

PARTE I. Conceptos fundamentales en el análisis del ámbito interno de la empresa.

Fundamentos básicos de la contabilidad de costes y de gestión

Tema 1. Consideraciones previas

- La circulación económica en la empresa, ámbito interno y externo de la empresa
- Análisis formal del proceso productivo en la empresa
- División de la contabilidad. Concepto y objetivos de la contabilidad de costes y de gestión
- Relación y diferencia entra la contabilidad de costes o interna de la empresa y la contabilidad financiera
- El Controller de la empresa

Tema 2. La magnitud del coste

- Terminología básica de costes: Concepto de coste, objeto de coste, portador del coste
- Coste, gasto, pérdida, inversión
- Relatividad del coste

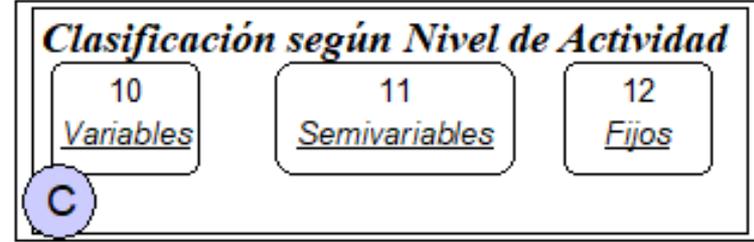
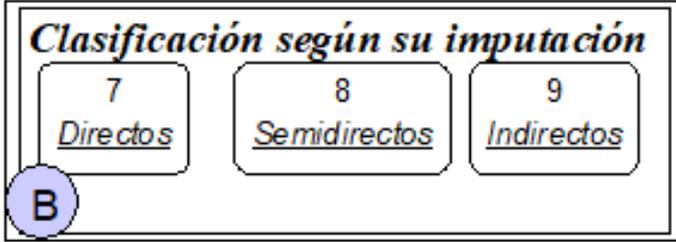
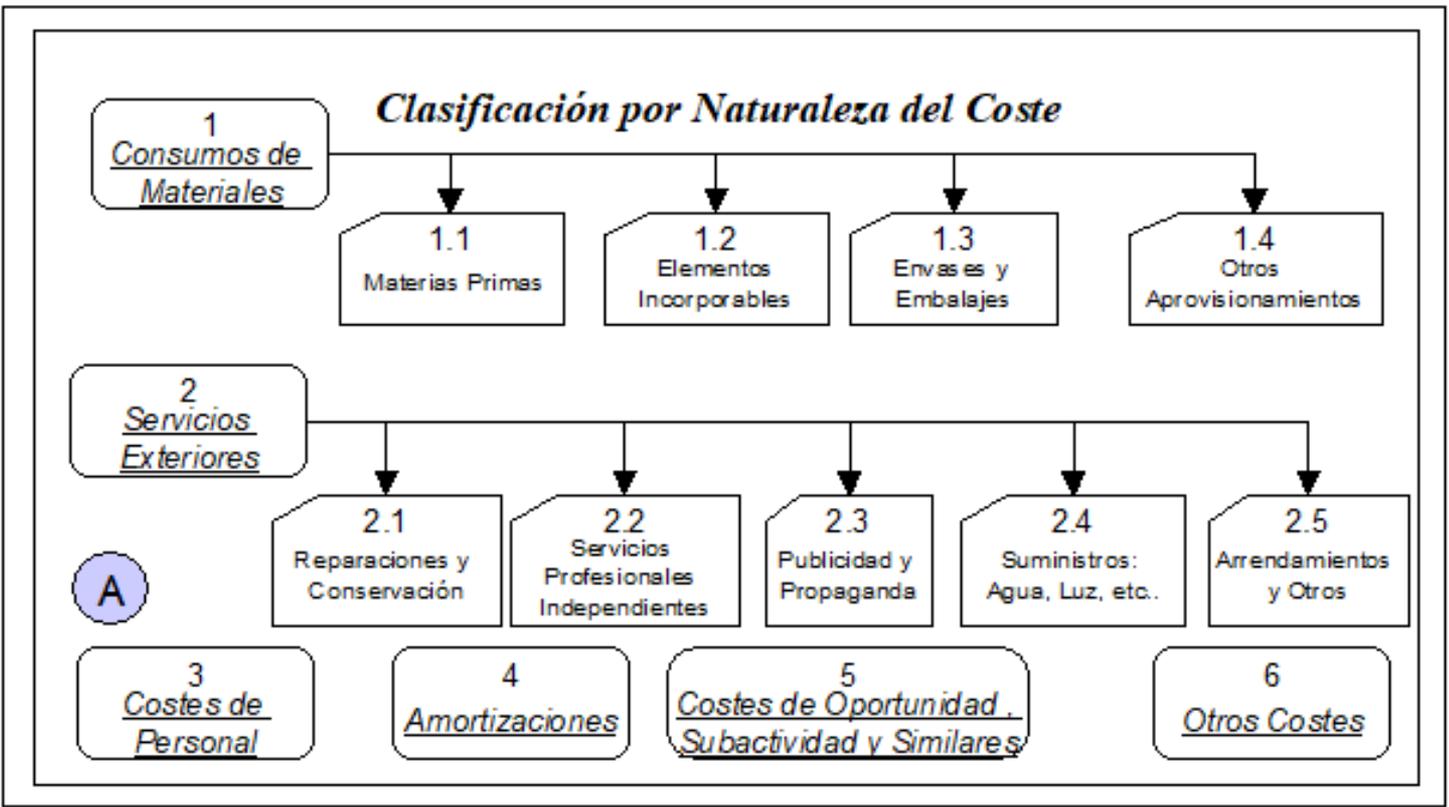
Tema 3. Clasificación de los costes

