

Contabilidad para la toma de decisiones

Gaizka Ormazábal
Edi Soler

Introducción

En esta nota técnica, explicamos cómo cuantificar el impacto diferencial de las alternativas ante una decisión sobre el resultado económico de la empresa. Este proceso de cuantificación se considera parte de la disciplina contable, ya que involucra el análisis de información de ingresos y costes. No obstante, como veremos, el análisis económico de alternativas no sigue necesariamente las normas de contabilidad financiera. En cambio, se basa en algunos conceptos económicos que constituyen la esencia de la contabilidad de gestión o contabilidad de costes. Vamos a introducir estos conceptos mediante algunos ejemplos.

Información importante para la toma de decisiones

La empresa PEAR fabrica motores industriales para pequeños tractores de jardín. En 2017, PEAR fabricó 100.000 motores diésel que se vendieron a 500 euros la unidad. Imaginemos que, a principios de 2018, PEAR recibe un pedido especial (una transacción única) de MIRIBEL (un importante distribuidor) de 1.000 motores diésel que debe servir en el plazo de una semana. Supongamos que el distribuidor no quiere pagar más de 400 euros por motor. ¿Debería PEAR aceptar el pedido de MIRIBEL?

Para analizar esta decisión, el equipo directivo de PEAR dispone de la información que aparece reflejada en la **Tabla 1**.

Tabla 1
Costes e ingresos de PEAR a finales de 2017 (en miles de euros)

Ventas netas	50.000
Materiales	15.000
Mano de obra	10.000
Costes indirectos de fabricación	8.000
Gastos de administración y ventas	12.000
Beneficios	5.000

Nota técnica preparada por el profesor Gaizka Ormazábal y Edi Soler, lecturer. Junio de 2014. Revisado en diciembre del 2018. Todo el material incluido en este documento ha sido elaborado por los autores, salvo que se indique lo contrario.

Copyright © 2014 IESE. Copyright de esta traducción © 2014 IESE. Para pedir copias de este documento diríjase a IESE Publishing en www.iesepublishing.com, escriba a publishing@iese.edu o llame al +34 932 536 558.

No está permitida la reproducción total o parcial de este documento, ni su tratamiento informático, ni la transmisión de ninguna forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro o por otros medios.

Última edición: 20/6/22

«Materiales» es el coste de los materiales utilizados en la fabricación de los motores. «Mano de obra» se refiere a los salarios de los trabajadores que participan en el proceso de producción. «Costes indirectos de fabricación» hace referencia a la suma del resto de gastos de producción, tales como la amortización de la maquinaria y otras herramientas necesarias para fabricar los motores. Todos estos costes guardan una relación directa con el proceso de producción. En cambio, los gastos de administración y ventas (GAV) incluyen costes que no están directamente relacionados con el proceso de producción, como los salarios del equipo directivo de PEAR, personal administrativo, equipo de ventas, etc. En 2017, no hubo cambios significativos en el inventario (es decir, que al acabar el año se habían vendido más o menos los mismos motores que se habían fabricado).

Al analizar el pedido de MIRIBEL, probablemente lo primero que se pregunten los directivos de PEAR sea si el precio de 400 euros por unidad es suficiente para cubrir los costes. Pero la pregunta es: ¿qué costes: el de los materiales necesarios para fabricar los motores o el de la maquinaria utilizada en el proceso de producción? ¿Qué pasa con los GAV? ¿Y con los salarios?

Para averiguar si el precio de 400 euros por unidad es suficiente, el equipo directivo resume la información de la **Tabla 1** presentándola por unidad (véase la **Tabla 2**).

Tabla 2
Valores unitarios suponiendo una producción anual de 100.000 unidades

	€/unidad
Precio unitario	500
Coste de producción unitario	330
Coste total unitario	450
Beneficio unitario	50

¿Sirven estas cifras para ayudar al equipo directivo de PEAR a decidir si aceptan o no el pedido de MIRIBEL? Una opción es no aceptar pedidos a un precio inferior al del *coste de producción unitario* (330 euros). La otra opción sería utilizar el *coste total unitario* (450 euros) como criterio para tomar la decisión. Si se toma la decisión siguiendo el primer criterio, el pedido de MIRIBEL será aceptado. En cambio, si se tiene en cuenta el segundo criterio, el pedido será rechazado. ¿Qué decisión es la correcta (si es que la hay)?

