



Costes, concepto y clasificación

Concepto y clasificación de los costes. Estadísticas de costes y estadísticas de resultados

Jose Ignacio González Gómez

Departamento de Economía, Contabilidad y Finanzas - Universidad de La Laguna

www.jggomez.eu

Versión 2.0

INDICE

1	Concepto de coste e ingreso en la Contabilidad de Costes. La relatividad del coste	1
2	Clasificación de los costes.....	4
2.1	<i>Esquema general</i>	4
2.2	<i>Criterios de clasificación más comunes</i>	5
2.2.1	Clasificación de los costes por naturaleza	5
2.2.2	Clasificación de los costes atendiendo al objeto del coste o en relación con el destino. Costes Directos, Semidirectos e Indirectos.....	5
2.2.3	Clasificación de los costes atendiendo a la variabilidad. Fijos, variables o semivariabes.....	7
2.3	<i>Otras clasificaciones de los costes</i>	9
2.3.1	Clasificación según los periodos de contabilidad: costes corrientes, previstos y diferidos.....	9
2.3.2	Clasificación según sean incorporables o no al objeto del coste	9
2.3.3	Clasificación de los costes por funciones. Costes operativos y no operativos	9
2.3.4	Clasificación en Externos-Calculados.....	10
2.3.5	Clasificación según la función que desempeñan: costes industriales, costes comerciales y costes financieros.....	10
2.3.6	Clasificación según el momento de cálculo	10
2.3.7	Clasificación según el proceso productivo	11
2.3.8	Costes Relevantes e Irrelevantes.....	11
2.3.9	Costes Controlables y no Controlables.....	11
2.3.10	Costes Evitables e Inevitables.....	11
2.4	<i>Costes del Producto vs Costes del Periodo. El proceso de formación del coste total</i>	12
2.4.1	Los costes totales de la empresa y el coste del producto.....	12
2.4.2	El proceso de formación del coste total.....	13
2.4.3	Estadística de costes.....	14

2.4.4	Estadística de resultados	15
3	Bibliografía Básica y Complementaria	16

1 Concepto de coste e ingreso en la Contabilidad de Costes. La relatividad del coste

Las magnitudes de la Contabilidad Financiera más relacionadas con la Contabilidad de Costes son los ingresos, gastos y resultados. Pero no siempre ha estado clara la diferencia que puede existir entre un coste, un gasto y un pago. El término coste siempre hace referencia al ámbito interno de la empresa, mientras que el gasto y el pago suponen una relación de la empresa con su entorno. Los gastos suponen obligaciones externas, generalmente de carácter jurídico, y los pagos la entrega de unidades monetarias por tales obligaciones. Los costes son exclusivamente, consumos, transformaciones, inmovilizaciones o cambios de valor.

Cuando se adquiere una materia auxiliar, se incurre en un gasto y mientras no sea incorporada al proceso productivo no constituirá un coste. Los gastos conllevan obligaciones externas de carácter jurídico, mientras que los costes son exclusivamente consumos motivados por la elaboración de un producto.

Por tanto, los costes no tienen por qué dar lugar a un gasto, ni todos los gastos constituyen costes. Así, por ejemplo, el coste de oportunidad de los recursos propios constituirá un coste, y sin embargo, no supone ningún gasto.

No todos los gastos pueden ser considerados costes por las siguientes razones:

- Hay gastos que realmente son minoraciones de ingresos en vez de auténticos gastos.
- Hay gastos que no contribuyen a las actividades de explotación de la empresa, sino a otros fines que pueden ser empresariales (cartera de valores, por ejemplo) o no (donativos de caridad o políticos por ejemplo)
- El gasto hace referencia al momento de adquisición, y el coste al del consumo; luego hasta que el gasto no se consuma no se puede hablar de coste.
- Hay gastos que no dependen estrictamente de la función productiva de la empresa, sino de cuestiones exógenas, con lo que su consideración distorsionaría o desvirtuaría la función de costes.

Los gastos que no se contempla en la contabilidad de costes reciben el nombre de cargas no incorporables o de gastos neutros en contraposición por los que si se recogen en la contabilidad de costes, que son denominados “cargas incorporables”.

Así el coste es un recurso que se sacrifica o al que se renuncia para alcanzar un objetivo específico.

El costo de producción es el valor del conjunto de bienes y esfuerzos en que se ha incurrido o se va a incurrir, que deben consumir los centros de producción para obtener un producto o servicio.

Pero el coste no es una magnitud ni exacta ni única. Esta afirmación resulta cierta por múltiples causas, de entre las cuales resulta interesante destacar: la dificultad del cálculo de las magnitudes que definen el coste, la existencia de costes indirectos en relación a los productos o secciones y la existencia de costes fijos.

Para medir el consumo de bienes y servicios, debemos de considerar dos aspectos:

- Técnico: Número de unidades físicas consumidas en el periodo (horas/hombre, horas/maquina, kilogramos de materias primas, etc.)
- Económico: Expresión en unidades monetarias de los consumos (€ hora/hombre, €/hora/maquina, €/kg de materia prima, etc.)

Ninguno de los dos resulta siempre fácil de determinar. ¿Cómo conocer con exactitud la parte física de una maquina consumida durante el primer semestre de 20XX? Si conseguimos conocer la magnitud técnica del consumo de la máquina, ¿qué valor en unidades monetarias asignarle a ese consumo? El consumo de materias primas, por ejemplo, puede resultarle más fácil de medir desde un punto de vista técnico, pero si estas materias primas han sido adquiridas en distintos momentos del tiempo y a distintos precios ¿qué valor económico tiene su consumo?