- Principales criterios de clasificación de los costes
- La estructura del proceso de formación del coste
- Costes del producto y del periodo. El proceso de formación del coste total
- Estadística de costes y estadísticas de resultados

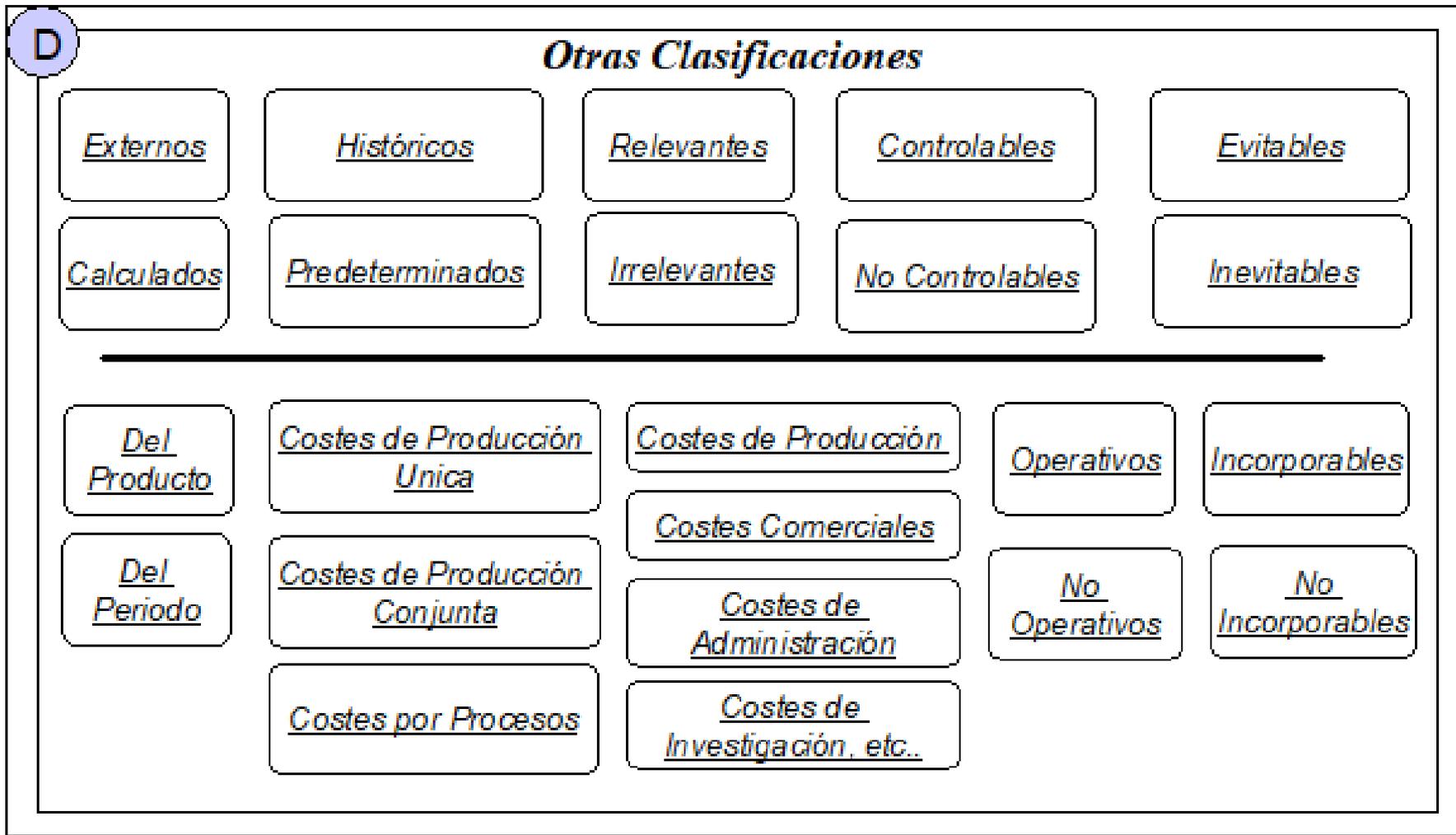
Esquema general: criterios de clasificación de costes

