

# 1. FUNDAMENTOS DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

Coordinadora: Cristina Gutiérrez López  
(Universidad de León)

## CASO PRÁCTICO 1.1. EMPEZAMOS (Manual)

Autora: Cristina Gutiérrez López (Universidad de León)

## CASO PRÁCTICO 1.2. RECORTADOS (Manual)

Autora: Cristina Gutiérrez López (Universidad de León)

## CASO PRÁCTICO 1.3. ANTROPOCENO (Se añade solución)

Autora: Cristina Gutiérrez López (Universidad de León)

## OBJETIVOS DEL APRENDIZAJE (LEARNING OBJECTIVES)

Después de trabajar este capítulo, deberías ser capaz de:

- Distinguir la contabilidad financiera de la contabilidad de gestión.
- Comprender los vínculos entre la contabilidad financiera y la contabilidad de gestión.
- Diferenciar los conceptos de gasto y coste.
- Identificar las principales magnitudes que se utilizan en la contabilidad de gestión.
- Conocer las diferentes clasificaciones que se pueden realizar de costes.
- Distinguir qué costes son relevantes en la toma de decisiones empresariales.

## Introducción

En este capítulo se desarrollan una serie de casos prácticos acerca de los fundamentos de la Contabilidad de Gestión. Estos casos prácticos pretenden aclarar:

- Las diferencias entre contabilidad financiera y contabilidad de gestión, aspecto básico dado que, a pesar de la relación entre ambas,
  - Los usuarios a los que la información se dirige en los dos casos son distintos y eso condiciona su objetivo, su forma de elaboración y su posterior utilización. La contabilidad de gestión se destina a un único grupo de usuarios –frente a la variedad de aquellos de la contabilidad financiera–, que son aquellos con poder de decisión sobre la actividad de la empresa.
  - La contabilidad de gestión pretende explicar cómo se ha generado la riqueza o el excedente económico en la empresa y, por tanto, si ésta es o no eficiente. Su ámbito de aplicación son las transacciones del ciclo económico.
- La importancia de las clasificaciones de costes según la finalidad perseguida con la elaboración de información sobre costes.
- La necesidad de distinguir los costes aplicados en contabilidad de gestión frente a los conceptos de la contabilidad financiera.

Para ello, se desarrollarán los siguientes conceptos:

- Contabilidad de gestión (*management accounting*). Rama de la contabilidad que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones empresariales (AECA, 1995). Si bien este término se emplea habitualmente como sinónimo de contabilidad interna, de costes, analítica o directiva, pueden apreciarse diferencias entre tales denominaciones. Así, la

contabilidad de costes tiene como principal cometido el cálculo de los costes de los productos y servicios generados por la empresa y, por tanto, puede considerarse como “un subconjunto fundamental de la contabilidad de gestión” (AECA, 1995:40), y entenderse como un concepto similar a la contabilidad analítica, que pretende “analizar el mecanismo de génesis del resultado contable” (AECA, 1995:39). La contabilidad estratégica o directiva, por su parte, se nutre de la contabilidad financiera y de la contabilidad de gestión y cubre aspectos internos y externos de la empresa dado que su objetivo es fundamentar racionalmente las decisiones estratégicas.

- Coste (*cost*). Es la medida y valoración del consumo realizado o previsto por la aplicación racional de los factores para la obtención de un producto, trabajo o servicio (AECA, 1995). Desde una perspectiva económica, es el importe monetario de los medios cuantificados y consumidos que ha sido necesario aplicar al proceso productivo, por el que se obtienen los bienes y servicios propios de la actividad de la empresa. En consecuencia, incluye el consumo de bienes y servicios utilizados para la producción, y el coste alternativo o coste de oportunidad. Por su parte, desde el punto de vista contable, es el conjunto de compras y gastos del período que se incorporan a las etapas del proceso contable.
- Coste de oportunidad (*opportunity cost*). Coste asociado al a) coste financiero de los factores circulantes y/o fijos y b) sueldo del empresario. Corresponde al coste alternativo cuando en las empresas a) se lleva a cabo una inversión y se vinculan los recursos financieros a determinados factores productivos renunciando a la remuneración que lograrían de colocar esos recursos en el mercado, o b) el empresario decide aportar su trabajo y renuncia a la remuneración que obtendría de poner sus servicios a disposición de un tercero.
- Coste directo (*direct cost*). Coste que se puede atribuir a una unidad de coste específica, por ejemplo el material que forma parte del producto (CIMA, 2005). En definitiva, valoración del consumo de recursos que puede ser atribuido a cada producto de

manera clara e inequívoca, toda vez que se puede identificar el consumo realizado. Se afectan a los productos en función del consumo realizado.