Se han planteado varias soluciones es estas cuestiones, pero ninguna a acabado con el problema. Todas ellas tienden a reducir la incertidumbre en la valoración de los consumos, pero aún no ha sido creado un método que las haga desaparecer. Por ello, la dificultad en el cálculo de las magnitudes técnica y económica del coste, a pesar de los esfuerzos realizados, puede considerarse que aún sigue existiendo; en su determinación influirán, fuertemente, los criterios del sujeto que los calcula y, por tanto, su valor final será siempre subjetivo. Esto último implica que nunca podremos hablar del coste como una magnitud totalmente cierta y única.

Otra causa de la relatividad de los costes viene dada por la existencia de los costes indirectos. ¿Cómo distribuir esos costes entre los productos o departamentos?. En los casos de producción simple no existen costes indirectos en relación al producto, ya que todos los costes han sido ocasionados por el único producto, pero si existen con relación a los distintos departamentos de la empresa. En la producción múltiple, el problema se plantea al intentar el coste total de cada uno de los productos, así como el coste total de los distintos departamentos.

Dentro de la producción múltiple, puede ocurrir que los diferentes productos obtenidos sean independientes (producción común), o bien, para la obtención de uno sea necesario la obtención de otro (producción conjunta). Para los casos de producción común, el problema puede atenuarse, pero no así para el caso de la producción conjunta.

Podemos manifestar que la magnitud coste, observada desde la Contabilidad de Costes, recogen el conjunto de recursos que intervienen en el proceso productivo en un periodo determinado, y que son captados, registrados y valorados según los criterios propios de esta disciplina contable.

EJEMPLO 1: El Caso Coles y Zanahorias (Ejemplos clásicos de Contabilidad de Costes).

Voy al mercado y compro:

- 5 Kg de coles por un total de 100 um.
- 5 Kg de zanahorias por un total de 200 um.
- Además hemos gastado, para ir y volver, 30 um en la guagua.

¿Cuál es el coste final de mis zanahorias?.

¿Repartiré mis gastos de transporte por igual entre las coles y zanahorias o los repartiré según su precio de compra?

¿Y si no hubiera tenido intención de comprar más que coles, y he comprado las zanahorias para aprovechar la ocasión, ¿no debo imputar mis gastos de transportes en su totalidad a las coles y nada a las zanahorias?.

Según el método de cálculo que utilice, el coste final de las coles será de 23 um, 22 um o 26 um. Y el de las zanahorias 43, 44 o 40 um/kg. Puedo escoger de cualquiera de los tres métodos, el que más me convenga.

Pero en el caso de que fuéramos dos compradores y que mi competidor escogiera un método y yo otro diferente, ofreceríamos, suponiendo un mismo porcentaje de beneficios, nuestras coles y zanahorias a precios diferentes, y correríamos el riesgo de vender únicamente las coles y zanahorias que se ofrezcan al precio más bajo, es decir, con el precio más pequeño. Pero si hubiéramos adoptado el mismo método, cualquiera que fuese, venderíamos todo con el beneficio que razonablemente nos hubiéramos fijado.

Como puede observarse, el seguir uno u otro criterio, el valor final varia. El camino elegido en el reparto de costes indirectos incide en el precio de coste de los productos. Este valor dependerá de valores subjetivos relacionados con el sujeto que los calcula.

Por otro lado, los costes fijos existen con independencia del volumen de actividad. Si el precio de coste de un producto viene dado por la suma de todos los consumos, valorados en unidades monetarias ¿Cómo atribuiremos los costes fijos a cada producto si estos no dependen del mismo?, Si en un determinado mes sólo se produce una unidad de producto, ¿no, tendrá que soportar, a primera vista sin ninguna causa justificable, todos los costes fijos del periodo y, por tanto, incrementar su precio de coste?. Si en el mismo mes en lugar de fabricar una unidad, se hubieran fabricado 10.000 unidades, el precio de coste de cada unidad, seguramente sería inferior al del primer caso. ¿Existe una razón objetiva para ello? Creemos que la respuesta es negativa.

Por todo lo expuesto, nunca podrá afirmarse que el coste es una magnitud totalmente cierta y única; variara en función de la situación y elección subjetiva del decisión, de los distintos tipos de empresas o actividades y de los diferentes volúmenes de producción. Pero el hecho de que los costes sean magnitudes subjetivas no implican que sean magnitudes arbitrarias. El coste debe ser calculado lo más realistamente posible, aunque ello suponga el empleo de métodos más o menos subjetivos.

EJEMPLO 2: El Caso del Panadero y el Pastelero, los costes necesarios (Ejemplos clásicos de la Contabilidad de Costes).

Un panadero y un pastelero tienen sus negocios uno cerca del otro. El panadero tiene su fama por la calidad de su pan y el pastelero por el sabor de sus pasteles. Los dos marchan bien con el negocio, pero los dos quieren prosperar más.

Un día el panadero se hace las siguientes reflexiones:

“Cuando he terminado de hacer mi pan, mis hornos están totalmente calientes. Con un poco de pasta y algunos ingredientes suplementarios puedo hacer pasteles que vendería más baratos que mi competidor, ya que no necesito costes adicionales respecto de los hornos “.