Los costes pueden ser clasificados atendiendo a distintos criterios, algunos de los cuales se utilizan con más frecuencia que otros e incluso los más habitual es utilizar una combinación de los mismos, diversos criterios para un mismo elemento.

Criterios de clasificación mas comunes



Otros criterios de clasificación de costes



60. COMPRAS

- 600. Compras de mercaderías
- 601. Compras de materias primas
- 602. Compras de otros aprovisionamientos
- 606. Descuentos sobre compras por pronto pago
- 607. Trabajos realizados por otras empresas
- 608. Devoluciones de compras y operaciones similares
- 609. "Rappels" por compras

61. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS

- 610. Variación de existencias de mercaderías
- 611. Variación de existencias de materias primas
- 612. Variación de existencias de otros aprovisionamientos

62. SERVICIOS EXTERIORES

- 620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio
- 621. Arrendamientos y cánones
- 622. Reparaciones y conservación
- 623. Servicios de profesionales independientes
- 624. Transportes
- 625. Primas de seguros
- 626. Servicios bancarios y similares
- 627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas
- 628. Suministros
- 629. Otros servicios

63. TRIBUTOS

- 630. Impuesto sobre beneficios
- 631. Otros tributos
- 633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios
- 634. Ajustes negativos en la imposición indirecta
- 636. Devolución de impuestos
- 638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios
- 639. Ajustes positivos en la imposición indirecta

64. GASTOS DE PERSONAL

- 640. Sueldos y salarios
- 641. Indemnizaciones
- 642. Seguridad Social a cargo de la empresa
- 649. Otros gastos sociales

65. OTROS GASTOS DE GESTIÓN

- 650. Pérdidas de créditos comerciales incobrables
- 651. Resultados de operaciones en común
- 659. Otras pérdidas en gestión corriente

66. GASTOS FINANCIEROS

- 661. Intereses de obligaciones y bonos
- 662. Intereses de deudas
- 663. Pérdidas por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable
- 664. Dividendos de acciones o participaciones contabilizadas como pasivos
- 665. Intereses por descuento de efectos
- 666. Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda
- 667. Pérdidas de créditos no comerciales
- 668. Diferencias negativas de cambio
- 669. Otros gastos financieros

67. PÉRDIDAS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES Y GASTOS EXCEPCIONALES

- 670. Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible
- 671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material
- 672. Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias
- 673. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas
- 675. Pérdidas por operaciones con obligaciones propias
- 678. Gastos excepcionales

68. DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES

- 680. Amortización del inmovilizado intangible
- 681. Amortización del inmovilizado material
- 682. Amortización de las inversiones inmobiliarias