- Coste fijo (*fixed cost*). Coste en que se incurre en un periodo contable y que, dentro de ciertos límites del volumen de producción, tiende a no verse afectado por las fluctuaciones del nivel de actividad (CIMA, 2005). Para su delimitación frente al coste variable, es preciso fijar un punto de referencia o elemento respecto al que se define la variabilidad del coste (habitualmente, el volumen de producción), un intervalo dentro del cual los costes se comportan de cierta forma, y un período de tiempo.
- Coste indirecto (*overhead cost*). Costes de mano de obra, materiales o servicios, que no pueden ser identificados económicamente con una unidad de coste específica vendible (CIMA, 2005). En definitiva, valoración del consumo de recursos que no puede ser atribuido a cada producto de manera clara e inequívoca, toda vez que no se puede identificar el consumo realizado, debiendo acudir a utilizar criterios de reparto para su imputación.
- Coste variable (*variable cost*). Coste que varía con el nivel de actividad (CIMA, 2005). Es decir, los costes variables fluctúan frente a cambios en el nivel de actividad, dentro de los límites fijados y en un determinado periodo de tiempo.
- Costes del período o no inventariables (*period cost*). Costes relativos a un período de tiempo más que a los productos y servicios generados (CIMA, 2005). Son los costes fijos en un sistema Direct costing, pues sólo los costes variables se consideran costes del producto. No tienen valor futuro, por lo que no forman parte del valor de inventario de los productos. Se llevan a resultados en el periodo en que se incurre en ellos.
- Costes del producto o inventariables (*product cost*). Costes de producción generados en el proceso de transformación de factores en productos. Son costes industriales, operativos, fabriles o intrínsecos y, al corresponder a los factores que contribuyen a la

elaboración del producto, pueden ser, como éste, potencialmente almacenables.

- Gasto (*expense*). Con carácter general, el gasto se refiere al ámbito externo de la empresa y antecede al coste, que corresponde al ámbito interno. De hecho, no todos los gastos son costes ni todos los costes dan lugar a un gasto, pudiendo presentarse las siguientes situaciones:
  - Costes en la contabilidad de gestión que son gastos de la contabilidad financiera: cargas incorporables o gastos objetivos.
  - Costes cuya cuantía no coincide con la calculada no coincide con la calculada como gasto en la contabilidad externa, como ocurre con la amortización y los costes de estructura.
  - Gastos de la contabilidad financiera que no son costes en la contabilidad de gestión: cargas no incorporables.
  - Costes que no se han reflejado como gastos en la contabilidad financiera, como los costes de oportunidad: Cargas supletorias.
- Objeto de coste (*cost object*). Aquello para lo que se determinan los costes, como por ejemplo un producto, servicio, centro, actividad, cliente o canal de distribución (CIMA, 2005). Específicamente, puede distinguirse:
  - Centro de coste (*cost centre*). Lugar donde se ubica la producción, el servicio, la función, la actividad o el elemento del equipo en el que se acumulan los costes (CIMA, 2005). En definitiva, representan un conjunto de medios humanos, técnicos y materiales utilizados para la realización de una o más actividades en la empresa. Se pueden configurar como centro de responsabilidad de costes, en la medida que el responsable controle los consumos y costes de los recursos utilizados. No obstante, en ocasiones, pueden configurarse centros de coste ficticios, que no responden al desarrollo de ninguna actividad en la empresa, creándose para facilitar el

proceso de formación del coste del objetivo de cálculo (coste del producto).

- Unidad de coste (*cost unit*). Unidad de producto o servicio con relación a la que se calculan los costes (CIMA, 2005).