Se pone pues a fabricar y vender pasteles. Los beneficios aumentan y, por cierto tiempo, conoce la prosperidad que buscaba.

Pero he aquí que el pastelero se pone a reflexionar:

“Mi competidor se ha puesto a fabricar pasteles y los vende más barato que yo. Si esto continua, pronto me quitara toda la clientela. Puesto que cuando he terminado de cocer mis pasteles los hornos están todavía calientes. ¿Por qué no utilizar mis hornos para cocer pan, que vendería más barato que mi competidor, puesto que no necesito costes adicionales en lo que a los hornos se refiere?

Y así lo hace, al ser su precio más bajo encuentra una clientela para su pan que aumenta de día en día. Durante este tiempo el panadero vende cada vez más pasteles. Pronto la situación ha cambiado. El panadero se especializa en pasteles, mientras que el pastelero vende principalmente pan.

Pero como uno y otro no venden más que artículos cuyo precio de venta no cubre más que los costes variables los dos van a la quiebra

El problema fundamental de la asignación de costes puesto en evidencia en los ejemplos transcritos, encierra tres relaciones básicas que conviene clarificar:

- 1) *La periodificación de las cargas, distribuyéndolas entre los ejercicios a los que corresponde.*
- 2) *La distribución de las cargas del periodo entre los centros de actividad, en que se lleva adelante el proceso productivo.*
- 3) *Imputación de los costes de los centros de actividad a los productos y servicios obtenidos de ellos.*

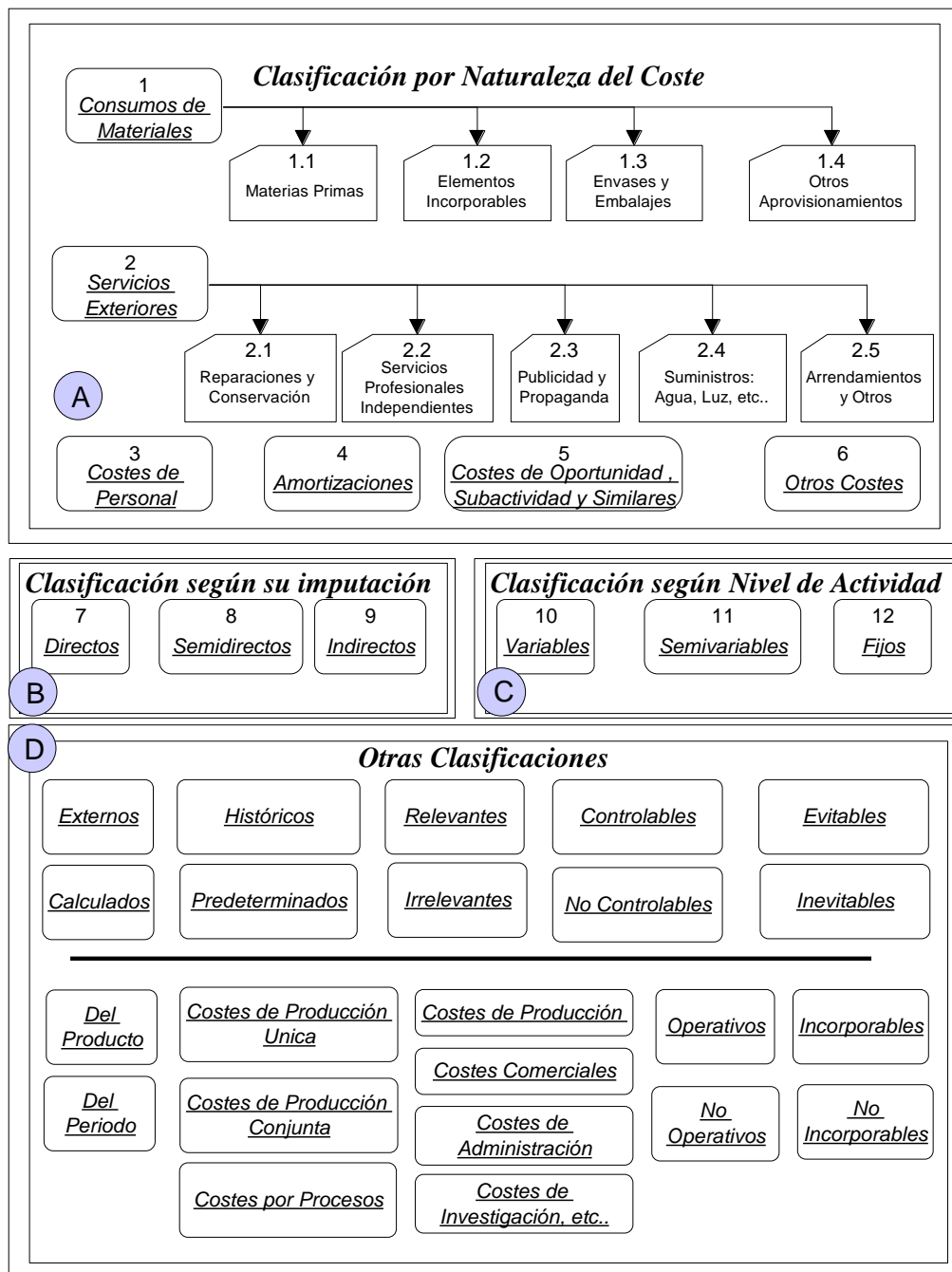
2 Clasificación de los costes

2.1 Esquema general

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.