69. PÉRDIDAS POR DETERIORO Y OTRAS DOTACIONES

- 690. Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible
- 691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material
- 692. Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias
- 693. Pérdidas por deterioro de existencias
- 694. Pérdidas por deterioro de créditos comerciales
- 695. Dotación a la provisión para operaciones comerciales
- 696. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo
- 697. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo
- 698. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo
- 699. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo

Criterios de clasificación más comunes: Clasificación naturaleza



Las cargas según su naturaleza consiste en diferenciar de acuerdo con las condiciones intrínsecas de cada uno de los gastos periodificados, es decir los costes son clasificados en este caso mediante la identificación de la causa que ha motivado su aparición.

En este caso los costes pueden ser clasificados según la misma agrupación que establece el Plan General de Contabilidad en el Grupo 6, es decir, identificando los conceptos de costes de materiales, personal, servicios exteriores, etc., con las desagregaciones que se estimen oportunas.

Criterios de clasificación más comunes: según su imputación o en relación con el objeto. Costes Directos, Semidirectos e Indirectos

Esta clasificación considera la posibilidad de asignar los costes a los denominados objetivos de costes y que puede ser las actividades, centros de costes y productos

Los **costes directos** son los que pueden ser asignados (afectados) de forma inequívoca y directa al objetivo del coste, es decir si el producto dejará de existir el coste también desaparecería.

Los **costes indirectos** son los que no pueden indentificarse con un objeto de coste concreto (actividad o producto).

Como se puede intuir **gran parte de los costes son duales**, ya que son directos e indirectos a la vez (ej: el sueldo del directivo de la sección de producción es directo para el mencionado centro de coste, pero indirecto para los distintos productos que se fabrican en él). De forma resumida tenemos:

- **Directos**.- son aquellas cargas identificables con el artículo o pedido que los ha motivado, tal ocurre con las materias primas incorporadas al producto, la mano de obra utilizada en su elaboración, etc..
- **Semidirectos**.- Se refieren a los costes que si bien no pueden ser aplicados a un producto, pedido u orden de fabricación, se pueden localizar en un taller, sección o departamento de la empresa, por ejemplo el sueldo del encargado del taller.
- **Indirectos**.- Se llaman así los costes comunes que no pueden ser atribuidos a ningún artículo ni departamento particular, tal es el caso del alquiler de la fábrica, el seguro de incendios, la remuneración del gerente, etc..

