcionamiento de la contabilidad por secciones 392
3. Contabilidad por secciones y álgebra matricial 397
4. Problemática de las prestaciones recíprocas 402
4.1. Método del tanteo 403

© Ediciones Pirámide

4.2. Método de distribuciones sucesivas 404
4.3. Método algebraico o de ecuaciones sucesivas 405
5. Costes de subactividad y método de imputación racional 407
Preguntas de autocontrol 413

13. Modelos de costes por actividades 415

Objetivos del capítulo 415
1. Características fundamentales del modelo basado en actividades (ABC) 416
2. Análisis y clasificación de las actividades. Determinación del mapa de actividades 417
3. Construcción del modelo basado en las actividades 425
4. El ABC y la contabilidad de costes tradicional 438
5. Metodología *time drive* ABC (TDABC): costes basados en el tiempo invertido por actividad 441
Preguntas de autocontrol 443

14. Costes-ingresos relevantes para la toma de decisiones 445

Objetivos del capítulo 445
1. Criterios de decisión relevantes sobre costes, ingresos y beneficios 446
2. Métodos y criterios específicos de reducción continua de costes 450
2.1. La reducción continuada de costes 450
2.2. Métodos tradicionales 454
3. El *target costing* como objetivo de reducción de costes 457
4. El *outsourcing* como sistema de reducción de costes 462
5. La maximización de los ingresos: Σ cantidades × precios 464
6. La toma de decisiones sobre precios en la empresa 468
7. Decisiones sobre precios basadas en los costes 472
8. Descentralización y precios de transferencia 481
9. Toma de decisiones en un marco de incertidumbre 484
10. Informaión para enlazar el corto plazo y el largo plazo 488
Preguntas de autocontrol 493

15. Análisis económico-financiero de la gestión empresarial: el cuadro de mando y el *balanced score card* 495

Objetivos del capítulo 495
1. Conceptos generales 496
2. Información necesaria a definir en los cuadros de mando 497
3. Objetivos fundamentales del cuadro de mando 498
4. Elementos y contenido del cuadro de mando 499
5. El cuadro de mando integral o *balanced score card* 500
6. Análisis financiero de la gestión empresarial: creación de valor para el accionista. Perspectiva financiera 503

© Ediciones Pirámide

7. Análisis de la rentabilidad y satisfacción del cliente: perspectiva del cliente e indicadores de competitividad 506
8. Análisis de la mejora continua y la perspectiva de procesos..... 507
9. Indicadores de mejora continua de la organización: perspectiva de formación y crecimiento..... 510
10. Ventajas del cuadro de mando..... 511

ANEXO: SUPUESTOS PRÁCTICOS *(M. A. Jiménez Montañés y Susana Villaluenga de Gracia)*..... 513

SUPUESTO 1 513
SUPUESTO 2 520
SUPUESTO 3 525
SUPUESTO 4 532
SUPUESTO 5 538
SUPUESTO 6 544
SUPUESTO 7 552
SUPUESTO 8 557
SUPUESTO 9 560
SUPUESTO 10 566

Bibliografía..... 573

© Ediciones Pirámide

Presentación

«Dirigir es hacer las cosas adecuadamente,
Liderar es hacer las cosas adecuadas.»

P. DRUKER

La obra que presentamos, tal y como aparece indicado en el título, se encarga de desarrollar la filosofía que a lo largo de los años ha desarrollado a la contabilidad de costes y de gestión como instrumento de toma de decisiones empresariales y como punto de partida para un adecuado desarrollo del control de gestión, que garantice un funcionamiento óptimo, eficaz y eficiente de las organizaciones.

El marco de desarrollo se ha integrado dentro de lo que se denomina «contabilidad directiva de la empresa», considerada como una rama de la contabilidad que, mediante una metodología específica, tiene por objeto la captación, medida, valoración y representación de la empresa para obtener información histórica, explicativa y predictiva del estado de sus recursos o patrimonio y de su renta o resultados obtenidos en cada período, a fin de servir como instrumento de decisión para todos los partícipes en la coalición empresarial, principalmente a los inversores, directivos, trabajadores, gobierno, clientes, proveedores y acreedores.

No podemos olvidar que nos encontramos en la sociedad de la información y transparencia, lo cual obliga a que las organizaciones, independientemente de sus objetivos y de sus funciones particulares, deban desarrollar un conjunto de información, requerida tanto por los *stakeholders* como por los recursos humanos implicados en el desarrollo de ésta, para conocer en todo momento hacia dónde se camina y cuáles son las políticas que deben seguirse y cuáles son los objetivos que se pretende alcanzar.

En este sentido, la contabilidad de costes y de gestión nos proporciona un conjunto de información necesaria para el funcionamiento interno organizacional, delimitando modelos de actuación, información a analizar y objetivos alcanzados, así como los

© Ediciones Pirámide

medios necesarios para solucionar problemas y reconducir la actuación empresarial hacia el camino adecuado.

Tenemos entre las manos un trabajo que, si bien parte de lo publicado en las obras anteriores, en las diferentes reediciones de *Contabilidad de costes*, pretende ofrecer un toque más actual, de cara a la mejor comprensión y entendimiento por parte del lector y del estudiante. La obra no sólo se encuentra dirigida a los alumnos de grado de Dirección y Administración de Empresas, según la nueva regulación del Espacio Europeo de Educación Superior, sino que también goza de la versatilidad de ser un manual de trabajo para directivos y personal encargado del cálculo interno de los costes de las transacciones empresariales y toma de decisiones.

Dentro de esta nueva visión, el punto más relevante podría radicar en la aplicación práctica presentada en el anexo, en el cual se recogen diez supuestos prácticos de cálculo de información interna y toma de resultados, mediante la aplicación de los diferentes modelos de cálculo de costes propuestos.

No nos hemos olvidado de la tradición existente en la disciplina desde los grandes maestros como Schneider y Pedersen, pero también se han incorporado las nuevas tendencias derivadas del propio devenir económico y empresarial que demandan nuevas formas de presentar la información, como pueden ser el *balanced score card* o el método de costes basados en el tiempo invertido por actividad (TDABC), con el objetivo fundamental de mejorar y gestionar las decisiones.

La obra se presenta en quince temas que recorren todos los aspectos fundamentales necesarios para el conocimiento global de la disciplina. Se comienza con un tema relativo a la necesidad de un sistema integral de la información contable, considerando el nuevo marco normativo establecido tanto por las normas internacionales como por la regulación normativa que se ha implantando en España a raíz de la aprobación del nuevo Plan General de Contabilidad del 2007.

Este tema nos sirve de introducción para el desarrollo del análisis del concepto de costes y su clasificación desde la óptica de la contabilidad y como punto de partida para la aplicación de los diferentes modelos de costes y métodos de cálculo, considerando el análisis de la producción como marco de desarrollo de los mismos.

Se analizan de forma detallada los grandes factores de costes, materiales, trabajo, equipo productivo y financieros que intervienen en la realización de procesos y transacciones y que es necesario cuantificar y aplicar a los distintos objetivos de costes para posteriormente, de una manera pormenorizada, realizar un análisis de los modelos de costes en producción conjunta, por secciones o centros de responsabilidad, por departamentos en producción continua, por órdenes de fabricación bajo pedido o por actividades.

Todos estos modelos se analizan en base a información histórica, o bien en base al proceso de presupuestación y variables estándar, necesarias para el análisis de resultados, análisis de desviaciones y aplicación del control de gestión.

Los dos últimos temas se centran en técnicas actuales para el proceso de toma de decisiones y la aplicación de los cuadros de mando y el *balanced score card,* como una de las más novedosas herramientas de presentación de información financiera y no financiera empresarial.

© Ediciones Pirámide

La obra concluye, a diferencia de las anteriores ediciones, con la presentación de diez supuestos prácticos completos con solución, en los que se exponen los métodos de costes más relevantes que se han venido explicando a lo largo de los temas teóricos. En este caso, no podemos dejar de agradecer la labor de la profesora Susana Villaluenga de Gracia, doctora en Ciencias Económicas y Empresariales de la UCLM y profesora de la asignatura de Contabilidad de Costes en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de Toledo, compañera de tareas docentes e investigadoras.

Tenemos que agradecer el tiempo dedicado por el profesor Dr. D. Francisco Javier Quesada, catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de la UCLM, en la corrección de todos los temas, así como en sus sugerencias, que siempre han enriquecido los contenidos y presentaciones, aportando su visión financiera a los estudiosos de la contabilidad de costes.

El objetivo con que se ha trabajado a lo largo del tiempo es plasmar nuestros conocimientos, experiencia e investigación para que sean útiles al lector y estudioso y pueda alcanzar los objetivos fijados dentro de las organizaciones.

Muchas gracias al lector por haber elegido nuestra obra.

Madrid, mayo de 2009.

Dr. Carlos Mallo
Catedrático de Economía Financiera
y Contabilidad de la Universidad Carlos III
de Madrid.

Dra. M.ª Ángela Jiménez
Profesora titular de Economía Financiera
y Contabilidad de la Universidad
de Castilla-La Mancha.

© Ediciones Pirámide

1 El sistema integral de la información contable

OBJETIVOS DEL CAPÍTULO

La contabilidad directiva comprende toda la información sistematizada según el método contable que sirve para ayudar a la toma de decisiones de inversión, dirección y control de las empresas; de forma práctica se desglosa en la contabilidad financiera, obligatoria legalmente, dedicada a medir la evolución del patrimonio empresarial, calculado en base a su capacidad de obtener rendimientos futuros, y la contabilidad de costes, que añade la información para el control de las operaciones, la asistencia para la planificación estratégica y toma de decisiones, además de completar el análisis contable con la inclusión de los costes de oportunidad.

Se exponen razonadamente el marco conceptual de la contabilidad financiera, contabilidad de costes y su visión integradora en la contabilidad de dirección para enmarcarlos de forma pragmática en el moderno sistema de información integrado e informatizado de la empresa.

Se analizan también los conceptos, objetivos y métodos concretos de la contabilidad de costes y el control de gestión, así como su evolución histórica, su conexión con el moderno análisis de la cadena de valor y las formas de articulación de la contabilidad financiera y la contabilidad de costes.

© Ediciones Pirámide

1. LA NUEVA CONTABILIDAD FINANCIERA ADAPTADA A LOS USSGAP (FASB) Y A LAS NIIF (IASB)

Cuando se comienza a delimitar la parcela de conocimiento e investigación de la contabilidad de costes y control de gestión, que comparte con la contabilidad financiera una visión más amplia de los fines generales y que a su vez se insertan dentro de las ciencias más secuencialmente onnicomprensivas, como la economía de empresa, la economía general y la sociología, es necesario definir con claridad cuál es el campo de acción, qué finalidades concretas no cubiertas en otras disciplinas se persiguen y que técnicas específicas se aplican.

Es necesario reseñar que cuando se habla de contabilidad, la inmensa mayoría da por entendido que nos referimos a la contabilidad financiera por dos razones muy simples:

1. Porque en España, con la aprobación del Plan General de Contabilidad 2007, es de aplicación obligatoria para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria.
2. Porque la contabilidad financiera legitima el derecho de propiedad de los accionistas y empresarios mediante la valoración del patrimonio, dando garantía al cumplimiento de los diversos contratos mercantiles, civiles, laborales, etc., y finalmente elabora una información comprensible, relevante y fiable, comparable para los diversos agentes, tanto internos como externos, de la empresa.