Es decir, dentro de la Contabilidad de Costes, los costes pueden ser observados y clasificados desde muy diversas perspectivas que variarán atendiendo al análisis concreto que en cada momento pretendamos realizar o a la aplicación que queramos hacer de esa clasificación.

CRITERIOS DE CLASIFICACION DE COSTES



Esquema 1

2.2 Criterios de clasificación más comunes

2.2.1 Clasificación de los costes por 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.

Por ejemplo y para el caso concreto de las empresas vitivinícolas podemos clasificar los costes según su naturaleza en:

- Consumos de Mercaderías o Bienes Comerciales: Vinos tranquilos, cavas, vinos de solera, derivados vínicos y otras mercaderías.
- Consumos de Materias Primas: Uva, mosto, vino para mezcla, alcoholes y otras materias primas.
- Consumos de otros aprovisionamientos: tapones, cápsulas, etiquetas, combustibles, embalajes, botellas, cepas, pies, vides, insecticidas, abonos, fertilizantes y otros aprovisionamientos.
- Costes de los servicios exteriores: mantenimiento, seguros, arrendamientos, suministros, etc..
- Trabajos realizados por otras empresas: subcontratación...
- Costes de personal
- Amortizaciones del Inmovilizado: de plantaciones de viñas, de construcciones (bodegas y otras edificaciones), de instalaciones técnicas (en viñas, en vinificación, en estabilización y crianza, en embotellados, en embalses, en acceso a fincas y en otras instalaciones), etc.

2.2.2 Clasificación de los costes atendiendo al objeto del coste o en relación con el destino. 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.

Es decir, los objetivos de costes finales suelen ser los productos que produce la empresa, aunque también puede repartirse entre las actividades o entre cada uno de los denominados centros de responsabilidad, que suelen coincidir con los departamentos o partes de la organización.

Los costes directos son los que pueden ser asignados (afectados) de forma inequívoca y directa al objetivo del coste. Por tanto, pueden asignarse sin necesidad de utilizar criterios subjetivos de reparto.

Así para identificar un coste con un objeto de coste, como por ejemplo un producto, el coste debe ser causado o consumido por dicho objeto de coste.

Otra forma de describir estos costes, cuando son directos de producto, es que son causados por la existencia misma del producto. Es decir, que si el producto dejará de existir el coste también desaparecería, en la mayoría de los casos.

Los costes indirectos son los que precisan de criterios de reparto subjetivos para poder asignados. Ello es consecuencia de que son consumidos simultáneamente por dos o más objetivos de costes, por lo que hay que utilizar algún criterio de reparto para poder hacer la asignación.

Los costes indirectos no pueden identificarse con un producto determinado (ej: la depreciación), no pueden ser asignados directamente se conocen como costes indirectos. Estos son costes cuya asignación al producto o servicio no se controla de forma individualizada, por lo que no existe una relación específica entre el input (factor de coste) y el output (producto)

Así los costes indirectos son los que no pueden identificarse fácil e inequívocamente con un objeto de coste concreto (actividad o producto). Por tanto un coste indirecto es un coste que se identifica con varios objetos de coste.

Hay que aclarar que cuando un coste se considera indirecto puede ser porque sea imposible identificarlo con un objeto de coste o bien porque, aunque fuera posible, es económicamente inviable su identificación ya que la información tiene un valor pero también tiene un coste. Por ejemplo, en el caso de una carpintería, probablemente sería posible identificar el consumo de cola, barniz, o puntas de cada mesa, pero habría que preguntarse si desde el punto de vista económico, interesaría obtener estos datos.

De lo expuesto, destaca que el elemento clave diferenciador entre un coste directo e indirecto radica en si puede asignar e identificar plena e inequívocamente con determinado objeto de coste, o si por el contrario su asignación se lleva a cabo mediante un proceso previo de reparto. Por tanto esta concepción de costes directos e indirectos pone de manifiesto que dicha clasificación depende del objeto del coste, en relación al cual se quiere acometer el análisis, de forma tal que un coste puede ser directo en relación a un determinado objeto de coste, y al mismo tiempo tener la consideración de coste indirecto en relación a otro¹.

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:

- a) 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..
- b) 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.
- c) 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..

¹ Castelló Taliani, E (1998): Contabilidad Superior, Contabilidad de Costes, p.p 22.

2.2.3 Clasificación de los costes atendiendo a la variabilidad. Fijos, variables o semivARIABLES

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

- NIVEL DE ACTIVIDAD
- LÍMITES ADECUADOS
- PERIODO DE REFERENCIA

Nivel de actividad

Respecto al nivel de actividad, es necesario identificar 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 del mismo dentro de los cuales serán válidas las conclusiones obtenidas, esto es, dentro de los cuales la definición de costes fijos y variables sea correcta.

Periodo de Referencia

Es necesario considerar que la empresa sigue un proceso dinámico, experimentando cambios de periodo en periodo. Por ello es necesario establecer un periodo de referencia en la clasificación de los costes fijos-variables, pues si cambia el periodo, la empresa experimenta variaciones. Estas variaciones pueden ser de distinta naturaleza siendo las más comunes las originadas por el IPC que originan desplazamientos de la función de costes

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.

Los costes fijos son aquellos costes que generalmente no guardan una relación directa con el volumen de actividad a que se refiere, es decir son costes que no se ven afectados por las variaciones que se pueden producir en el nivel de actividad.