Clasificación según su imputación

7

Directos

8

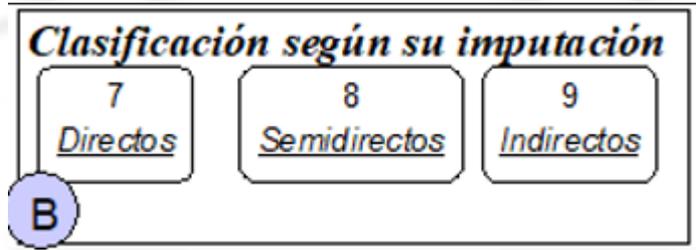
Semidirectos

9

Indirectos

B

A	B	C	D	E	F	G	H	
1	GASTOS DEL PERIODO (Contabilidad) - RADIOGRAFIA DEL GASTO							
2	Asignac. Estimada Indirec.	Gasto Año 20XX		Estimación de Coste (Relevancia)				
3	Asigna.Calculada Directa			Dpto. Almacenaje	Dpto. Transportes	Dpto. Administra.	Dpto. Otros	
4	<i>Conceptos /Detalles</i>	Monetario	%					
5	60-61 Consumos	Combustible	41.500€	7,3%				
6		Aceites y Similares	5.200€	0,9%				
7		Repuestos	12.500€	2,2%				
8		Material de Oficina	7.700€	1,4%				
9		Otros	39.250€	6,9%				
10		Rappels por Compras	2.175€	0,4%				
11		Dtos pronto pago	1.150€	0,2%				
12			102.825€	18,1%				
13		62 Servicios Externos	Seguros	17.000€	3,0%			
14			Asesoría Fiscal/Nóminas	5.000€	0,9%			
15			Publicidad y Rel. Publ	1.450€	0,3%			
16			Telefonía Fija y Movil	2.780€	0,5%			
17	Otras Comunicaciones		700€	0,1%				
18	Asistencia Técnica		2.820€	0,5%				
19	Arrendamientos		4.850€	0,9%				
20	Seguridad y Limpieza		10.000€	1,8%				
21	Reparaciones		6.100€	1,1%				
22	Otras Servicios		4.910€	0,9%				
23	Transportes		2.625€	0,5%				
24	Otros Gastos Directos		1€	0,0%				
25		58.236€	10,2%					
26	63 Impuestos	Impuestos Locales	3.500€	0,6%				
27		Vados	2.600€	0,5%				
28		Otros Impuestos	3.650€	0,6%				
29		Impuestos Gries	1.800€	0,3%				
30		11.550€	2,0%					
31	64 Personal	Sueldos y Salarios	234.720€	41,3%				
32		Seguridad Social	98.480€	17,3%				
33		Dietas y Plus	16.100€	2,8%				
34		Mutuas y Otros	7.000€	1,2%				
35		Vestuario	7.000€	1,2%				
36		Fondo de Pensiones	3.000€	0,5%				
37		Otras Gtos Sociales	7.400€	1,3%				
38		373.700€	65,7%					



Radiografía del gasto

Estructura típica de los costes en restauración (en % sobre las ventas)
Significación de los costes y márgenes sobre los ingresos de explotación

(1) <i>Ingresos de Explotación</i>	100,00%
(2) <i>Consumo Materia Prima</i>	40,00%
(3) <i>Costes Laborales</i>	30,00%
(4) <i>Otros Costes Grales</i>	15,00%
(5) <i>Beneficio Neto:</i>	15,00%

Beneficio Bruto = Ingresos - Costes Materia Prima
(1) - (2)

Benef. Neto = Ingresos - Cost. Materia Prima - Cost. Laborales - Otros Cost. Grales
(1) - (2) - (3) - (4)

Beneficio Neto; 15,00%

Consumo Materia Prima; 40,00%

Costes Laborales; 30,00%

Otros Costes Grales; 15,00%

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	P
		Centros Principales Operativos				Centros Principales No Operativos						Gastos Vs Coste				
		Dpto. Almacenaie		Dpto. Tráfico y Transport		Dpto. Administración		Dpto Otros		TOTAL COSTES		Gastos Contables	Gtos Vs Costes	Notas Relvantes		
		(Instalaciones, Dirección)		Talleres, Flota, Direc. etc		(Conta., asesoria, etc)		(Segurid., Limpi., Grales)		absolut	%					
5	<i>Coste Estimado</i>	absolut	cant.	absolut	cant.	absolut	cant.	absolut	cant.	absolut	%					
32	Sueldos y Salarios	54.508 €	3 Pers	92.419 €	4 Pers	36.338 €	2 Pers	18.169 €	1 Pers	201.434 €		234.720 €	33.286 €	Extras y Sobresueldos		
33	Seguridad Social	27.000 €		44.480 €		18.000 €		9.000 €		98.480 €		98.480 €	- €			
34	Dietas y Plus	3.600 €		6.900 €		2.400 €		1.200 €		14.100 €		16.100 €	2.000 €	Facturas en B y Similares		
35	Mutuas y Otros	2.100 €		2.800 €		1.400 €		700 €		7.000 €		7.000 €	- €			
36	Vestuario	0 €		7.000 €		0 €				7.000 €		7.000 €	- €			
37	Fondo de Pensiones	900 €		1.200 €		600 €		300 €		3.000 €		3.000 €	- €			
38	Otras Gtos Sociales	2.100 €		3.200 €		1.400 €		700 €		7.400 €		7.400 €	- €			
39		90.208 €		157.999 €		60.138 €		30.069 €		338.414 €		373.700 €	35.286 €			
40	Vehiculos		0 Veh	9.696 €	Nota B1	525 €		150 €		10.371 €		13.140 €	2.769 €	Amortiza Fiscal & Real		
41	Construcciones	1.250 €		850 €	Nota B2	600 €		100 €		2.800 €		3.200 €	400 €	Amortiza Fiscal & Real		
42	Pequeño Utillaje	150 €		300 €	Nota B2					450 €		500 €	50 €	Amortiza Fiscal & Real		
43	Software y Hadware	150 €		300 €	Nota B2	450 €				900 €		300 €	600 €	Amortiza Fiscal & Real		
44	Otras Instalaciones	825 €		100 €	Nota B2	155 €				1.080 €		1.800 €	720 €	Amortiza Fiscal & Real		
45	Maquinaria	1.653 €	Nota B	50 €	Nota B2					1.703 €		3.500 €	1.797 €	Amortiza Fiscal & Real		
46	Mobiliario	100 €		75 €	Nota B2	258 €		100 €		533 €		200 €	333 €	Amortiza Fiscal & Real		
47		4.128 €		11.371 €		1.988 €		350 €		17.838 €		22.640 €	4.802 €			
48	Fondo Indemnización	900 €	Nota A	1.200 €	Nota A	525 €		150 €		2.775 €		- €	2.775 €	Coste No gasto		
49	Fondo Gran Reparación	800 €	Nota B	650 €		1.300 €				2.750 €		- €	2.750 €	Coste No gasto		
50	Coste de Oportunidad	1.100 €		4.250 €						5.350 €		- €	5.350 €	Coste No gasto		
51		2.800 €		6.100 €		1.825 €		150 €		10.875 €		- €	10.875 €			
52	TOTAL	142.211 €	26,97%	257.268 €	48,79%	79.701 €	15,12%	48.109 €	9,12%	527.290 €	100%	568.951 €	41.661 €			