Durante la última mitad del siglo XX ha existido una controversia sobre la convergencia o divergencia de la contabilidad financiera y la contabilidad de costes, en inglés *finantial accounting and management accounting,* existiendo asociaciones especializadas de ambas especialidades en todos los países desarrollados. Los especialistas de *management accounting* o contabilidad de dirección consideran que la contabilidad financiera estaba muy influida por las legislaciones mercantiles de cada país, no se guiaba por los principios de eficiencia económica y estaba sujeta a la norma valorativa del coste histórico, lo que impedía que las cuentas anuales expresaran la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y la formación del valor añadido.

Sin embargo, el movimiento mundial de normalización contable, que comenzó a partir de la crisis económica de 1929 con la creación de la agencia Securite and Exchange Commission, con dependencia directa del Congreso de Estados Unidos, que organizó la emisión y aprobación de estándares contables a través del Finantial Accounting Standars Board (FASB) y que a partir de 1973 se extendió a la mayoría de los países con la implantación de las normas internacionales de información financiera patrocinadas por el Internacional Accounting Standard Board (IASB), cuya última convergencia práctica, tras el acuerdo de Norwalk de 2002, ha sido la aceptación directa de la Bolsa de Nueva York de los estados financieros anuales emitidos y auditados bajo las normas NIIF, ha evolucionado hacia el objetivo fundamental de propor-

© Ediciones Pirámide

cionar una información financiera útil para los usuarios en su proceso de toma de decisiones.

Este nuevo enfoque de la contabilidad financiera, que declara que las transacciones deben ser contabilizadas según el fondo económico y no sólo por su forma jurídica, que permite introducir criterios de valoración diferentes del coste histórico, como el valor razonable, muy convergente en ocasiones con el precio de mercado, que indica que la información es relevante cuando es útil, es decir, cuando ayuda a evaluar sucesos pasados, presentes y futuros, debiendo mostrar la información financiera los riesgos a los que se enfrenta la empresa, está mucho más cerca de la contabilidad de dirección y permite, desde nuestro punto de vista, establecer una contabilidad de costes y control de gestión que sea complementaria al núcleo central y obligatorio elaborado por la contabilidad financiera.

De esta forma, en resumen, podríamos considerar que en sentido amplio la contabilidad de dirección comprende toda la información generada por los contables para ayudar a la toma de decisiones de inversión, dirección y control de las empresas, pero en sentido práctico podemos entender que la contabilidad financiera, según el marco conceptual de las NIIF, es una ciencia aplicada a medir la evolución del patrimonio empresarial, calculado en base a su capacidad para obtener rendimientos futuros, que será representado en el balance, cuenta de pérdidas y ganancias, estado de cambios en el patrimonio neto, estado de flujos de efectivo y la memoria, y la contabilidad de costes y el control de gestión añadirán la información para el control de las operaciones, la asistencia para la planificación estratégica y toma de decisiones y completarán el análisis contable con la inclusión de los costes de oportunidad de los capitales propios, que no contempla la contabilidad financiera.

Desde otro punto de vista, podríamos concluir que la contabilidad financiera constituye la contabilidad de los accionistas o propietarios *(shareholders),* valor periódico de cuyo patrimonio constituye su objeto de cálculo, y la contabilidad de costes, que no está sometida a normativa legal, desarrolla la información desde el punto de vista global de la empresa, teniendo en cuenta a todos los agentes internos y externos *(stakeholders).* Ambas formarían el cuerpo global de la contabilidad de dirección empresarial.

2. CONVERGENCIA DE LOS MARCOS CONCEPTUALES DE LA CONTABILIDAD FINANCIERA Y LA CONTABILIDAD DE COSTES COMO COMPONENTES DE LA CONTABILIDAD DE DIRECCIÓN

2.1. El marco conceptual de la contabilidad financiera

Las normas internacionales de información financiera (NIIF) y su adaptación a la legislación española mediante la aprobación del Plan General de Contabilidad 2007

© Ediciones Pirámide

(PGC 2007), que representa su armonización internacional en base a la normativa de la Unión Europea, realizan su fundamentación teórica en el llamado «marco conceptual», que indica que la contabilidad debe reflejar la realidad económico-financiera de las operaciones y transacciones y plantea que el objetivo de las cuentas anuales es suministrar información comprensible y útil para los usuarios al tomar sus decisiones económicas, debiendo mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa y facilitando la posibilidad de predecir su evolución futura, los flujos de efectivo y el montante de riesgos asumidos.

Dentro del marco conceptual, se incluyen los principios contables, los elementos de las cuentas anuales, los criterios de reconocimiento contable de las cuentas anuales, los criterios de valoración y los principios y normas de contabilidad generalmente aceptadas.

Como nos indica muy acertadamente el profesor Tua[1], «el marco conceptual del IASB (NIIF) no se ocupa de suministrar un apoyo conceptual de la contabilidad, sino tan sólo de la contabilidad financiera de la empresa, siendo ésta una confusión frecuente en la que no se debe caer, al objeto de distinguir el todo de la parte».

Las NIIF y por transposición el PGC 2007 se fundamentan en el paradigma neopatrimonialista de la gestión de la empresa, vinculando los objetivos de la información financiera de tal forma que la aplicación sistemática de los requisitos, principios y criterios contables deberá conducir a que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Esta visión neopatrimonialista de la contabilidad financiera puede llevar, aplicando el antiguo método de la estática comparativa, a considerar que la información financiera, guiada por los principios de empresa en funcionamiento y de devengo, elabore una información continuada de las transacciones y operaciones que realiza la empresa, manteniendo constantemente actualizado el valor del patrimonio y calculando el resultado de cada período por diferencia entre las posiciones del patrimonio: P_2 y P_1, naturalmente excluyendo los movimientos autónomos de aportaciones o reintegros de los accionistas.

$$P_1 = A_1 - D_1$$
$$P_2 = A_2 - D_2$$
$$R_2 = P_2 - P_1 = (A_2 - D_2) - (A_1 - D_1) =$$
$$= R_2 = P_2 - P_1 = (A_2 - A_1) + (D_1 - D_2)$$

Las NIIF y el PGC 2007 construyen el concepto de patrimonio neto como la parte residual de los activos, una vez deducidos todos sus pasivos, trasladando el valor central de las variaciones del patrimonio a la gestión de los activos, que son:

[1] J. Tua (2004): *El marco conceptual de la información financiera. Monografía sobre las normas internacionales de información financiera,* vol. I, p. 165. Madrid: Diario *Expansión* y Asociación Española de Administración y Dirección de Empresas (AECA).

© Ediciones Pirámide

> Recursos controlados económicamente por la empresa, como resultado de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro.

Deduciendo los pasivos, que son:

> Obligaciones actuales y provisiones surgidas como consecuencia de sucesos pasados para cuya extinción la empresa debe desprenderse de activos.

Los ingresos son incrementos del patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio.

Los gastos son decrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio.

En definitiva, el marco conceptual de la contabilidad financiera está orientado a generar información útil para los accionistas, nuevos inversores y todos aquellos otros agentes que puedan poseer un derecho sobre los activos y flujos de efectivo generados por la explotación de la empresa, coadyuvando a la financiación de los mejores proyectos de inversión, lo que en definitiva aumenta la asignación eficiente de los recursos económicos, que constituye la base del desarrollo económico.

2.2. El marco conceptual de la contabilidad de dirección

La contabilidad de dirección *(management accounting),* que se desglosa en contabilidad financiera y contabilidad de costes, según se expone en la figura 1.1, completa el paradigma financiero como condición necesaria del mantenimiento y expansión de la empresa, en la medida en que se garantizan los fondos financieros para abordar los

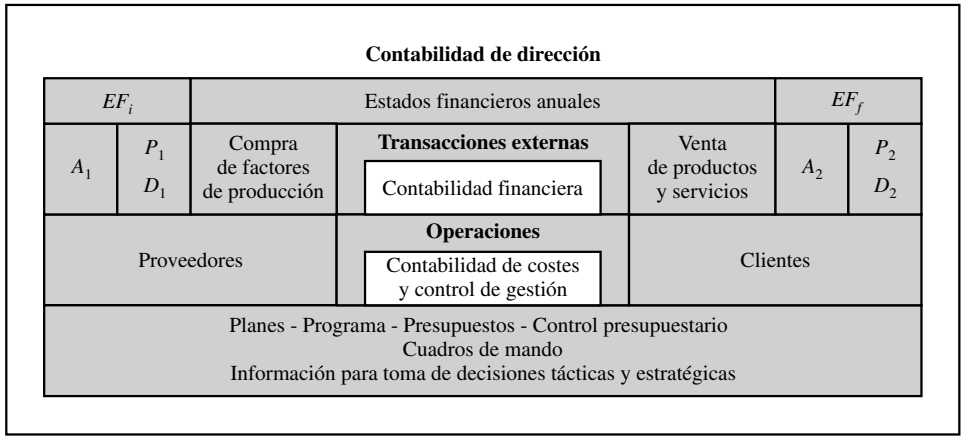


Figura 1.1.

© Ediciones Pirámide

nuevos proyectos de inversión con los paradigmas comercial, organizativo y estratégico competitivo, consistente en mantener y aumentar las cuotas de mercado de los diversos productos y servicios respecto a los competidores, lo que implica el mantenimiento constante de la capacidad competitiva de la empresa.

La contabilidad de dirección no sólo es informativa, sino sustancialmente explicativa, es decir, genera una información detallada o analítica de cómo, dónde y en qué circunstancias alternativas se generan los resultados, que suponen naturalmente variaciones de patrimonio.

La generación de valor añadido de la empresa influye en la valoración externa de ésta que realizan los mercados financieros, ya que los inversores tienen en consideración los rendimientos futuros, las capacidades competitivas de los órganos directivos y en definitiva la reputación empresarial.

Pero la creación de valor continuado de la empresa depende de la diferencia entre la rentabilidad que generan los activos menos el coste medio ponderado de los pasivos que utiliza la empresa, siendo la valoración de las expectativas de consecución de beneficios y flujos de tesorería futuros la que mantiene y sustenta el crecimiento potencial del valor de la empresa en los mercados financieros.

La contabilidad de dirección, por tanto, tiene que interpretar en términos económico-financieros cuáles son los costes totales asociados a las empresas período a período, incluyendo todos los costes de oportunidad o implícitos que no puede considerar la contabilidad financiera.

Así el coste medio ponderado de capital, que servirá para calcular el coste de utilización de los activos fijos y circulantes, se calculará como media ponderada entre el coste medio de la deuda y el coste de oportunidad de los fondos propios, calculado a una tasa, que sume el tipo de interés sin riesgo, más una prima de riesgo general, más una prima de riesgo específico de la empresa. El excedente adicional que surge de este cálculo es el verdadero beneficio del empresario, el cual se puede explicar o por unas condiciones de mercado favorable o por el premio merecido del empresario por lograr una combinación productiva competitiva, o una cadena de valor supereficiente.

El marco conceptual de la contabilidad de dirección coincide con el marco conceptual del análisis estratégico de la empresa, que, según el profesor Cuervo[2], se expone en la figura 1.2.