Así, el coste fijo es aquel que no guarda, por lo general, una relación directa con el volumen de actividad y no varía, por tanto, ante cambios en los niveles de esta que se puedan originar dentro de un rango relevante.

Es conveniente matizar que estos costes no varían ante cambios de actividad, al menos dentro de un rango relevante de actividad, constituyendo esta sus características definitorias.

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).

Dentro de los costes fijos podemos distinguir:

Costes de Estado Parado o de Inactividad. Son aquellos que se originan en la empresa aunque no haya ninguna actividad, tal es el caso de los seguros, determinados impuestos, alquileres, ciertos sueldos, etc..

Costes de preparación de la producción. Se producen al iniciar la actividad, por ejemplo, al poner en marcha las maquinas, limpieza, engrase, calefacción, etc.. En algunos casos su cuantía es considerable, tal es el caso de un alto horno.

Los Costes Semifijos o Semivariantes Variables a Saltos, están entre los costes fijos y proporcionales, así por ejemplo, un pequeño aumento de la producción tal vez no ocasione ningún incremento en los costes fijos; pero un mayor volumen requerirá la compra de nuevos equipos, se necesitarán más técnicos, etc..

Los Costes Variables Se denominan también costes de actividad operaciones u operativos. Distinguimos tres modalidades:

Costes Proporcionales.- Varían en proporción a la cantidad producida o volumen de ventas.

Costes Progresivos, su cuantía se incrementa en mayor proporción que el volumen de actividad correspondiente. Si la actividad disminuye, también decrecen más que proporcionalmente, este es un caso típico de las horas extraordinarias.

Costes Degresivos, su cuantía se incrementa en menor proporción que el volumen de actividad. A este tipo de cargas normalmente se le llama con frecuencia cargas variables.

Por tanto el coste variable es aquel cuyo importe depende del volumen de actividad que se prevé alcanzar. 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 comportan a la vez una parte fija y una variable, tal como ocurre con los costes de mantenimiento y de vehículos.

Los costes no se comportan de la misma manera en los diferentes periodos de tiempo. Entre los distintos factores que influyen en que los costes por naturaleza sean distintos en un periodo que en otro podemos destacar el volumen de producción obtenido por la unidad económica. Es viable comprobar que al variar el volumen de producción varían ciertos costes, muchas veces de una forma casi proporcional. A estos se les denomina costes variables. Algunos costes son insensibles a los cambios en el volumen de producción. Cualquiera que sea el volumen de producción, son invariables a corto plazo. A estos costes se les denomina costes fijos. Un mismo coste puede ser fijo y variable. Ejemplo: el coste de energía eléctrica tiene un componente fijo, que es la fuerza contratada, y un componente variable, que son los Kw consumidos.

Los **costes semifijos** son los que aumentan ante ciertos cambios en el volumen de producción, por tanto el coste se incrementa a saltos a medida que se producen determinados cambios en el volumen de producción. Los costes semivariantes son los que incluyen elementos fijos y variables en su evolución. Este es el caso de determinados suministros, como la energía, por ejemplo que contiene un componente fijo y otro variable en función del consumo.

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.

2.3 Otras clasificaciones de los costes

2.3.1 Clasificación según los periodos de contabilidad: costes corrientes, previstos y diferidos

Costos corrientes: aquellos en que se incurre durante el ciclo de producción al cual se asignan (ej.: fuerza motriz, jornales).

Costos previstos: incorporan los cargos a los costos con anticipación al momento en que efectivamente se realiza el pago (ej.: cargas sociales periódicas).

Costos diferidos: erogaciones que se efectúan en forma diferida (ej.: seguros, alquileres, depreciaciones, etc.).

2.3.2 Clasificación según sean incorporables o no al objeto del coste

Respecto a la primera clasificación, hemos de señalar que se consideran cargas incorporables aquellas que constituyen un elemento del coste, es decir van a pasar a ser coste. Por el contrario denominaremos como cargas no incorporables a aquellos gastos del periodo desde la perspectiva de la Contabilidad Financiera que la Contabilidad de Costes no va incluir entre el coste por no obedecer a este concepto de acuerdo con sus criterios específicos.

2.3.3 Clasificación de los costes por funciones. Costes operativos y no operativos

Esta clasificación de los costes implica agrupar o clasificar los diferentes costes por operaciones o actividades que se desarrollan en una empresa. Inicialmente los costes pueden ser clasificados en dos principales áreas como son aéreas productivas y no productivas o bien también denominadas operativas y no operativas.

Los costes de producción, operativos o también llamados de fabricación son los costes en que se ha incurrido para fabricar un producto. Normalmente este coste se puede descomponer en tres elementos fundamentales: el coste de los materiales directos, el coste de la mano de obra directa y los costes indirectos de fabricación. Estos últimos, los costes indirectos de fabricación son indirectos a la función de fabricación y por ello se consideran como costes indirectos, como ejemplo tenemos la depreciación de las máquinas de fabricación, el consumo de energía, etc...

En algunas ocasiones, se denomina a la suma de los materiales directos y de la mano de obra directa como coste primo.

Los costes productivos, también llamados no operativos son el resto de costes que no aparecen englobados dentro de la clasificación de costes de fabricación y que por tanto no están relacionados con las operaciones de fabricación (administración, investigación y desarrollo, mantenimiento, etc..).