Según nivel de actividad: Costes variables, semidirectos y fijos

Los mismos costes analizados anteriormente pueden a su vez ser clasificados en costes variables o fijos en función de su relación con el nivel de actividad de la empresa, es decir para la distinción entre costes fijos y variables es necesario fijar previamente dos variables:



Nivel de actividad:

Desde esta perspectiva se pretende buscar una variable independiente de la función de costes con respecto a la cual se establece la variabilidad del coste. Esta variable es el nivel de actividad, si bien no existe unanimidad respecto a la definición de tal variable que podría medirse como: Ocupación o nivel de producción. - Volumen de producción - Productividad

Limites adecuados:

Una vez definido el nivel de actividad será necesario establecer los límites dentro de los cuales serán válidas las conclusiones obtenidas, esto es, dentro de los cuales la definición de costes fijos y variables sea correcta.

Así, podemos diferenciar los siguientes costes en relación con las variación de la actividad:

- **Los Costes Fijos** están constituidos en general por las ***denominadas cargas de estructura***, que tienen por misión permitir a la empresa mantener su capacidad de servicio. El importe de los costes fijos es constante a lo largo del ejercicio en tanto no varíen los precios de los factores (alquiler, seguros, etc..). Su importe no se ve afectado por el volumen de actividad.

No guardan una relación directa con el volumen de actividad a que se refiere, es decir, no varían ante cambios de actividad, al menos dentro de un rango relevante de actividad.

La imputación de los costes fijos a los productos será siempre subjetiva, ante la imposibilidad de encontrar una clave de distribución representativa totalmente de su comportamiento.

Ante ello se plantean dos posibilidades: imputar los costes fijos a los productos (para conocer, por ejemplo, el valor de las existencias finales) o no imputarlos (interesante en la toma de decisiones de gestión).

- **Los Costes Variables** también conocidos como costes de actividad u operativos son aquellos cuyo significado o importe depende del volumen de actividad.
Es un coste para el que existe correlación directa entre su importe y el volumen de actividad al que se refiere. Entre los costes variables destacan los consumos de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos, por ejemplo.
- **Los Costes Mixtos o Semivariantes** se componen de una parte fija y una variable, tal como ocurre con los costes de mantenimiento y de vehículos, consumo de electricidad, algunas amortizaciones, etc.
Por tanto, para estos costes tendremos que separar la parte fija y variable del mismo para lo cual existe diferentes métodos como estudiaremos mas adelante.