Desde un punto de vista global de la gestión estratégica de la empresa, el citado profesor Cuervo concluye:

> «Los beneficios obtenidos en el pasado, junto a la valoración de los mercados financieros acerca de los beneficios futuros, determinan los recursos disponibles al alcance de la empresa (tanto internos como externos). El ciclo se cierra mediante la reinversión de los recursos para hacer viables las estra-

[2] A. Cuervo et al. (2002): *Introducción a la administración de empresas,* 4.ª edición, p. 48. Madrid: Biblioteca Civitas de Economía y Empresa.

© Ediciones Pirámide

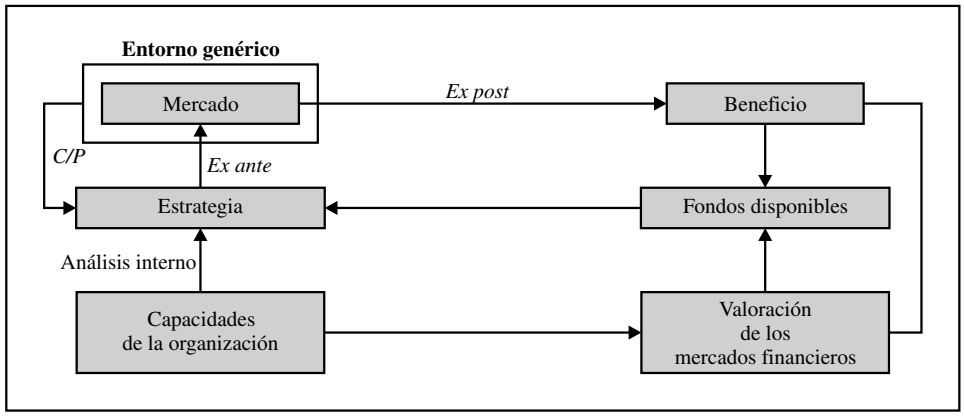


Figura 1.2.

tegias futuras. La actividad de la empresa puede entenderse como un ciclo ininterrumpido de generación de recursos, inversión de los mismos mediante una estrategia y cosecha de resultados a través de la cual la empresa consigue beneficios y crecimiento o bien incurre en pérdidas y acaba desapareciendo como tal empresa».

Desde el punto de vista de la contabilidad de dirección, se deduce que es necesario mantener una información sobre el entorno competitivo de la empresa y sobre la evolución de los mercados mediante una estrategia que se plasma en los planes, programas y presupuestos empresariales, los cuales tienen que desarrollarse a través de una organización proactiva y eficiente que, en conjunto, logre una serie de beneficios que son los que atraen a los inversores, tanto por la remuneración directa de los dividendos como por el aumento de cotización de las acciones en las bolsas de valores.

Como el valor del patrimonio de las empresas que cotizan lo fijan los mercados de valores, deberíamos examinar si los marcos conceptuales de la contabilidad de dirección y contabilidad financiera convergen en dar una explicación satisfactoria del valor de las acciones.

Del análisis del enfoque subyacente en el marco conceptual de las NIIF se puede concluir que está orientado, en primer lugar, al éxito de los negocios en un entorno competitivo, pero teniendo plena consciencia de que ninguna forma de organización empresarial ni ningún sistema de información son capaces de asegurar el éxito o preservar del fracaso a una empresa inserta en el universo competitivo, por la sencilla razón de que el riesgo empresarial lleva inherente el reto de que, aunque el gobierno y gestión de la empresa sean óptimos, existe el riesgo de que aparezca un competidor que mejore sustancialmente las posiciones competitivas y que relegue o expulse a las empresas antiguas del mercado.

© Ediciones Pirámide

Sin embargo, de otra parte observamos que las NIIF introducen en la contabilidad financiera la superación del principio de valoración del coste histórico, permitiendo utilizar diferentes criterios de valoración para los activos tangibles, intangibles y financieros. Vemos cómo el valor contable de la empresa comienza una tendencia de acercamiento a su valor de mercado, y si por otra parte observamos que una de las dos nuevas hipótesis fundamentales de las NIIF es la de la empresa en funcionamiento, podemos concluir que la contabilidad financiera empieza un camino de convergencia para que el valor teórico contable de la empresa pueda servir de base para la formación del valor explícito que le asigna el mercado, y su consecuencia más definitiva: que la contabilidad financiera y la contabilidad de costes son dos instrumentos convergentes de la contabilidad de dirección que, utilizados conjuntamente dentro de los actuales sistemas de información integrados, a través de sucesivas generaciones de software (ERP), que generan modelos separados, pero integrados, pueden ser usados por los directivos de la empresa para dirigir y controlar la gestión táctica y estratégica.

2.3. El marco conceptual de la contabilidad de costes

Los costes de un producto, un servicio, una tarea, un proyecto, un encargo de un pedido se componen de los costes directos más una parte proporcional de los costes indirectos que la empresa consume para realizar la actividad productiva. Costes directos son aquellos en que se puede establecer con facilidad la relación funcional que liga el consumo del recurso con el coste del producto. Costes indirectos, por el contrario, son aquellos que no tienen una relación directa, necesitándose establecer alguna clase de subrogado que realice, de la mejor manera posible, la función de coste transmisor del consumo del recurso al coste del producto o servicio. De esta forma, el problema central de la contabilidad de costes reside en la validez que se confiera al reparto de los costes indirectos. Muchos tratadistas se han dedicado a realizar innumerables cábalas sobre el reparto de los costes indirectos; otros, por el contrario, consideran que el reparto de estos costes siempre tiene una base arbitraria y que, por tanto, debe renunciarse a toda búsqueda del coste verdadero. La realidad indica que no se ha encontrado ningún método de reparto infalible, ni basado en las relaciones internas ni en los precios de mercado, y que por ello debe renunciarse al conocimiento cierto de los costes a través de un método objetivo, aceptándose que su análisis e investigación tienen una justificación finalista, semejante a la justificación de la existencia de la empresa misma. Bajo este estado de necesidad, y sobre la base de que existen empresas que consiguen sus fines mejor que otras, se debe articular el conocimiento teleológico que se expresa en los diferentes modelos de costes, los cuales, en nuestra opinión, no son mejores ni peores, sino que representan diversos enfoques analógicos de la actuación de la empresa en el mundo real, al efecto de evaluar las diversas alternativas o cursos de acción que puede decidir para conseguir los objetivos establecidos.

Los modelos de costes son los distintos procedimientos utilizados para asignar y acumular los costes de los productos y para calcular el resultado periódico, para con-

© Ediciones Pirámide

trolar la actuación de los responsables de las secciones y actividades para dar información relevante que pueda ser utilizada en la toma continuada de decisiones. Los costes directos, es decir, aquellos que mantienen una relación funcional matemáticamente expresable, no presentan dudas razonables sobre su asignación o reparto sobre el coste de los productos o servicios concretos, pero los costes indirectos, según hemos visto anteriormente, no encuentran una explicación ni una justificación objetiva en su imputación a cada uno de los productos y servicios obtenidos. Así surge la tendencia a renunciar al reparto de los costes indirectos sobre los portadores, asignándolos al período como consumo o expiración del mantenimiento de un determinado nivel de la capacidad productiva. La gestión empresarial consiste ahora en lograr una ocupación rentable de la capacidad de producción, lo que representa volver al problema por pasiva, pero no resolverlo, ya que la pregunta sigue siendo: ¿Qué productos o conjunto de productos deben fabricarse para obtener el máximo beneficio a corto plazo y la supervivencia a largo plazo? No existe una respuesta segura. Se constata que el problema empresarial no tiene una solución puntual ni única. La contabilidad de costes pretende construir diversos modelos analizando los componentes de los ingresos y costes que, a través de construcciones, destrucciones y reconstrucciones continuas, logren la combinación que mejor se adapte a las oportunidades que ofrece el mercado. Este proceso continuo y adaptativo de utilización de los modelos de coste constituye un verdadero campo de investigación y su finalidad es suministrar información sobre el mundo interno de la empresa para proyectarse sobre el entorno externo. La relevancia y utilidad de esta información sólo pueden valorarse por medio de criterios de finalidad cuando se aplica a organizaciones de conducta racional. Esta racionalidad es la que implica la relación de causalidad, y esto conlleva, en los sistemas teleológicos, el principio de operatividad.

La relación entre factores de coste y objetivos de producción constituye el fundamento de toda actividad económica; luego debe suponerse una implicación de todas las acciones anteriores, presentes y futuras en la racionalidad del logro de los objetivos; por tanto, desde esta perspectiva, la transformación de factores en producto se encuentra ligada por una relación causal, que en los factores directos es explicable de forma concreta y determinista, y en los costes indirectos debe explicitarse mediante métodos de cálculo y unidades de obra que trasladen el consumo valorado de factores. Con el menor grado de indeterminación, sobre el coste de los productos, o en todo caso sobre el coste del período. Esta traslación, reparto o imputación de costes debe hacerse de forma eficaz a través del principio de operatividad, que implica la transformación de la relación causal factor-producto en un razonamiento válido para la toma de decisiones.

La contabilidad de costes constituye un análisis multifocal de la realidad económico-financiera empresarial, proporcionando información relevante para diferentes propósitos, basada en la interpretación de las leyes que rigen el comportamiento económico, mediante la metodología contable pertinente, para llegar a *outputs* informativos depurados, expresables en lenguaje común y que sirvan a la dirección para tomar las decisiones más adecuadas entre las alternativas posibles. Este enfoque, en nuestra

© Ediciones Pirámide

opinión, debe servir de una vez por todas para romper la dicotomía, difundida aún hoy por muchos autores, entre la visión económica y contable de los costes, ya que a nuestro entender es exactamente la misma, sólo que su cuantificación se aborda desde metodologías diferentes.

La contabilidad de costes ha logrado la construcción de diversos modelos de costes a través del método inductivo, desarrollado de forma totalmente aislada y al margen de la metodología deductiva, elaborada principalmente por los economistas neoclásicos de la Escuela de Viena, conocida como el «modelo marginalista». Este modelo deductivo de cálculo de costes, rendimientos y beneficios opera bajo unos supuestos y unas hipótesis que nunca deben dejarse de tener como referencia, y necesita para su aplicación práctica la explicitación de una función o conjunto de funciones operables de la producción concreta de cada empresa, de sus costes asociados y de los resultados, beneficios o pérdidas.

$$x = f(v_1, v_2, v_n, ..., b_1, b_2, b_n)$$
$$CT_x = cv_x + CF$$
$$B_x = I_x - CT_x = xp_x - cv_x - CF$$

La inaplicabilidad práctica de este modelo, puesta de manifiesto por Naylor y Vernon[3] entre otros muchos autores, cuando indican que «como instrumento analítico para analizar el comportamiento de la compleja tecnología del moderno proceso de producción, el modelo neoclásico suele carecer totalmente de operatividad», ha obligado a desarrollar el modelo inductivo, representado por la contabilidad de costes que, buscando interpretar las mismas relaciones deterministas que expresa el modelo neoclásico, trata de cuantificar y expresar en cifras concretas las diferentes alternativas empresariales, sabiendo de antemano que no se va a encontrar una información cierta y verdadera, sino que el objetivo se centrará en la explicitación de información cuantificada que acerque el mayor valor o utilidad para la toma de decisiones con el mínimo coste.