Para elaborar la información que necesita suministrar la contabilidad de gestión, la proporcionada por la contabilidad financiera (básicamente por el grupo 6 del Plan General de Contabilidad) no es suficiente o no presenta el detalle adecuado, por lo que en muchas ocasiones será necesario desarrollar dicha información y acudir a otros sistemas de información dentro de la organización (recursos humanos, control de almacén, gestión de inventarios, gestión del inmovilizado, etc.).

De hecho, uno de los objetivos de la contabilidad de gestión es determinar el coste de la empresa, cifrando en primer lugar los costes industriales, para añadir posteriormente el resultado financiero –determinando así el coste de explotación–, y los costes de ventas y distribución –obteniendo el coste comercial– y los de administración, llegando así al coste total.

En similares términos se calcula el resultado interno, donde en una estructura escalonada se comparan los distintos componentes del coste con la cifra de ingresos por ventas netas del período.

## **Recursos**

Además de los ejercicios propuestos, se sugiere consultar los siguientes recursos on-line:

Distinción entre coste y gasto:

[http://openmultimedia.ie.edu/OpenProducts/coste\\_gasto/coste\\_gasto/index.html](http://openmultimedia.ie.edu/OpenProducts/coste_gasto/coste_gasto/index.html)

[http://openmultimedia.ie.edu/fichas/coste\\_gasto.html](http://openmultimedia.ie.edu/fichas/coste_gasto.html)

Clasificación de costes:

[http://www.slideshare.net/prosenjit08/cost-classificationfixed-cost-and-variable-cost-and-bep?qid=534f8796-d03d-41de-8887-60f8a14ed182&v=default&b=&from\\_search=6](http://www.slideshare.net/prosenjit08/cost-classificationfixed-cost-and-variable-cost-and-bep?qid=534f8796-d03d-41de-8887-60f8a14ed182&v=default&b=&from_search=6)

<http://www.slideshare.net/pankajmaini/cost-classification?related=5>

## CASO PRÁCTICO 1.3. ANTROPOCENO, S.A.

Autora: Cristina Gutiérrez López (Universidad de León)

### ENUNCIADO

Eduardo y Alba forman una pareja de emprendedores con sus pequeños negocios en la ciudad de León, ambos montados hace un par de años. Ninguno de ellos estudió Económicas y piden a su amigo Éric que les ayude a tomar decisiones ante las siguientes disyuntivas:

1. Alba ha abierto la pequeña cafetería “Antropoceno” muy próxima al Campus de la Universidad. Sus clientes habituales son los alumnos y profesores de la Facultad de Económicas y de la Escuela de Ingeniería industrial e Informática. Para atender las 8 mesas del bar cuenta con 2 camareras, que suponen un coste fijo mensual de 950 € cada una. Habitualmente se sirven unos 3.500 cafés al mes, con un atractivo precio popular: 1 €.

Alba ha notado que los alumnos de otras facultades cercanas (Educación, Derecho, etc.) empiezan a acudir a la cafetería, y en algunos momentos de la mañana y de la tarde las camareras están desbordadas. Para dar servicio y no perder a esos nuevos clientes –con los ingresos que suponen– se debate entre dos alternativas:

- a. Redistribuyendo el espacio pueden colocarse 4 mesas más. Sería necesario contratar otra camarera a media jornada y con ello los costes fijos mensuales aumentarían en 500 €. Se estima que pondrían servirse 500 cafés más.
- b. Si sólo se añaden 2 mesas, no sería preciso contratar más personal, pues las dos camareras actuales han accedido a asumir ese exceso de trabajo si reciben un salario adicional de 0,5 € por cada café servido por encima de lo que ha venido siendo habitual. En este caso, Alba considera que podrían servirse 200 cafés más.

2. Eduardo tiene un negocio de bicicletas de segunda mano llamado “Holoceno”. Dispone de una partida de 10 bicicletas de montaña compradas hace unos meses y con un coste total de 1.500 €. Un vecino del barrio, padre de familia numerosa y aficionado al deporte, propone pagar 100 € por cada

una si Eduardo realiza una pequeña puesta a punto, cuyo coste estimado sería de 15 € por bicicleta. ¿Interesa aceptar la oferta?