Así y de forma resumida podemos señalar que los costes operativos son aquellos ligados a las operaciones aprovisionamientos y transformación. Los no operativos están ligados a las operaciones comerciales y administrativas.

Estos costes no operativos pueden ser clasificados en relación al área o función concreta de la empresa con la que se relacionan (administración, comercial, investigación, etc.).

De acuerdo con la función de la empresa a la que corresponda: podemos distinguir:

* **Costes de Producción** son los que se generan en el proceso de transformación de los factores en productos terminados (coste de los materiales, coste de la mano de obra que interviene directamente en el proceso de producción y los costes indirectos de fabricación que intervienen de manera indirecta en la elaboración del producto como son las amortizaciones, sueldo del supervisor, etc...

* **Costes de Distribución** que son los que se generan en el departamento encargado de llevar el producto desde la empresa hasta el consumidor (publicidad, comisiones, etc...).

* **Costes Administrativos** son los que se originan en el área administrativa como los de oficinista, contable, etc...

2.3.4 Clasificación en Externos-Calculados

Los costes externos son los que proceden de la Contabilidad Financiera o externa, y se comunican a la Contabilidad de Costes por medio del control externo. Los costes calculados son los elaborados en el ámbito específico de la Contabilidad de Costes.

2.3.5 Clasificación según la función que desempeñan: costes industriales, costes comerciales y costes financieros

En esta clasificación distingue los siguientes tipos:

- costos industriales
- costos comerciales
- costos financieros

2.3.6 Clasificación según el momento de cálculo

Si nos fijamos en el momento en que se calculan estos, podemos distinguir Costes Históricos y Predeterminados o Estándar. El análisis de toda la problemática relacionada con los costes que se origina como consecuencia del proceso productivo, puede realizarse desde dos perspectivas temporales distintas. Por una parte a la empresa le puede interesar saber qué es lo que ha sucedido y como se ha llevado a cabo ese proceso productivo. Para poder conocerlo, tendrá que recabar información acerca de todos los costes que se han producido en ese ejercicio que se intenta analizar. Se trata por consiguiente de estudiar una serie de costes realizados, es decir, son costes que se han originado ya en la empresa. Cuando la Contabilidad de Costes trabaja con estos costes en que ya se han incurrido, se dice que está actuando con costes históricos o reales. Pero en muchas otras ocasiones a la empresa le interesa conocer no tanto lo que ha pasado, sino lo que puede suceder durante el ejercicio. Para poder realizar un estudio de algo que aún no ha sucedido, no le queda más remedio que predecir todos los acontecimientos que según su entender van a suceder, y en función de ellos calcular los distintos costes en los que tendrá que incurrir para poder llevarlos a efecto. Por ejemplo, tendrá que preestablecer cuanta materia prima va a consumir y cuanto le costará, cuanta mano de obra va a necesitar y cuanto le pagará, etc..

Los costes tipos calculados a priori constituye la herramienta principal del llamado Control de Gestión, ya que nos permite apreciar claramente la eficiencia de cada puesto de trabajo y el rendimiento del material utilizado, comparando los resultados obtenidos con las correspondientes normas, estándar o patrones.

2.3.7 Clasificación según el proceso productivo

Atendiendo a la estructura del proceso productivo, los costes se clasifican así:

Costes de Producción Única.- Nos referimos al supuesto de que el proceso de producción obtiene un solo producto.

Costes de Producción Conjunta, se refiere al proceso de producción en que se obtiene un producto principal y otros que según su naturaleza se agrupan así:

- Subproductos: de una misma materia prima se obtiene un producto básico y otro de carácter secundario.
- Residuos: se obtiene inevitablemente y al mismo tiempo que los productos y subproductos, siempre que tengan un valor intrínseco y, en consecuencia, puedan ser vendidos y reutilizados en la empresa.
- Coproductos: se obtienen del mismo proceso de transformación y son igualmente importantes.

Costes por Procesos, cuando se obtiene el producto acabado por una serie de operaciones sucesivas (fases de producción), los productos semiterminados en cada fase constituye la materia prima del proceso siguiente o bien son vendidos como tales.

2.3.8 Costes Relevantes e Irrelevantes

Los costes relevantes para una decisión son aquellos que por su comportamiento esperado se presuponen importantes para la misma, y serán diferentes en cada una de las alternativas que se tomen en consideración. Los costes que no se ven afectados por una decisión pueden ser ignorados y se denomina irrelevantes.

2.3.9 Costes Controlables y no Controlables

Para poder realizar esta clasificación es necesario como paso previo establecer cuáles son los diferentes centros de responsabilidad, así como las personas que van a dirigirlos, por ejemplo el director de compras. Y es respecto de esa persona como se enjuicia la capacidad para controlar o no un determinado coste. Así pues, los costes controlables con respecto a una persona responsable serán aquellos sobre los que tal directivo tiene capacidad de decisión, tanto sobre la conveniencia de incurrir o no en él, como sobre su importe. Y serán considerados costes no controlables aquellos que escapan de la capacidad de un directivo determinado para poder tomar cualquier tipo de decisión sobre él.

2.3.10 Costes Evitables e Inevitables

En ocasiones los conceptos de costes evitables e inevitables son aplicados como alternativa a la clasificación de los costes en: Relevantes e Irrelevantes. Los costes evitables son aquellos en que no se incurre si se adopta una determinada alternativa, mientras que los costes inevitables son aquellos en que se incurre, con independencia de la decisión adoptada. Solamente serán considerados como costes evitables aquellos costes que son determinantes para una determinada alternativa en un proceso de adopción de decisiones.