Desarrollando sucintamente la secuencia del modelo de contabilidad de costes de gestión, nos encontramos con que consiste en una metodología inductiva de acercamiento al valor de la información, a través de una agregación acumulativa de los consumos necesarios para realizar las actividades y procesos económicos. Esta metodología implica aceptar una pérdida del valor de certeza de la información a través de las diferentes secuencias agregativas del modelo, pérdida que es compensada por la reducción de la indeterminación del conocimiento de la realidad interna y externa de la empresa.

Esta inevitable diferencia del modelo inductivo, unida al abuso de las prácticas de repartos y subrepartos convencionales y arbitrarios de costes, que no se basaban en la estricta interpretación de las leyes económicas, técnicas y sociales que rigen la activi-

[3] T. Naylor y J. Vernon: *Economía de la empresa,* p. 101. Amorrortu Editores.

© Ediciones Pirámide

dad empresarial, originó una contestación interna dentro de los propios expertos y profesionales de la disciplina que provocó la ruptura metodológica representada por el planteamiento y desarrollo del *direct costing,* que cuestiona la metodología inductiva de los modelos de contabilidad de costes, según el cual la aproximación agregativa y acumulativa de los costes, ya sea por sus diferentes clases, según los modelos inorgánicos o por las secciones o procesos de producción en los modelos orgánicos, no aporta ninguna información válida, porque se fundamentan en convenciones carentes de toda base funcional, lógica o científica.

En la superación efectiva de estos supuestos e imputaciones que se hacen a la contabilidad de costes se encuentra la base del contacto necesario entre las dos metodologías contempladas y, en consecuencia, el fundamento para encontrar principios generalmente aceptados en la contabilidad de costes, que forman parte de su marco conceptual. En nuestra opinión, estos principios deben representar, por una parte, una interpretación cuantificada de las leyes económicas, técnicas y sociales que rigen las actividades empresariales, y, por otra, deben estar orientadas a conseguir que la metodología destinada a obtener esta información útil para la toma de decisiones tenga las mayores garantías posibles, reduciendo al máximo y contemplando como una restricción más la inevitable arbitrariedad residual que pueda permanecer en un depurado reparto de los costes indirectos, que debe ser tamizado previamente por los criterios de finalidad y relevancia filtrada a través de los principios concatenados de:

$$Racionalidad \rightarrow Causalidad \rightarrow Operatividad$$

En este contexto del planteamiento previo a la extracción de los principios que puedan ser generalmente aceptados en la contabilidad de gestión, debemos plantear los siguientes supuestos de partida:

Todo modelo de contabilidad de costes, rendimientos, resultados y desviaciones debe basarse, para su construcción, en la interpretación, explicitación y cuantificación de las relaciones o conjunto de relaciones funcionales que se expresan de una forma figurativa bajo la función de producción:

$$x = f(v_1, v_2, v_n, ..., b_1, b_2, b_n)$$

y que, según Schneider, puede expresarse como un proceso lineal o un conjunto de procesos lineales.

Debe entenderse que esta función relaciona toda la actividad empresarial, es decir, los aspectos industriales, comercial, administrativo, financiero, de investigación, etc., utilizando los llamados «métodos de cálculo de costes» en cada uno de los pasos adecuados, mediante la utilización de subrogados o inductores apropiados, siguiendo el principio de diferenciación que explicita las ecuaciones o combinación de ecuaciones lineales de los procesos productivos y el principio de proporcionalidad por el que el valor de los consumos de factores se traslada al valor económico de los productos y servicios mediante la utilización de unidades adecuadas de relación, llamadas en la

© Ediciones Pirámide

literatura portadores de costes o, en el moderno modelo ABC, *cost-drivers* o coste transmisores.

Todo reparto o agregación acumulativa que no pueda basarse en relaciones funcionales que se fundamenten en las leyes técnicas de producción, en las leyes sociales de organización y en las leyes económicas de mercado será desechado y se solucionará mediante la cobertura de estos costes por el margen final del período representado por los ingresos menos los costes directa o indirectamente referenciables a estos ingresos, en función de las relaciones antes enunciadas.

Desde el punto de vista económico, estas relaciones funcionales trasladan el consumo de los factores de la producción hasta el coste de los productos o servicios obtenidos, de acuerdo con las relaciones funcionales explicitadas, con la función de costes asociada:

$$Ct_x = Cv_x + CF$$

donde es fácil calcular los costes variables o directos porque conocemos la relación de transformación exacta y donde se explicita claramente que el problema de los modelos de coste consiste en cómo trasladar los costes fijos o indirectos.

Con la información conseguida por medio de la aplicación del modelo de costes utilizado, la dirección podrá analizar, interpretar y predecir la situación interna de la empresa, la cual servirá para contrastar su posición relativa en el mundo externo, esto es, el mercado, a través de la comparación analítica incluida en la siguiente expresión:

$$B_x = I_x - CT_x = \sum_x p_x - CT_x = \sum_x p_x - \sum_x cv_x - CF$$

donde B_x es el resultado positivo o negativo del período e I_x sus ingresos correspondientes, y CT_x, que son los costes del período, debe ser sustituido por la expresión concreta de cada uno de los posibles modelos de costes, entre los que destacamos, como más importantes, los siguientes:

Modelo de costes inorgánico

$$B_x = \sum_x p_x - CMP - CMOD - GGF - CVD - CA - CF - CNR^4$$

Modelo de costes orgánico

$$B_x = \sum_x p_x - CMP - Costes\ secciones\ principales - CNR$$

[4] Las siglas significan: *CMP,* coste de materias primas; *CMOD,* coste de mano de obra directa; *CGF,* costes generales de fabricación; *CVD,* costes de ventas y distribución; *CA,* costes de administración; *CF,* costes financieros, y *CNR,* costes no repartibles por carecer de relaciones funcionales.

© Ediciones Pirámide

Modelo de costes por pedidos

$$B_x = \sum_x p_x - CMP_{pedidos} - CMOD_{pedidos} - GGF_{pedidos} - CNR$$

Modelo de costes por procesos

$$B_x = \sum_x p_x - CMP_{pp} - CMOD_{pp} - GGF_{pp} - CNR$$

(pp = producción período)

Modelo de *direct costing* evolucionado

$$B_x = \sum_x p_x - C_{variables} - C_{fijos\ directos} - C_{fijos\ comunes}$$

Modelo de costes por actividades

$B_x = \sum_x p_x$ – Costes a nivel unitario del producto *(MP)* – Coste de los pedidos – Costes de mantenimiento de la producción – Costes del producto – Costes de apoyo al cliente – Costes futuros (I+D+I) – Costes de exceso de capacidad.

Este modelo de costes por actividades, que fue lanzado por los americanos Kaplan y Norton, constituye la última moda y para algunos la mejor versión de los modelos orgánicos de costes, que, como cualquier variante de modelos de costes, pretende establecer la relación causal entre el consumo de los recursos y el coste de los productos y servicios que constituyen el objeto de venta de la empresa.

En esta última expresión se encuentra cifrado y cuantificado el objetivo genéricamente aceptado de funcionamiento de la empresa, que informa claramente a éste sobre su adaptación en cada momento a las oportunidades de mercado que puede explotar, tiene una correspondencia total con el objetivo asignado a la contabilidad de costes y, bajo esta perspectiva, se traduce en ofrecer información útil para optimizar el beneficio, lo que se logrará maximizando el ingreso y minimizando el coste.

Aceptando estos supuestos de partida y el objetivo asignado a la contabilidad de costes, podríamos resumir, a modo de punto de partida inicial para el establecimiento de unos principios metodológicos generalmente aceptados en la contabilidad de costes, las siguientes proposiciones:

1. En todo modelo de costes debe perseguirse el máximo reparto y adscripción de costes, siempre que se base en el conocimiento efectivo de las relaciones funcionales que rigen la actividad económica empresarial; es decir, debe hacerse el esfuerzo de aplicar el principio de causalidad en su máxima extensión.
2. Cualquier reparto o adscripción de costes que no tenga una base relativamente aceptable establecida sobre el conocimiento de la relación o relaciones funcionales que lo sustentan será relacionado únicamente con el margen.

© Ediciones Pirámide

3. La aplicación del criterio de racionalidad económica llevará a obtener sólo aquella información cuya utilidad sea superior al coste de generarla.
4. El planteamiento de la información obtenida del modelo de costes se realizará bajo el principio de operatividad de forma agregativa, clasificada en función del conocimiento estimado de su fiabilidad. Por ejemplo, puede considerarse que sobre el primer tramo de los costes directos existe una fiabilidad del 100 por 100, sobre el segundo hasta nivel industrial, el *X* por 100, y sobre el resto, el *Y* por 100. Se estima que esta clasificación mejorará mucho la utilidad de la información.
5. El modelo de costes debe estar diseñado para tratar la información dimanante del presupuesto anual y su desglose en estándares individuales, así como para dar una respuesta continuada al grado de utilización de la capacidad productiva.

Estas cinco proposiciones podrían servir de base al desarrollo de un nuevo programa de investigación sobre los principios operativos y generalmente aceptados de la contabilidad de costes, que pueden ser completados con la adecuación de los principios generalmente aceptados en la contabilidad financiera, así como las normas o estándares específicos cuya aplicación haya sido aceptada en ámbitos económicos o profesionales, debiendo destacarse que, contra una opinión ampliamente generalizada de que la contabilidad financiera tiene una visión y objetivos más amplios que la contabilidad de costes, en nuestra opinión, la esencia de la diferencia estriba en la diferencia del análisis. La contabilidad financiera realiza un examen anatómico-morfológico de la situación de la empresa contemplada a una determinada fecha, mientras que la contabilidad de costes realiza el examen fisiológico del cuerpo empresarial, expresando, a través del razonamiento económico correcto, no sólo si la fotografía de un momento representa el estado de un organismo sano y con constantes equilibradas, sino también el grado de funcionalidad y adaptación al medio en que se encuentra.

En este orden de ideas, como es hoy día ampliamente admitido, el informe del estado de equilibrio presente y futuro de la empresa examinada es mucho más completo y comprometido desde el punto de vista de la contabilidad de costes. Posiblemente, en un futuro próximo, la auditoría de gestión entrará a formar parte de la opinión que los auditores deban expresar necesariamente en sus informes anuales sobre el *going concern* o probabilidad de que la empresa siga en funcionamiento en el futuro.

3. EL MODERNO SISTEMA DE INFORMACIÓN INTEGRADO E INFORMATIZADO DE LA CONTABILIDAD DE DIRECCIÓN

La tarea central del contable de dirección *(management accountan)* consiste en transformar la información en gestión a través de la decisión, para lo cual se deben conocer las diversas teorías, filosofías e instrumentos de gestión que bien utilizados

© Ediciones Pirámide

transforman los datos en conocimiento y reducen drásticamente las incertidumbres de la decisión.

Uno de los mayores problemas de la profesión contable es confundir los instrumentos con las finalidades, aunque es obvio que en el mundo actual nadie puede ganar carreras en el circuito de fórmula uno si no tiene el mejor coche, y nadie puede pensar en mantener el éxito si no está introduciendo mejoras continuas en el modelo de gestión. También es cierto que, para superar continuamente a los competidores, el prototipo ideal debe complementarse con el mejor piloto.