3. En verano Eduardo recorta el horario de Holoceno y colabora con la empresa “RutasLeón”, que organiza viajes por la provincia cubriendo dos trayectos: uno hacia la zona oeste (comarca del Bierzo) y otro hacia la nordeste (montaña oriental de la provincia). El precio del billete es 40 y 45 €, respectivamente.

El director de *RutasLeón* se pierde con los datos que consulta en las cuentas anuales, y pide a Eduardo ayuda para conocer el verdadero margen de la actividad de la compañía. Eduardo, asesorado por Éric, recopila la siguiente información:

Para la ruta oeste se dispone de una flota de 5 microbuses, adquiridos todos ellos hace 5 años por un precio unitario de 35.000 €, estimando que cada uno puede realizar 8.000 viajes en total. Para la ruta nordeste la compañía cuenta con 3 autobuses, cuyo precio de adquisición fue de 42.000 € cada uno. En este caso, su utilidad para la empresa se mide en función de los kilómetros recorridos, que en total se estima pueden ser 800.000 por autobús.

Con relación al número de autobuses, hay 5 conductores disponibles para la ruta oeste y 3 para la nordeste. Siendo un trabajo estacional, todos ellos cobran por viaje realizado, de modo que cada viaje le cuesta a la empresa 30 € en cada ruta.

En la pequeña oficina, cuyo alquiler supone 650 € al mes, se gestiona la venta de billetes, en una sala que ocupa la mitad del espacio y donde trabaja el vendedor, cuyo coste es de 1.150 €/mes; también en la oficina está el encargado de las cuestiones administrativas, graduado en turismo, cuyo sueldo bruto son 1.200 €. Para que realicen su trabajo estos empleados, se cuenta con 2 ordenadores y 2 conjuntos de mesa-silla a modo de mobiliario. Internamente se estima que la amortización mensual es de 15 €/ordenador y 8 €/mobiliario.

La pequeña flota de microbuses y autobuses se guarda en un espacio situado al lado de la estación de autobuses de la ciudad, con un coste de alquiler de 750 € mensuales. Los microbuses ocupan el 70% del espacio.

### *Casos prácticos de contabilidad de gestión*

En julio del año pasado, elegido como ejemplo de análisis por ser un mes típico en el negocio, otros costes relevantes fueron los siguientes:

- El combustible empleado fue de 1.800 € para los microbuses y 1.300 para los autobuses.
- En la ruta oeste, cada microbús hizo 40 viajes y se vendieron 440 billetes. En la ruta de la montaña oriental, cada autobús hizo 30 viajes, vendiéndose 675 billetes. Los kilómetros totales recorridos fueron 10.050 y 8.200, respectivamente.

¿Cuál fue el resultado interno obtenido en julio?

¿Cabe sugerir algún cambio en la actividad?

## SOLUCIÓN

### 1. ¿Cómo interesa ampliar el negocio de la cafetería de Alba?

Para llevar a cabo el análisis puede prescindirse de algunos costes fijos que no resultan costes relevantes en este caso: el sueldo fijo de las dos camareras actuales. Además, habrá otro tipo de costes fijos (alquiler del local, consumo de suministros varios, amortización según el tiempo o el espacio, etc.) que Alba no considera en su decisión consciente de que tampoco son costes diferenciales.

En la primera alternativa –4 mesas más–, los ingresos aumentarían, pero también lo harían los costes fijos por la nueva camarera a media jornada. No obstante, esta opción no supone cambios respecto a la de partida, pues ambos importes coinciden dado el volumen de ventas incremental estimado.