Los costes evitables, en sentido amplio, pueden ser definidos como los costes específicos vinculados a una actividad o segmento de una empresa, que podrían ser evitados si la actividad o el segmento dejará de operar o existir².

² Castelló Taliani, E (1998): Contabilidad Superior, Contabilidad de Costes, p.p 36.

2.4 Costes del Producto vs Costes del Periodo. El proceso de formación del coste total

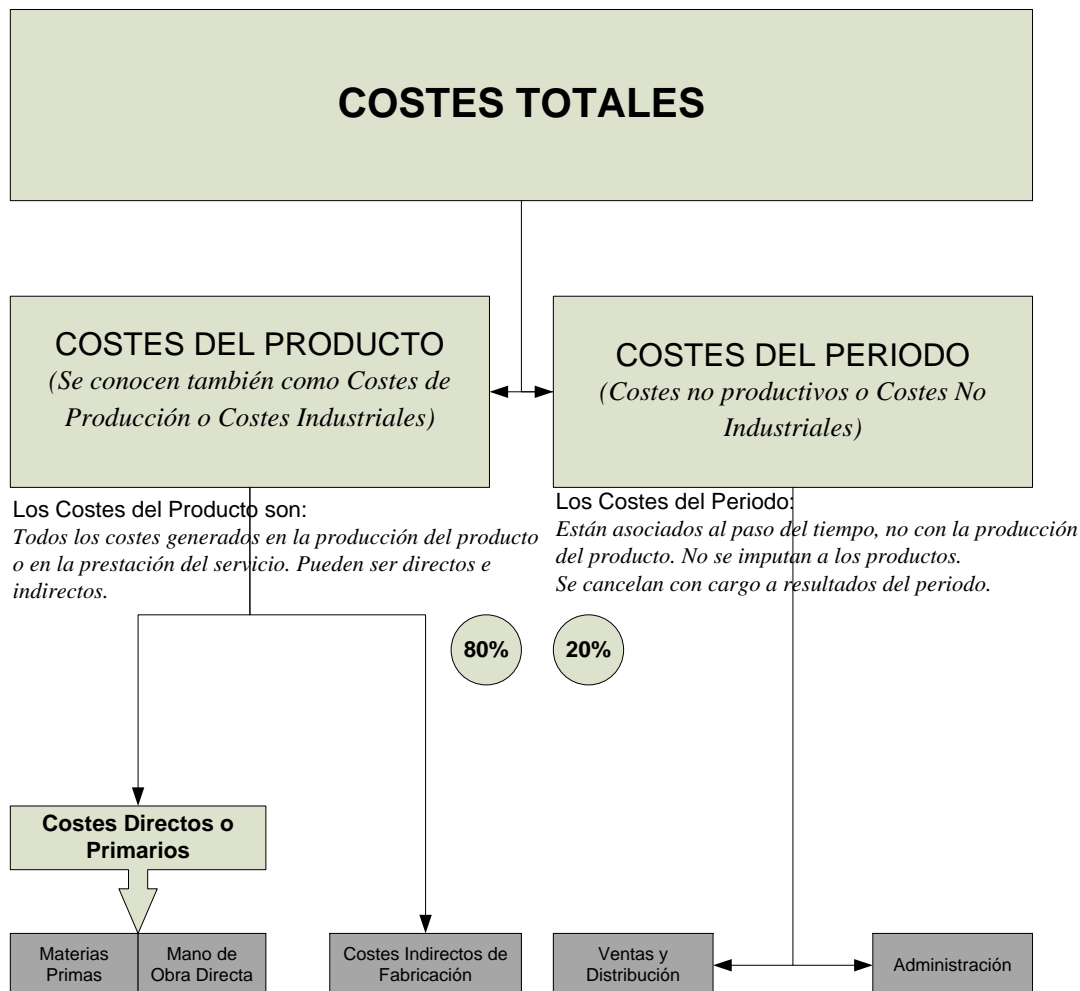
2.4.1 Los costes totales de la empresa y el coste del producto.

Con fines de determinación de los diferentes conceptos de costes, y sobre todo 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; estos costes son inventariables.

Desde el punto de vista de fabricación, los tres principales elementos de costes de los productos son: materiales directos, mano de obra y costes indirectos de fabricación. Estos tres conceptos se vinculan con el producto, de forma tal que pasan a ser costes incorporados a los inventarios.

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. Los costes del periodo incluyen los costes no productivos a los que nos hemos referido.



Tal y como podemos ver en el esquema anterior los costes totales de la empresa se pueden diferenciar dos grandes grupos los costes del producto y los costes del periodo. Los primeros son aquellos costes generados o asociados a la producción del producto o prestación del servicio, mientras que los costes del periodo son costes asociados al paso del tiempo y por tanto no forman parte del coste del producto.

En las empresas tradicionales o con sistemas de producción clásicos donde la mano de obra tiene una significación relevante, los costes del producto representan aproximadamente el 80% de los costes totales de la empresa.