En el escenario competitivo estratégico de las empresas se produce un modelo similar, pero naturalmente mucho más complejo, en el que la construcción del sistema de información integrado e informatizado debe ser la base para que los profesionales de la contabilidad de decisión propongan las mejores decisiones, tácticas y estratégicas, que aseguren el mantenimiento de la capacidad competitiva de la empresa, que ha de coordinarse con los mejores decisores y gestores para asegurar su éxito continuado.

La empresa, como organización que sustituye al mercado en la asignación de recursos, necesita interpretar las leyes de su creación, crecimiento y mantenimiento, teniendo en cuenta el entorno institucional, las leyes tecnológicas de la producción que componen las cadenas de valor cada vez más eficientes, las leyes económicas que rigen los mercados de recursos y productos y las leyes sociales e institucionales que afectan a su organización. Existe un conjunto de instrumentos específicos de la contabilidad de dirección que, bien utilizados y combinados, pueden conseguir la información precisa, concisa y relevante que necesitan los consejos y directivos para reducir la incertidumbre que acompaña a la toma de decisiones, entre las que citamos brevemente:

- Los planes, programas y presupuestos que definen la actividad futura de la empresa como un modelo a conseguir y que acotan en gran medida los proyectos de inversión y la estructura de financiación.
- La contabilidad financiera adaptada a las NIIF y a la auditoría externa.
- El análisis contable-financiero junto al análisis de ratios.
- La contabilidad de costes y el control de gestión, con su gestión integral de cálculo de costes, estándares y reales y cálculo de desviaciones desde el beneficio real hacia el beneficio presupuestario.
- Cuadro de mandos integrados *(balance score card)*.
- Auditoría interna, auditoría operativa y auditoría estratégica de gestión.
- Análisis de simulación y aplicaciones de la inteligencia artificial y sistemas de expertos.

Para mantener el éxito continuado de la empresa, es necesario construir un sistema de información (IS) integrado e informatizado que, unido a la utilización de las nuevas tecnologías de la información y comunicación (TIC), diseminen la información a todos los agentes interesados. La utilización intensiva de Internet ha amplificado las

© Ediciones Pirámide

aplicaciones del *E-business* y del *E-commerce,* dando nuevas energías a las empresas más innovadoras que explotan las enormes posibilidades de cooperación e intercambio en tiempo real que aportan estas tecnologías.

La información generada por la empresa se comunica con el entorno y sirve para que la dirección combine de la forma más eficiente los recursos, a través de los procesos o actividades empresariales, y convierta en productos, servicios u otras informaciones, que sirven de base para:

— Gestionar los procesos y operaciones empresariales.
— Tomar decisiones por los directivos y empleados.
— Elaborar las estrategias que aporten ventajas competitivas.
— Controlar proactivamente la gestión ordinaria y estratégica de la empresa.

La nueva generación de ERP *(Enterprise Resource Planing)* están enfocando su arquitectura a la posibilidad de conexión múltiple con los agentes internos y externos de la empresa, para poderse convertir en una fuente de aplicación de la inteligencia personal y organizativa a través de la utilización de Internet mediante la creación de postales personales que contienen la información necesaria para gestionar y controlar todos los procesos.

Naturalmente, tanto la información específica que es necesario revelar de acuerdo con las NIIF como la información que sirva de base para la tona de decisiones tácticas y estratégicas y su posterior control, que forman la parte esencial de la contabilidad de dirección, deben estar insertas dentro del sistema de información (IS) informatizado global de la empresa.

Las enormes oportunidades y facilidades que ofrecen los sistemas de información y comunicación permiten establecer una nueva etapa de la transformación de la información en conocimiento, utilizable por todos los niveles de la organización empresarial y por todos los agentes interesados, internos y externos, demostrándose que el éxito de las empresas futuras estará basado en aprovechar las enormes ventajas de la globalización, gestionadas por organizaciones especializadas flexibles, que integran las energías de todos los empleados aplicadas a la creación continuada de nuevas combinaciones de negocios.

Las empresas competitivas necesitan transformar la información en gestión a través de optimizar las decisiones, manteniendo continuamente un sistema de control, como se muestra en la figura 1.3.

La información, como los demás recursos de la empresa, tiene una finalidad específica, que consiste en ayudar a conseguir los objetivos empresariales. Para que la información consiga su máximo rendimiento en la organización, debe convertirse en conocimiento compartido y aplicado a la toma de decisiones y control.

El avance imparable de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) genera una necesidad de construir el sistema de información contable financiero y estratégico según el avance de la informática y la capacidad y seguridad de transmisión de la información.

© Ediciones Pirámide

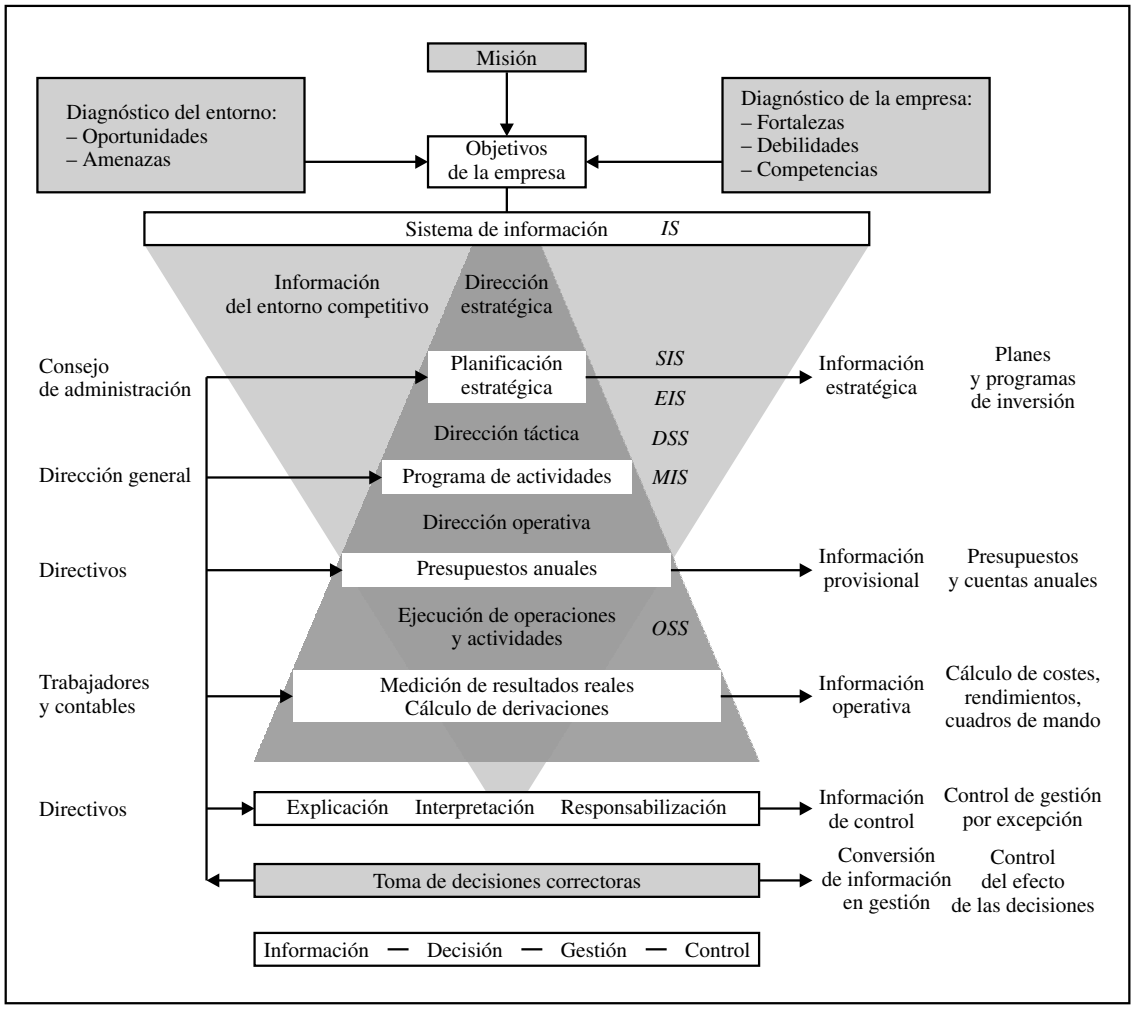


Figura 1.3.

La aplicación práctica de la informática a la gestión de la empresa comenzó por una construcción parcial de módulos de gestión que tuvo un éxito inicial en aquellas tareas repetitivas aplicables a un gran número de casos, por ejemplo las facturas de las compañías telefónicas. Más tarde, al compás de los enormes avances del hardware, se evolucionó hacia la creación de bases de datos que compilaban los datos relevantes en un único archivo, con una estructura determinada y con rápida capacidad de acceso. Esta nueva organización informática creó un sistema de información más eficiente, pero desintegrado, que generó la coexistencia de sistemas informáticos independientes, al servicio de los diferentes departamentos o funciones de la empresa, siendo

© Ediciones Pirámide

necesario que la contabilidad de dirección reelaborase la información para la decisión y la información estratégica a través de la combinación de las informaciones fragmentarias departamentales.

La nueva economía, basada en la aplicación a la empresa de las nuevas tecnologías de la información y de la comunicación *(E-business),* ha desarrollado el nuevo concepto ERP *(enterprise resource planning),* como un nuevo software que se puede adaptar a las necesidades específicas de cada empresa a través de un sistema de parametrización compuesto por un conjunto de módulos funcionales, que permite alcanzar un alto grado de integración y de comunicación de los datos e información que utilizan todos los agentes internos y externos de la empresa, a través de la introducción de los datos una sola vez.

La aplicación conjunta de las infraestructuras tecnológicas de un ERP y de la capacidad de comunicación que aporta Internet da la posibilidad de reconstruir el sistema de gestión ordinario y estratégico de la empresa, ya que el ERP puede elaborar continuamente y comunicar a través de la Intranet o Extranet la información financiera normalizada que proponen las NIIF, pudiendo asimismo ofrecer la información para gestionar y controlar las operaciones empresariales y también para la toma de decisiones necesarias para mantener o incrementar la capacidad competitiva.

A través del sistema de información integrada ERP se desarrolla más fácilmente el CRM *(customer relationship management),* que puede ser complementado con los *call center* de atención al cliente y los portales de la empresa, siendo fácilmente integrable la información de la empresa con la de los proveedores, a través de la creación de nuevas cadenas de suministros, utilizando el programa SCM *(supply chain management)* al objeto de conseguir reducir al máximo los costes de las materias primas y su logística.

Los directivos y empleados tendrán acceso a la información y podrán integrarse fácilmente en equipos de trabajo de la misma empresa o de otras para tratar de facilitar la realización de tareas comunes a través del *groupware*. El *groupware* es un nuevo instrumento de gestión empresarial que une a través de las tecnologías de la información y comunicación a los grupos de trabajo para colaborar y coordinar las tareas encomendadas de modo que se realicen de la forma más eficiente y a menor coste.