En general los costes directos son variables y los fijos son indirectos, aunque hay excepciones. Por ejemplo, en muchas empresas la energía y el pequeño utillaje suelen ser costes variables e indirectos, y los jefes de producto o la amortización de una viña que produce uva para un solo producto pueden ser costes fijos y directos.

Criterios de clasificación más comunes: Otras clasificaciones.

D

Otras Clasificaciones

Externos

Históricos

Relevantes

Controlables

Evitables

Calculados

Predeterminados

Irrelevantes

No Controlables

Inevitables

Del
Producto

Costes de Producción
Unica

Costes de Producción

Operativos

Incorporables

Costes Comerciales

Del
Periodo

Costes de Producción
Conjunta

Costes de
Administración

No
Operativos

No
Incorporables

Costes por Procesos

Costes de
Investigación, etc..

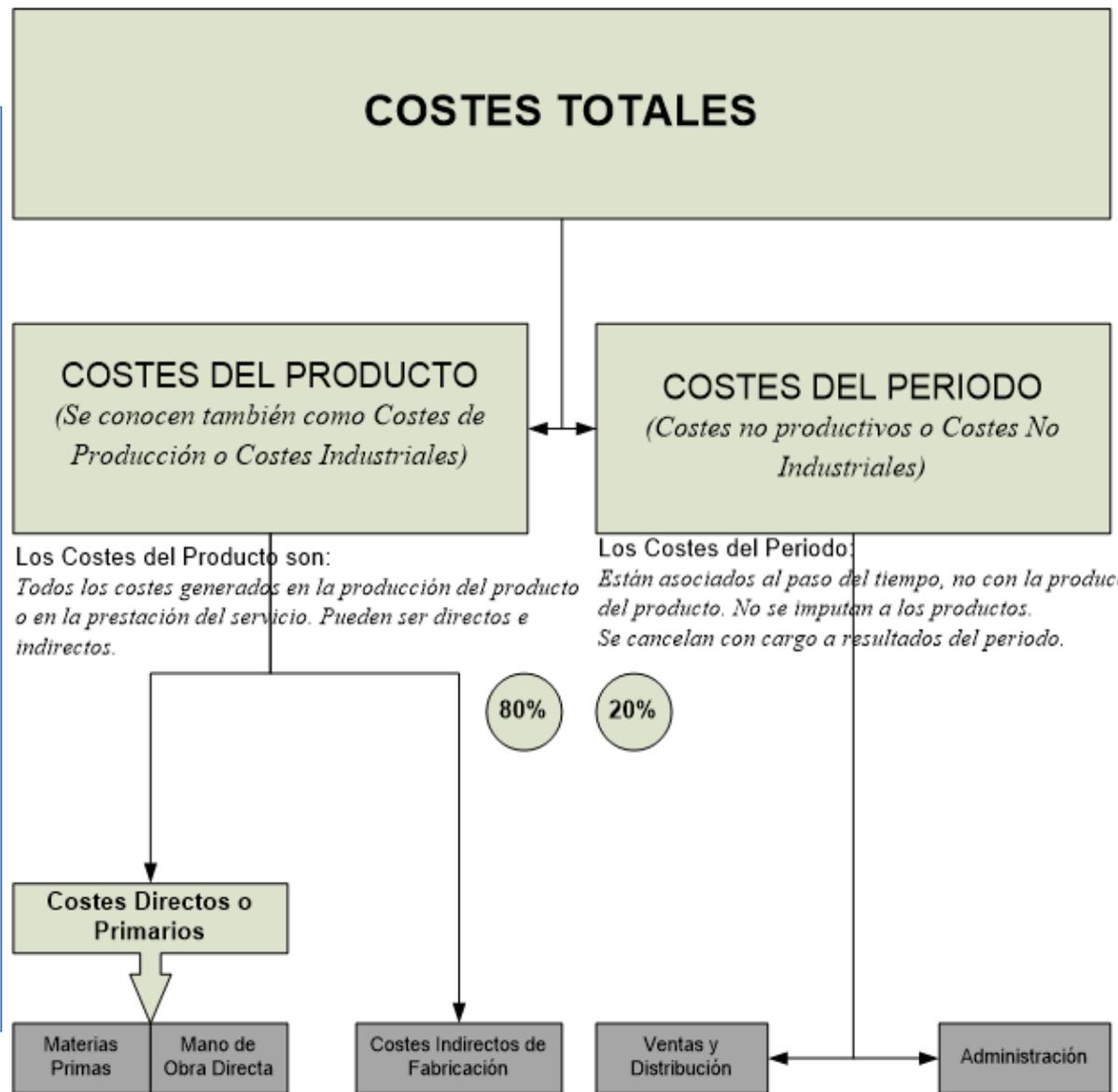
Costes del Producto vs Costes del Periodo