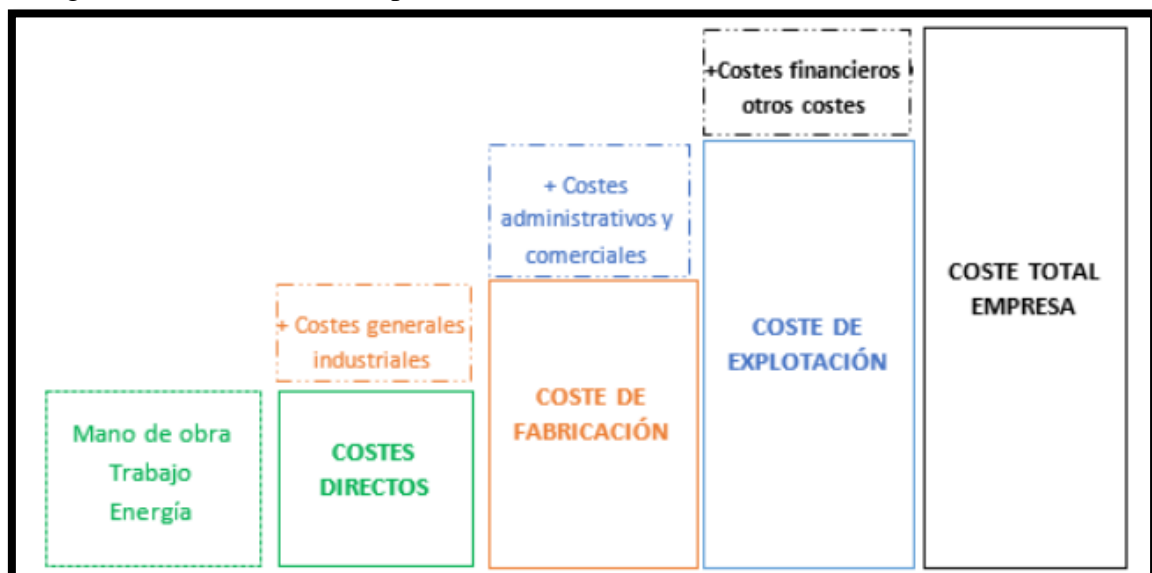
Destacar también que dentro de los costes del producto podemos diferenciar dos grupos:

- Los costes directos o primarios son aquellos que pueden ser fácilmente relacionados con el objeto del coste. En este sentido para poder clasificar un coste como directo o indirecto es necesario establecer claramente el objeto del coste: la unidad de producto, el pedido o el departamento. En esta línea dentro de los costes directos contamos básicamente con dos agrupaciones:
 - Materias Primas, que son aquellos materiales que pueden ser relacionados directamente con el producto u objeto del coste.
 - Mano de Obra Directa, trabajo en términos de tiempo o monetario que puede ser físicamente asignado a la producción del producto o servicio de forma directa.
- Los costes indirectos de fabricación son aquellos costes que difícilmente se pueden relacionar de forma directa con el objeto del coste. Por tanto son costes relacionados con el proceso general de fabricación y no con un producto concreto. Así tenemos por ejemplo los materiales indirectos, mano de obra indirecta, etc.

Estos costes indirectos de fabricación por tanto son comunes a varios productos o servicios, por lo que su imputación ha de realizarse con criterios subjetivos, denominados claves de distribución, que no obstante han de ser representativos de su comportamiento.

2.4.2 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.



1. Los costes directos. Son aquellos que directamente podemos asignar a un producto (materias primas, mano de obra, energía etc.)

Como ya hemos señalado anteriormente, el coste básico o directo, también denominado coste primario, está constituido por aquellos elementos primarios

cuya medida y vinculación a cada producto pueden conocerse con exactitud. 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.

2. **Los costes generales industriales**, son costes que surgen de producir los diferentes bienes, 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

Es decir, los factores que constituyen el coste directo se combinan en colaboración con un equipo, capital o inmovilizado (maquinaria e instalaciones productivas) que generan un conjunto de costes que no están vinculados a ningún producto en particular, sino que afectan a todo el proceso de producción o prestación del servicio y que son los denominados costes indirectos o costes generales industriales que es necesario agregar en una segunda fase serie de elementos de coste.

3. **Los costes administrativos y de comercialización**, surgen de la necesidad de llevar toda 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 son necesarios para que la empresa puede realizar su actividad normal y que viene a sumarse al coste industrial, para construir el coste de explotación. Es decir, la suma de los costes de fabricación o industriales y estos costes de administración y comercialización formarían el coste de explotación o de la actividad

4. **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

2.4.3 Estadística de costes

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 Ilustración 1.

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

Ilustración 1

2.4.4 Estadística de resultados

Por otro lado la estadística de resultados es el informe básico para el análisis de resultados de la empresa desde una perspectiva analítica. En la Ilustración 2 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

Ilustración 2

3 Bibliografía Básica y Complementaria

Prieto, Begoña, Santidrián Alicia y Aguilar Pablo (2005). Contabilidad de Costes y de Gestión. Un Enfoque Práctico. Tema 1 "Marco Conceptual". Tema 2 "Teoría general del Coste". Editorial Delta Publicaciones.

Contabilidad Superior. Contabilidad de Costes. Emma Castelló Taliani.. Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España. Madrid, 1998. Martín Peña, F y Ros Riera, J (2003). Costes, Contabilidad y Gestión. Ediciones Centro de Estudios Financieros, Madrid. 2003

Alvarez-Dardet Espejo, María Concepción y Gutierrez Hidalgo, Fernando (2009): "Contabilidad de Gestión. Cálculo de Costes". Editorial Pirámide, pp: 80-81