La contabilidad cuenta en sus desarrollos con las bases conceptuales para la manipulación e interpretación de estos sistemas automatizados de información aplicados a la empresa, ya que desde su origen se configuraron como el primer sistema de información empresarial que, operando con bases de datos clasificatorias, elaboraban información sobre la evolución del patrimonio, personal o empresarial.

Por una parte, la partida doble constituye la base de la arquitectura del patrimonio, ya que somete tanto los fondos propios aportados a la empresa como las siguientes transacciones económicas a una clasificación dual que representa una generalización conceptual de la clasificación bidimensional que se aplica a toda transacción económica, captada desde dos flujos de signo contrario (financiación-inversión) y que por agregación se traslada a los cambios cuantitativos y cualitativos que se producen en el patrimonio empresarial.

© Ediciones Pirámide

Esta propiedad bidimensional, que establece una doble clasificación, tiene, en opinión del profesor Ijiri[5], una fundamentación profunda, consistente en su naturaleza casual. Así, expresa, «no puede decirse que hayamos explicado completamente los fundamentos matemáticos, filosóficos y prácticos del sistema de partida doble. Por ejemplo, no está claro aún si hemos comprendido: 1) que hay dos tipos de partida doble a los cuales podríamos denominar *partida doble clasificativa* y *partida doble causal;* 2) que la partida doble clasificativa puede conducirnos a una partida múltiple mediante la incorporación de más de dos clasificaciones; 3) que la causalidad entre un incremento y un decremento de activos es lo que hace doble la partida doble, y 4) que la significación real del sistema de partida doble consiste no en la belleza del propio sistema, sino en su impacto en nuestro pensamiento al forzarnos a buscar la cadena causal entre el cambio de los activos; por consiguiente, el elemento esencial en la partida doble es la relación causal entre un incremento y un decremento en los recursos presentes y futuros de una entidad. Este punto precisa un mayor énfasis en la enseñanza de la contabilidad. Así, quizá sea mejor enseñar el sistema de partida doble no como un mecanismo de doble clasificación, tal como habitualmente se hace (por ejemplo, al emplear la ecuación activo = pasivo), sino como un sistema por el cual un incremento y un decremento en los recursos presentes y futuros de una entidad son ligados a través de una relación causal, es decir, describir el sistema de partida doble no estadísticamente, sino dinámicamente».

4. CONCEPTO Y OBJETIVOS DE LA CONTABILIDAD DE COSTES Y EL CONTROL DE GESTIÓN

Ya hemos visto que la contabilidad directiva es un sistema de información omnicomprensivo que incluye la contabilidad financiera, que registra cronológicamente todas las transacciones que inducen cambios en el patrimonio empresarial (hechos contables), conforme a unos criterios de registro o reconocimiento contable, normas de valoración y principios contables generalmente aceptados, y la contabilidad de costes, cuyo campo de información es el análisis detallado de las operaciones, a través de los diversos modelos de costes, para controlar la transformación técnico-económica de los *inputs* o recursos en los *outputs,* productos y servicios obtenidos, se define como una parte de la contabilidad de dirección que tiene por objeto la captación, medición, registro, valoración y control de la circulación interna de valores de la empresa, con el fin de suministrar información para la toma de decisiones sobre la producción, formación interna de precios de coste y sobre la política de precios de venta y análisis de los resultados, mediante el contraste con la información que revela el mercado de factores y productos, basándose en las leyes técnicas de producción, las leyes sociales de organización y las leyes económicas de mercado.

---

[5] Y. Ijiri (1967): *The Fundations of Accounting Measuremen,* p. 102. New Jersey: Ed. Prentice Hall Inc.

© Ediciones Pirámide

El control de gestión, llamado también por los auditores «control interno», es parte de la contabilidad de dirección que se encarga de forma específica de controlar el cumplimiento de los objetivos de la empresa representados en el plan de gestión aprobado por los órganos de dirección, estableciendo los mecanismos de coordinación de medio y largo plazo, mediante propuestas de cambio organizacional, orientados por el análisis contable y el *benchmarking*.

Los objetivos tradicionales que se asignan a la contabilidad de costes son:

— Generar información usada por la contabilidad financiera: valoración de stocks y medida de resultados.
— Realizar información útil para la toma de decisiones.
— Establecer la información para la planificación y control de las actividades y procesos de la empresa.

Para que la contabilidad de costes opere con garantías, es necesario que los supuestos y relaciones que se establezcan se encuentren basados en las leyes técnicas, económicas y sociales que rigen el comportamiento de los fenómenos empresariales. De esta forma la inseguridad del cálculo de costes a que aluden la mayoría de los autores se verá reducida al mínimo posible.

Los problemas fundamentales que se plantean en la contabilidad de costes son:

1. La subjetividad e inseguridad de las valoraciones.
2. La captación y agregación de las clases de costes que tienen diferentes leyes de variación, dentro de la combinación productiva.
3. La adaptación de las funciones productivas a las estructuras y procesos organizativos que componen la cadena de valor de la empresa.
4. La explicitación de un conjunto de *costs drivers* o costetransmisores que transmitan de forma acumulativa la relación causal de la transformación del consumo de recursos en productos y servicios a través de la compleja interrelación de la cadena de valor de la empresa.
5. La obtención de costes para los distintos niveles de utilización de la capacidad productiva.
6. La inclusión del coste de los capitales propios y ajenos utilizados.
7. El reflejo del efecto de la inflación en el cálculo de costes y resultados.

Todo ello lleva a la conclusión generalizada de que los costes no son, en ninguna de sus fases, una magnitud unívoca o perfectamente determinada. En el proceso de cálculo de costes es necesario realizar una interpretación previa de las condiciones iniciales del proceso técnico y organizativo en el que se desenvuelve la actividad económica de la empresa. Posteriormente, mediante la aplicación de las leyes técnicas, económicas y sociales, se realiza un conjunto de convenciones bajo el principio de

© Ediciones Pirámide

causalidad, que nos lleva del mejor modo posible a la interpretación, explicación y control de la transformación del valor de los factores consumidos en el valor de los *outputs* o productos obtenidos, comprendiendo todos los eslabones que forman la cadena de valor de la empresa.

El planteamiento que aquí se realiza de la contabilidad de costes puede parecer muy extensivo, dando pie al planteamiento de la delimitación de la clase de información que cae dentro de su ámbito. Para nosotros, en términos generales, la demarcación entre la información contable y la que no lo es viene delimitada por la posibilidad de su cuantificación y control dentro del proceso circulatorio que genera la actividad económica de la empresa, que pueda tener influencia en el presente o en el futuro sobre el valor de su patrimonio y resultados.

La contabilidad de costes, analítica o de dirección tiene unos orígenes remotos, ya que desde antiguo la contabilidad ha realizado análisis y determinaciones de precios de costes y resultados por áreas o productos. Sin embargo, el desarrollo y perfeccionamiento de los sistemas de costes son más recientes y se pueden asociar a la historia del desarrollo industrial. Según se han ido generando y perfeccionando los sistemas de producción, la contabilidad de costes se ha ido perfeccionando a fin de obtener información más pertinente para el control y toma de decisiones de las empresas.

Posteriormente, la contabilidad de costes ha sido la base de desarrollo de nuevas figuras de información y control asociadas, que se conocen por control presupuestario, control de gestión y control por objetivos.

El primer paso consistió en el establecimiento de sistemas de costes históricos que pretenden establecer las relaciones y correspondencias entre los consumos de los factores con el precio de coste de los productos obtenidos.

Para este objetivo se introdujo un primer subsistema, denominado «inorgánico», que trata de relacionar directamente las clases de costes con los portadores de costes. Este subsistema es inconsistente porque no tiene en cuenta el conjunto de medidas que guardan la proporcionalidad y diferenciación de la correspondencia de los costes con los precios de coste, que se halla en la estructura organizativa representada por las secciones.

Posteriormente aparece el sistema de costes orgánico, que agrega y homogeneiza los consumos en las cuentas de las secciones, cuya actividad o rendimiento se basa en las leyes técnicas y económicas de la producción, que son las que sirven de base para el establecimiento de los módulos de imputación de costes a los portadores.

Más tarde aparecen los sistemas de coste estándar, que ya se basan en el principio de proporcionalidad y diferenciación de las unidades de obra que operan de bases de imputación pero que, además, añaden un valor norma de las variables, introduciendo de este modo un sistema de control. Las desviaciones de las variables norma sirven para explicar las desviaciones de los costes de los portadores.

Posteriormente aparece el sistema de costes por secciones, en el que todo el intervalo normativo de las variables es asignado y controlado a través de la responsabilidad de las secciones, considerándose las desviaciones positivas o negativas de los costes

© Ediciones Pirámide

como el resultado positivo o negativo de las secciones, ampliándose el control de la sección de ventas a las desviaciones entre las cantidades y precios previstos y las ventas reales obtenidas, lo que permite sistematizar una información estructurada del sistema interno de precios de coste que, comparándolo con los precios que revela el mercado, genera una información potente y precisa para decidir los programas de producción a corto plazo y los programas de inversión a largo plazo.

Recientemente ha aparecido el modelo de costes por actividades (ABC), que basa su tesis en que el objetivo de los modelos de costes no es sólo minimizar éstos, sino sustancialmente gerenciar el valor que asigna el mercado a través de los precios; por tanto, deben eliminarse todos aquellos costes que no creen suficiente valor.

El sistema de costes por actividades pretende establecer el conjunto de acciones que tienen por objetivo la creación de valor empresarial, mediante la medición del consumo de recursos que realizan las actividades y que encuentran la relación causal de imputación de costes a los productos y servicios obtenidos.

El primer paso para el establecimiento de este modelo consiste en especificar las actividades que componen la cadena de valor de la empresa.

Estas actividades se agrupan en *pools* homogéneos, que constituyen el conjunto de costes que pueden imputarse mediante un único *cost driver*.

Se determinan los *cost drivers* o costetransmisores o generadores de coste que imputan los costes de las actividades y *pools* homogéneos a los costes de los productos y servicios.

Los nuevos enfoques de la contabilidad de costes indican el cambio de orientación tradicional de los costes para informes internos y para realizar las cuentas anuales a un papel más activo en generar información para que la dirección de la empresa efectúe con más acierto la estrategia competitiva de ésta, que se centra en primer lugar en enfocar los informes hacia el servicio y valor que los clientes perciben, midiendo directamente su rentabilidad y orientando la cadena de valor a los mercados que incrementan ingresos y reduciendo la cuota en los que producen pérdidas.

Como resumen, podemos precisar los nuevos objetivos de la contabilidad de costes, que pasan por implementar un sistema de dirección de costes estratégico:

— **Diseñar** un sistema de información que refleje la estructura y el funcionamiento de la organización de modo que permita a la dirección la mejor toma de decisiones, tácticas y estratégicas, a corto plazo.
— **Organizar** el sistema de costes estrechamente relacionado con la cadena de valor, de tal forma que en todos los niveles de la organización se comprenda la relación entre el consumo de recursos y las actividades que crean valor.
— **Establecer** un sistema de costes integrado que seleccione los *costs pools* más adecuados, utilizando posteriormente los *cost drivers* que transmiten las relaciones funcionales causales sobre el coste de los productos y servicios obtenidos.
— **Desarrollar** un sistema de análisis para ayudar a la dirección a identificar las oportunidades de mejora continua, a la utilización total de las actividades y

© Ediciones Pirámide

procesos, a diseñar los objetivos de coste *(target costing)* y a dirigir los cambios continuos que se producen en el entorno y que tienen que tener su referencia en la reingeniería continua de los procesos y cadena de valor de la empresa.

5. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA CONTABILIDAD DE COSTES Y EL CONTROL DE GESTIÓN

La contabilidad de costes, que suele llamarse en Francia contabilidad analítica, en Alemania contabilidad interna o industrial y en Estados Unidos contabilidad gerencial, ha centrado su énfasis en la elaboración de información relevante para la toma de decisiones por la organización empresarial. En los llamados modelos tradicionales el análisis y control se centraba en el presente y en el pasado, pero actualmente se tiene en cuenta de forma primordial el futuro a través del pensamiento estratégico, para que los directivos y empresarios tomen las decisiones de inversión que traten de situar a la empresa en cada momento en el óptimo de explotación, es decir, en la dimensión adecuada para la explotación del mercado o mercados en que compita.

Desde esta nueva perspectiva, la contabilidad de costes y el control de gestión pasan a tener como objetivo central la elaboración de la información para mantener la capacidad competitiva de la empresa, incentivando a todos los agentes internos y externos de la empresa *(shareholders* y *stakeholders)* para que cooperen en la consecución de los objetivos de corto y largo plazo de la empresa, que son múltiples e interrelacionados:

- **Financiero:** maximizar el valor de la empresa para los accionistas.
- **Comercial:** maximizar el valor de la empresa para los clientes.
- **Organizativo:** optimizar la cadena de valor de la empresa mediante la innovación y mejora continua de la organización, basada en la calidad total y mínimo coste, a través del aprendizaje continuado, que se mantendrá activo a través de los sistemas de remuneración por incentivos.
- **Estratégico-competitivo:** establecer un sistema de decisiones estratégicas basado en el conocimiento de los competidores y en acertadas previsiones sobre el futuro de los mercados, a través del uso eficiente de la investigación y desarrollo y la aplicación de las nuevas tecnologías.

Todas estas necesidades de información han de plasmarse en las tres clases de actividades fundamentales que de forma interactiva conforman la gestión de las empresas:

- **Planificación.** Proceso de fijación de objetivos y toma de decisiones.

© Ediciones Pirámide

— **Organización.** Sistematización de la autoridad y responsabilidad en la ejecución de la actividad económico-empresarial.
— **Control de gestión.** Operación por la que el sistema de toma de decisiones persigue el cumplimiento de sus objetivos mediante la comparación de los resultados obtenidos con los previstos, a través del cálculo de desviaciones y la manipulación de las variables de acción correctoras que sigue la secuencia de planificación → decisión → gestión → control.

La primera preocupación que se explicitó en el ámbito de la información empresarial moderna fue dirigida al control de los costes directos. La productividad de las materias primas y de la mano de obra fue primordial en los primeros estadios del desarrollo industrial. La calidad y adecuación de las materias primas han sido una constante para obtener productos manufacturados de calidad o de bajo precio, armas que han sido utilizadas en la conquista de mercados. Uno de los últimos desarrollos técnicos con esta línea lo constituye el análisis del valor de los materiales, que clasifica éstos con relación a la funcionalidad que tienen para conseguir, a rendimientos equivalentes, costes inferiores.

El control de la mano de obra, y el incremento de su productividad, tienen una extensa trayectoria, que ha sido tamizada por las distintas corrientes filosóficas y sociales en boga. Desde el uso extremo e intensivo del factor humano, sin tener en cuenta sus aspectos de dignidad o respeto, hasta teorías refinadas y sofisticadas sobre la inducción de sus motivaciones personales para incorporarlo, por convencimiento, al proceso productivo. La ley de bronce del salario, el salario mínimo, los sistemas de retribución por primas, la valoración de tareas, los cursos de adiestramiento, los incentivos por rendimiento, la participación en decisiones y beneficios, las teorías sociológicas del trabajo, las teorías de solución de conflictos, el nuevo enfoque de la dirección de recursos humanos, etc., forman un largo historial de un asunto que es obvio, pero que la simplificación de las modelizaciones invita a olvidar: la producción se hace por el hombre y para el hombre, luego éste es un tema sustancial de toda la ciencia económica, ya sea general o de la empresa.

El segundo gran tema que aborda la contabilidad de costes se refiere al control de los consumos de los factores indirectos, comenzando por la depreciación de los equipos fijos, inmuebles, maquinaria, instalaciones, cuyos costes asociados comenzaron siendo reducidos pero posteriormente pasaron a ser de una cuantía e importancia excepcionales, en la medida en que la búsqueda de costes unitarios bajos fue forzando la escala productiva, lo que implicó comprometer capitales más importantes en cada proyecto de inversión.

El crecimiento del tamaño de las empresas, y en consecuencia de las organizaciones que las controlan, contribuyó al crecimiento urgente de los demás costes indirectos, lo que complicó en gran medida la toma de decisiones, volviendo a resurgir todo el problema de la búsqueda de la información necesaria para dirigir, obligando a nuevos esfuerzos de motivación del personal y formas de organización que permitieran trasladar el ímpetu empresarial a conjuntos más reducidos y homogéneos (di-

© Ediciones Pirámide

visiones, secciones, departamentos), cuya suma compone la unidad global de la empresa.

Esta secuencia real se ha visto reflejada en el desarrollo de esta disciplina en las siguientes materias, que enunciamos a título de catálogo:

— *Estimación y control de costes:* control de la mano de obra y de los almacenes. Estudios sobre costes fijos y variables. Control de la productividad industrial y de los costes estándares. Control de costes, producción, comercialización, administración y financiación.

— *Planificación y presupuestación y control empresarial:* centros de coste. Centros de responsabilidad. Centros de ingresos. Centros de beneficio y centros de inversión. Análisis e investigación de desviaciones. Coste-volumen de producción-beneficio.

— *Motivación en la gestión empresarial:* costes controlables y no controlables. Control por excepción. Control de gestión. Presupuestos por programa (PPBS). Presupuestos de gastos discrecionales. Presupuesto en base cero. Círculos de calidad. Contabilidad de excedentes *(surplus)* y auditoría de gestión.

— *Modelos de costes:* Coste completo. *Direct costing*. Contabilidad por pedidos. Contabilidad por procesos. Contabilidad por centros. Precios de transferencia, reparto, distribución y estadísticas de costes y planes de cuentas.

— *Modelo de costes por actividades*.

— *Investigaciones específicas de costes:* control temporal de costes (PERT). Curvas de aprendizaje. Técnicas de estimación y previsión de costes. Costes implícitos o de oportunidad. Costes relevantes para toma de decisiones. Política de precios y mezcla de productos. Análisis de resultados por productos y mercados. Presupuestos de capital y sistemas de información.

— *Modernas técnicas de contabilidad de costes:* modelo de costes basado en actividades. Costes de calidad total. Sistema de producción justo a tiempo (JIT). Sistemas de programación de inventario cero. Método del objetivo de coste *(cost object).* Proceso de liderazgo competitivo *benchmarking*. Reingeniería de procesos.

Esta lista de materias sólo nos hace entrever una panorámica de las múltiples cuestiones que pueden ser analizadas en la contabilidad de costes, aunque, en todo caso, al ser la contabilidad una ciencia informativa, no tiene que verse su utilidad como una finalidad en sí misma, sino en relación con su capacidad de convencimiento, para motivar a la organización tanto a conseguir los objetivos previamente especificados como a reducir la incertidumbre en la nueva, continua y secuencial toma de decisiones empresariales.

Según el profesor Gonzalo Angulo[6], la contabilidad de costes puede enfocarse de dos maneras diferentes: activa y pasiva, con respecto a la influencia en la motivación

[6] J. A. Gonzalo Angulo (1987): *Técnicas presupuestarias y comportamiento humano,* Conferencia dictada en Sigüenza. Curso de la Universidad de Alcalá de Henares, julio.

© Ediciones Pirámide

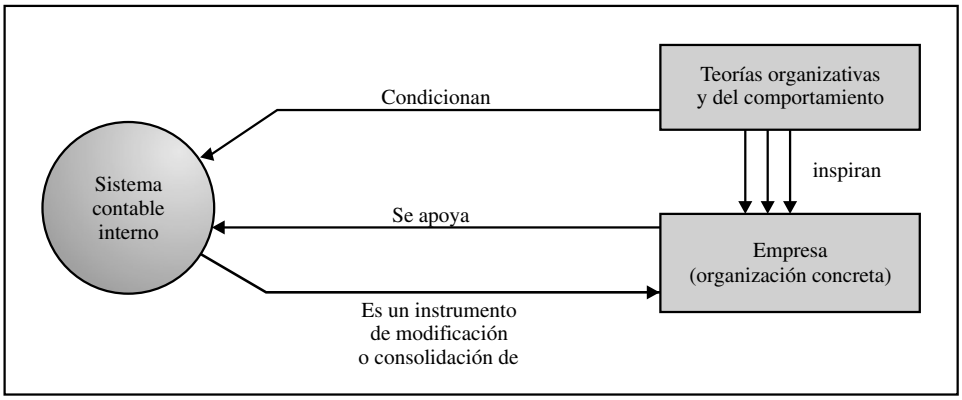


Figura 1.4.

y comportamiento humano en la empresa, cuya interacción queda reflejada en la figura 1.4 que el mismo autor propone.

La contabilidad de costes juega en dos formas diferentes con el tipo de organización existente:

1. La contabilidad ha de plegarse a la organización, respetando las relaciones de poder, de influencia y de jerarquías establecidas, la cadena de mando y de responsabilidad. Así, por ejemplo, el sistema contable interno ha de tener bien delimitadas las informaciones que dará a cada responsable en un sistema de dirección por excepción.
2. Pueden utilizarse medios contables para rediseñar la organización, para dar prioridad a unas funciones o niveles en detrimento de otros, para volver a definir responsabilidades, etc. El contable debe ser consciente de su posición en la organización y de los fines que ésta persigue, ya que la información indiscriminada y sin propósito, en el ámbito interno, no tiene sentido.

Ya sea tomando una posición activa o pasiva, la contabilidad de gestión ha de promover continuamente el tejido nervioso que forma la organización de la empresa, así como dar información para tomar las mejores decisiones empresariales.

6. LA GESTIÓN ESTRATÉGICA DE LOS COSTES A TRAVÉS DEL ANÁLISIS DE LA CADENA DE VALOR

En la sociedad actual, con capacidad libre de tomar decisiones en el ámbito económico, los consumidores, a través de la información que revelan los precios, regulan

© Ediciones Pirámide

y deciden la mayoría de las decisiones que deben tomar las empresas productivas, comercializadoras y de servicios para abastecer los mercados, lo que implica el triunfo continuo de las combinaciones productivas más eficientes, reflejadas en la estructura de la cadena de valor de cada empresa.

También debe tenerse en cuenta que en todos los sistemas económicos existe un sector público cuyas decisiones no se basan estrictamente en el criterio de eficiencia económica sino que su objetivo es la eficiencia social, aunque existe una controversia generalizada sobre si la eficiencia de la gestión privada coincide más claramente con la eficiencia social, ya que los poderes públicos, y sus servidores, han demostrado, en muchas ocasiones, una falta manifiesta de eficacia.