Vayamos paso a paso. Aunque parezca obvio, hay que empezar identificando las posibles alternativas de decisión. En este caso, tenemos dos alternativas: 1) aceptar el pedido de MIRIBEL o 2) rechazarlo.

Una vez que hemos identificado las alternativas, debemos analizar los costes e ingresos que son *relevantes* para la decisión. Es posible que estas no tengan un impacto en todos los costes incluidos en la cuenta de resultados, por lo que tenemos que identificar cuáles aumentarán (o disminuirán) como consecuencia de la decisión. Por ejemplo, si se acepta el pedido de MIRIBEL, ¿aumentarán los costes relacionados con las instalaciones de producción? Probablemente no, ya que PEAR, seguramente, podrá encajar este nuevo pedido en las instalaciones que ya tiene (el pedido de MIRIBEL representa únicamente un 1% del volumen de producción anual de PEAR). En otras palabras, el coste de las instalaciones de producción no es *relevante* para esta decisión, por lo que no debe incluirse en el análisis, aunque aparezca en la cuenta de resultados. Se puede aplicar el mismo razonamiento a los costes de la propiedad, la amortización de la maquinaria y los GAV. Suponiendo que PEAR pueda



fabricar los motores que ha pedido MIRIBEL con la plantilla actual, los costes de mano de obra tampoco se verán afectados por la decisión y, por lo tanto, también deberían ser excluidos del análisis¹.

Por último, el tercer paso del análisis económico de la decisión de PEAR consistirá en calcular la diferencia entre los ingresos y los costes relevantes para cada alternativa. Este cálculo nos dará una idea de qué alternativa añade más valor económico a la empresa. En el caso que nos ocupa, la diferencia se calcula de la siguiente manera:

Tabla 3
Análisis de la decisión relativa al pedido de MIRIBEL

(Cantidad en miles de euros)	Aceptar el pedido	Rechazar el pedido	Diferencia*
Ingresos	400	–	400
Materia prima	-150	–	-150
Total			250

* Tomando como referencia la alternativa de rechazar el pedido.

Nota: solo se incluyen en el análisis las cantidades que aumentan con respecto al *statu quo*.

Hay que tener en cuenta que solo hemos incluido en la **Tabla 3** el coste de los materiales porque estamos suponiendo que el resto no son *relevantes* para decidir si aceptar o no el pedido del distribuidor. En otras palabras, la empresa incurrirá en el resto de los costes independientemente de la decisión que tome respecto al pedido de MIRIBEL.

Las cifras de la **Tabla 3** muestran el impacto económico de las dos opciones con respecto al *statu quo*. Mientras que rechazar el pedido del distribuidor no supondría ningún cambio con respecto al *statu quo*, aceptarlo aumentaría los ingresos en 400.000 euros y los costes en 150.000. Por lo tanto, la alternativa de aceptar el pedido contribuye al resultado económico de la empresa en 250.000 euros más que la de rechazarlo².

Aunque el análisis de la **Tabla 3** es una simplificación del problema, estos cálculos sencillos son útiles para ilustrar el razonamiento básico que hay detrás del análisis económico de las alternativas de decisión. Más adelante, añadiremos más niveles de complejidad al análisis.

Podemos resumir la discusión anterior diciendo que el objetivo del análisis económico de las alternativas de decisión es *cuantificar el impacto diferencial de las diferentes alternativas sobre el valor económico de la empresa*. Para ello, se tienen en cuenta exclusivamente aquellos costes e ingresos que son *relevantes* para la decisión.

Para identificar los costes relevantes, debemos tener en cuenta aquellos que se ven alterados por la decisión. Sin embargo, no todos son relevantes. Algunos de estos costes pueden no ser relevantes si el impacto económico que producen es el mismo. Por ejemplo, supongamos que PEAR tiene que decidir entre las siguientes alternativas: 1) fabricar 1.000 unidades de su motor diésel *estándar* (cuyos materiales cuestan 150 euros por unidad y cuyo precio de venta es de

¹ Incluso si la mano de obra actual no fuera suficiente para fabricar estas 1.000 unidades adicionales, PEAR probablemente no podría ajustar la suya en una semana (recordemos que el pedido de MIRIBEL tiene que entregarse en ese plazo).

² En la **Tabla 3**, calculamos las diferencias económicas con respecto a la alternativa de rechazar el pedido (es decir, mantener el *statu quo*). Obviamente, calcular estas diferencias con respecto a la otra alternativa (aceptar el pedido) no modificaría la conclusión del análisis.