En la segunda opción, los ingresos también aumentan, así como el coste, si bien este incremento se corresponde ahora con costes variables

	Situación actual	a)	b)
<b>Ingresos</b>	$3.500 \times 1 = 3.500$	$4.000 \times 1 = 4.000$	$3.700 \times 1 = 3.700$
<b>Costes</b>	1.900	$1.900 + 500 = 2.400$	$1.900 + (200 \times 0,5) = 1.900 + 100 = 2.000$
<b>Margen</b>	1.600	1.600	1.700

Por tanto, la segunda alternativa es mejor opción, pues permite afrontar la mayor demanda a través de costes variables. De hecho, el análisis puede simplificarse así:

	Situación actual	a)	b)
<b>Ingresos relevantes</b>	-	$500 \times 1 = 500$	$200 \times 1 = 200$
<b>Costes relevantes</b>	-	500	$200 \times 0,5 = 100$
<b>Margen</b>	0	0	100

Es importante advertir también que en la opción a) el coste de personal es semifijo (fijo dentro de un intervalo de producción, pero cambia si se pasa a otro intervalo) y reversible (aumenta al pasar a un intervalo de producción

### *Casos prácticos de contabilidad de gestión*

superior y se reduce si éste lo hace), mientras que en b) el coste de personal adicional es variable y proporcional.

Además, al no considerarse el resto de costes de la cafetería, el margen obtenido es sólo parcial, pues se cifra considerando los costes relevantes

## 2. ¿Debería Eduardo aceptar la oferta sobre las bicicletas de montaña?

Para decidir si aceptar o no la oferta del vecino, el coste de adquisición que habían supuesto las bicicletas es irrelevante, ya que se mantiene en ambos casos. Sin embargo, es relevante el coste de puesta a punto de éstas si se decide venderlas, pues no se daría en el caso contrario.

	<b>Aceptar la oferta: Vender</b>	<b>No vender</b>
<b>Ingresos relevantes</b>	$100 \times 10 = 1.000$	-
<b>Costes adquisición</b>	1.500	1.500
<b>Costes reparación (relevantes)</b>	$15 \times 10 = 150$	
<b>Resultado</b>	(650)	(1.500)
<b>Resultado relevante</b>	$1.000 - 150 = 850$	-

En este caso, por tanto, conviene aceptar la oferta, especialmente si Holo-ceno tiene problemas de liquidez o Eduardo estima que será difícil vender esta partida de bicicletas.

### 3. RutasLeón

En esta empresa de servicios, con los datos de partida puede distinguirse entre costes industriales y costes del periodo:

COSTES INDUSTRIALES:

COSTE y criterio	RUTA OESTE		RUTA NORDESTE		TOTAL
		euros		euros	euros
Sueldos conductores <i>Viajes realizados</i>	40 viajes x 30 € 5 conductores	6.000	30 viajes x 30 € 3 conductores	2.700	8.700
Amortización buses <i>Viajes o Kms</i>	35.000/8.000x x40 5 buses	875	42.000/800.000x8.200 3 buses	1.291,5	2.166,5
Combustible consumo		1.800		1.300	3.100
Alquiler espacio bus %	70%	525	30%	225	750
<b>TOTAL</b>		<b>9.200</b>		<b>5.516,5</b>	<b>14.716,5</b>

COSTES DEL PERIODO:

	TOTAL	Ventas	Admón.
<b>Vendedor billetes</b>	1.150	1.150	
<b>Administrativo</b>	1.200		1.200
<b>Amortización ordenadores</b>	15 x 2 = 30	15	15
<b>Amortización mobiliario</b>	8 x 2 = 16	8	8

	TOTAL	Ventas	Admón.
<b>Alquiler oficinas</b>	650	325	325
<b>TOTAL</b>		1.498	1.548

### CÁLCULO DE MÁRGENES

	TOTAL	OESTE	NORDESTE
Ingresos	47.975	440x40=17.600	675x45=30.375
- costes industriales	14.716,5	9.200	5.516,5
= resultado industrial	33.258,5	8.400	24.858,5
<b>-coste de ventas</b>	1.498		
<b>Margen comercial</b>	31.760,5		
-costes de admón.	1.548		
<b>=Resultado</b>	<b>30.212,5</b>		

Por tanto, una de las consecuencias del análisis puede ser focalizarse en la ruta nordeste, pues si bien en la ruta oeste el coste de cada billete es de 20,90 €, y con el precio de 40 €/billete se logra un margen próximo al 100% (sin contar los costes del período), en la ruta nordeste el precio por billete es de 45 € y el coste sólo de 8,17 €, debido en gran medida que a pese a contar sólo con tres vehículos, se trata de autobuses, lo que permite ocupar más plazas y dispensar más billetes que con los 5 microbuses de la otra línea.