El conocido modelo de libre competencia entre las empresas supone genéricamente que es la mejor forma de distribución de los recursos escasos de una comunidad nacional, ya que la demanda de los consumidores se orienta por la información que revelan los precios, aunque actualmente la intervención de las autoridades municipales, comunidades autónomas, estatales y supraestatales distorsiona continuamente el funcionamiento de la libre concurrencia de los mercados.

Por tanto, cada empresa debe medir su capacidad de adaptación al mercado por los resultados obtenidos, calculados por la diferencia entre los ingresos y los costes totales, que incluyen los sueldos del empresario y el coste de los capitales propios, según la siguiente expresión:

$$R_{(x)} = I_x - CT_x = \sum_x p_x - \sum_x cv_x - CF$$

Este planteamiento, que vale para cada empresa individual, vale también para el conjunto de empresas que forma cada sector, ya que en el análisis de la situación económica concreta de cada empresa no sólo consta como dato sustancial su actuación frente a la demanda, sino la reacción de su competencia nacional e internacional en la captación y disputa de la demanda potencial.

El postulado esencial que sirve para interpretar la actuación de la empresa se basa en el supuesto de «conducta racional» para la consecución de los objetivos de carácter económico y social. Si este postulado falla, y en la realidad es posible que suceda muchas veces, el análisis económico pierde las reglas de interpretación del juego, dando por sentado que en la competencia económica puede haber tácticas y estrategias o, dicho de otro modo, políticas a corto y largo plazo e interpretaciones diversas de la maximización del beneficio; si la intencionalidad de actuación de un contendiente no es estrictamente de racionalidad económica, las decisiones dimanantes de esta posición no podrán interpretarse correctamente. Un ejemplo de estas actuaciones puede verse en los telefilmes de ricos, tan en boga actualmente en la televisión, en los que la conducta de sus empresas está más inclinada a destruir al contrario, en función de pasiones humanas, que a conseguir el máximo beneficio propio.

El objetivo sustancial que la empresa capitalista trata de obtener a corto plazo es la maximización del beneficio, variable esta que representa la idea fuerza que ha logrado un nivel de desarrollo en el mundo occidental a partir de la Revolución Indus-

© Ediciones Pirámide

trial, dando lugar, en nuestros días, a la expansión interminable de las empresas multinacionales, que representan las únicas fuerzas capaces de saltar las viejas barreras de las patrias, razas y continentes. Se debe admitir que este beneficio, si cumple las normas legales de la sociedad, constituye una variable positiva para el desarrollo de las comunidades nacionales e internacionales, siempre, claro está, que haya un grado suficiente de libre competencia.

La eficiencia diferencial de las empresas se ha conseguido en general por la vía de la especialización intensiva o por los beneficios de aumentar la escala de producción y el nivel de las compras y ventas. Así, se admite también que objetivos de crecimiento de la empresa, maximización de los ingresos, seguridad financiera, mantenimiento y expansión de mercados, diversificación de riesgos en pro de la supervivencia y elevación del bienestar de los trabajadores, accionistas y consumidores en general pueden ser objetivos complementarios del beneficio máximo que implicarán la adopción de decisiones de compatibilidad pertinentes.

La dirección de las empresas constituye otro factor sustancial a investigar. En la práctica, la empresa como mecanismo social de acción necesita un cerebro que organice toda la actividad económica de forma sinérgica positiva para la consecución máxima de los objetivos. La dirección es el cerebro central de la organización y puede ser, para cada empresa o ámbito de empresa, unipersonal o pluripersonal. Dentro de las empresas de gran dimensión, la terminología empleada se corresponde con dirección centralizada o descentralizada.

El ideal de una buena dirección consiste en que el cerebro central decida, coordine, controle y, en su caso, ejecute la actividad económica de la empresa como un sistema único que se dirige de la forma más eficiente a la consecución de sus objetivos.

Cuando la dirección se multipersonaliza o se descentraliza, el ideal consiste en que la suma de las decisiones de las múltiples subdirecciones coincida con lo que haría un cerebro central que tuviera capacidad de realizar la dirección total. Esta sinergia y convergencia de esfuerzos directivos se consigue a través de los consejos de administración y comités de dirección, que tienen por objeto desvincular a las organizaciones de los estados de ánimo y otras tendencias no racionales de cada uno de los miembros de la dirección.

El aumento continuado de la competencia, debido sustancialmente a la globalización económica y financiera, y la evolución tan sorprendente de las TIC (técnicas de información y comunicación) han vuelto a centrar en el primer plano el papel estratégico de los costes, basados naturalmente en la cadena de valor de cada empresa, ya que en un mundo de empresas precioaceptantes es necesario realizar un análisis de las fuerzas y oportunidades internas para proyectarlas de la forma más adecuada al mundo externo. La empresa produce para el mercado; por tanto, todas las operaciones de transformación internas deben estar guiadas totalmente por la decisión de los consumidores.

Como nos indica Porter[7], «la esencia de la formulación de una estrategia competitiva consiste en relacionar a la empresa con su medio ambiente, involucrando la

[7] M. E. Porter (1982): *Estrategia competitiva,* pp. 17 y ss. México: CECSA.

© Ediciones Pirámide

consideración de cuatro factores clave que determinan los límites con que una empresa puede obtener el éxito. Los puntos fuertes y débiles conforman su perfil de actividades y habilidades con relación a sus competidores, incluyendo recursos financieros, posición tecnológica, identificación de marcas, etcétera. Los valores propios de una organización son las motivaciones y necesidades de los directivos clave y de otro personal que debe implantar la estrategia elegida. Las fuerzas y debilidades, combinadas con los valores, determinan los límites internos a la estrategia competitiva que una empresa puede adoptar con éxito», según se muestra en la figura 1.5.

Considerando que cada sector industrial, comercial, de servicios o financiero es el conjunto de empresas que producen productos o servicios sustitutivos, dentro de un ámbito no afectado por barreras diferenciadoras institucionales, la competencia según Porter «aflora en forma continua para hacer bajar la tasa de rendimiento sobre la inversión del capital hacia la tasa competitiva del rendimiento mínimo; de mercado de perfecta competencia. Como los inversionistas no tolerarán rendimientos por debajo de esta tasa, debido a la alternativa de inversión en otros sectores con mayor rendimiento, las empresas que habitualmente tienen una rentabilidad inferior a este rendimiento quedarán fuera del mercado. La presencia de tasas de rendimiento mayores al rendimiento ajustado del mercado libre sirve para estimular la inversión del capital en los sectores más rentables, ya sea mediante nuevas empresas, o inversiones adicionales de las empresas existentes.

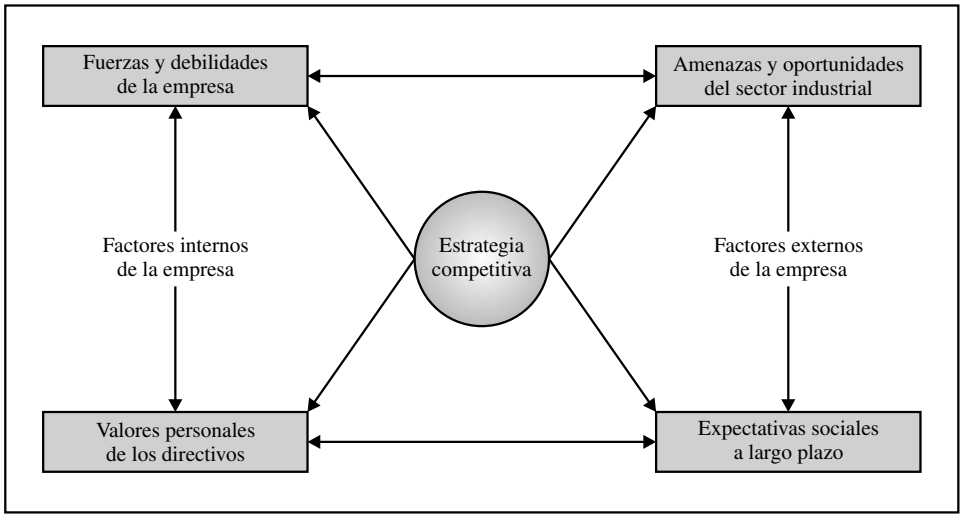


Figura 1.5.

»Las cinco fuerzas competitivas, que se muestran en la figura 1.6:

© Ediciones Pirámide

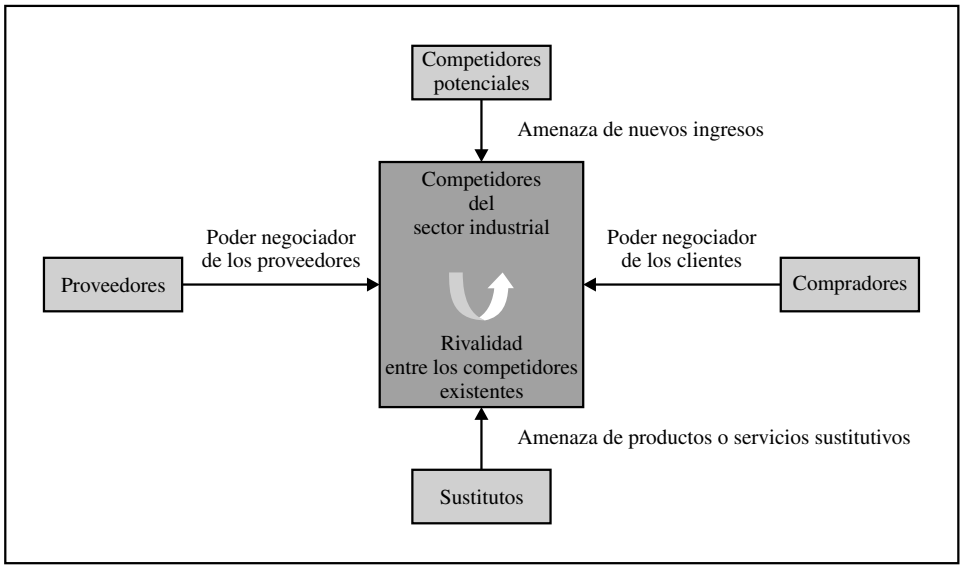


Figura 1.6.

— nuevos ingresos de empresas;
— amenazas de productos sustitutivos;
— poder negociador de los clientes;
— poder negociador de los proveedores, y
— rivalidad entre los actuales competidores,

reflejan el hecho de que la competencia de los sectores va más allá de los simples competidores».

Las tres estrategias generales que menciona Porter para realizar mejor gestión que otras empresas del sector están relacionadas directamente con la gestión estratégica de costes:

1. Liderazgo en costes mediante el aprovechamiento máximo de las economías de escala y minimización de costes.
2. Diferenciación del producto o servicio que ofrece la empresa, creando una especialización de producto o servicio que sea percibido en el mercado como único.
3. Segmentación de la clientela a través de líneas de producto, sector geográfico, capa social o idiosincrasias específicas.

La gestión estratégica de costes enfoca como primer objetivo organizar la información para que la organización empresarial se mantenga competitiva, logrando la mejo-

© Ediciones Pirámide