Para facilitar la determinación del resultado del ejercicio, los costes pueden ser clasificados en: Costes del Producto y Costes del Periodo.

Los **costes del producto** son aquellos que pueden ser identificados con la producción del producto o prestación del servicio.

Desde el punto de vista de fabricación, los tres principales elementos de costes son: materiales directos, mano de obra y costes indirectos de fabricación.

El coste del periodo se presume que beneficia únicamente al ejercicio en el que se ha incurrido, y, por tanto, se consume en el ejercicio económico contable.



El proceso de formación del coste total

La formación del coste total en la empresa puede ser contemplado como un proceso de agregación, en el que a partir del coste directo o básico y mediante sucesivas adiciones se llegue al coste total o de empresa.



- **Los costes directos.** Son aquellos que directamente podemos asignar a un producto (materias primas, mano de obra, energía etc.). Son la materia prima, la mano de obra directa, la energía y los componentes de carácter directo que se pueden identificar directamente con el producto o servicio.
- **Los costes generales industriales,** son costes que surgen de producir los diferentes bienes o servicios, pero no se pueden atribuir a un solo producto (alquiler fábrica). La suma de coste directo y costes generales industriales nos da el coste de fabricación o industrial

- **Los costes administrativos y de comercialización**, surgen de la necesidad de llevar la producción realizada o el servicio prestado al mercado, lo que origina unos costes generales de comercialización o distribución. Además, la empresa, en su funcionamiento, necesita dotarse de unos servicios generales que generan unos costes, denominados costes de administración (personal administrativo, teléfonos, calefacción, directivos...). Estos costes generales de administración y comercialización viene a sumarse al coste industrial, para construir el coste de explotación.
- **Los costes financieros y otros costes**. Además de los anteriormente citados, en la empresa se generan otros costes como son los de carácter financiero derivados de los compromisos de financiación de la empresa.

Conjuntamente a estos costes financieros existe otros costes de carácter general como son los relacionados con dirección de la empresa (por ejemplo salario de los directivos) y otros gastos de mantenimiento, promoción etc.

Por consiguiente, el coste total de la empresa resultado de añadir al coste de explotación el coste financiero y otros costes de carácter general, y el beneficio se obtiene por diferencia entre los ingresos totales y los costes totales

Estadística de coste

La estadística de coste es el informe básico de aproximación a la estimación de costes del producto o servicio y esquemáticamente se resume en la siguiente ilustración

ESTADÍSTICA DE COSTES

Materias Primas

+ Mano de Obra Directa

COSTE TOTAL DIRECTO O PRIMARIO

+ Gastos Generales de Fabricación

+ Variación de existencias de productos en curso

COSTE INDUSTRIAL PRODUCTOS TERMINADOS EN EL PERIODO

+ Variación de existencias de productos terminados

COSTE INDUSTRIAL PRODUCTOS VENDIDOS EN EL PERIODO

+ Resultado Financiero (Gastos – Ingresos)

COSTE DE EXPLOTACIÓN

+ Coste de Ventas

COSTE COMERCIAL

+ Coste de Administración

COSTE TOTAL

Estadística de resultados

La estadística de resultados es el informe básico para el análisis de resultados de la empresa desde una perspectiva analítica. En la siguiente ilustración mostramos un esquema de este informe básico.

ESTADÍSTICA DE RESULTADOS

Ventas Netas

— Coste Industrial Productos Terminados

MARGEN INDUSTRIAL

— Coste de Ventas

MARGEN COMERCIAL

— Coste de Administración

RESULTADO BRUTO

— Resultado Financiero (Gastos – Ingresos)

RESULTADO NETO DE EXPLOTACIÓN