

Sistema de costes

Gaizka Ormazábal
Edi Soler

¿Qué es un sistema de costes?

Considera una empresa constructora pujando por un proyecto. Para diseñar su estrategia de oferta, esta tendrá en cuenta, en primer lugar, los costes directamente atribuibles al proyecto. De este modo, estimará el coste asociado a los materiales, los subcontratistas y los trabajadores que se asignarán al proyecto. Pero ¿qué ocurre con los costes relacionados con los ingenieros que trabajan simultáneamente en varios proyectos? ¿Cómo debería la empresa tener en cuenta el coste de los equipos y la maquinaria propia que se utilizarán en el proyecto? ¿Qué ocurre con el resto de gastos generales, como los relacionados con las oficinas centrales de la compañía? ¿Tiene que tener en cuenta la compañía todos estos costes a la hora de elaborar su estrategia de oferta? En caso afirmativo, ¿qué criterio debe seguir para asignar dichos costes a cada proyecto?

Consideremos otro caso. La directora general de una empresa de distribución internacional quiere analizar la rentabilidad de los mercados en los que opera la compañía, ya que, según percibe, están perdiendo su ventaja competitiva en uno de ellos. Con ayuda del director financiero, trata de encontrar un modo de identificar los costes de cada mercado. Espera que esa información le ayude a conocer el mercado problemático en mayor profundidad. La asignación de algunos costes, como el de los productos y los empleados que trabajan en exclusiva para un mercado, resulta sencilla. Sin embargo, la de otros costes puede ser más complicada. ¿Cómo deben asignar gastos generales como los relacionados con la sede corporativa? ¿Y los sueldos del equipo directivo?

Por último, considera una persona responsable de división que recibe una prima (o *bonus*) anual en función de los beneficios de su división. Una parte de los costes que se atribuyen a su división son difícilmente cuestionables. Por ejemplo, incluir los sueldos de los empleados de la división en el cómputo de sus beneficios parece razonable. Sin embargo, la responsable observa que, al calcular dichos beneficios, la sede central ha incluido un cargo por gastos generales corporativos. Se queja de la cifra, ya que la considera injusta. Los gastos generales se asignan por igual entre las distintas divisiones, pero, en su opinión, el volumen de trabajo que la suya genera para la sede central es significativamente menor que el de otras. ¿Debería la sede central cambiar el criterio de asignación de estos costes?

Nota técnica preparada por el profesor Gaizka Ormazábal y Edi Soler, lecturer. Junio de 2014. Revisado en diciembre de 2018. Todo el material incluido en este documento ha sido elaborado por el autor, 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: 8/6/21

Cabe observar que la cuestión común en las situaciones anteriores es cómo asignar los costes *indirectos*. A diferencia de los *directos*, los indirectos son recursos compartidos por productos, clientes, divisiones u otras unidades organizativas¹. El modelo que utiliza una empresa para asignar y realizar un seguimiento de los costes se denomina “sistema de costes”. De este modo, los sistemas de contabilidad de costes permiten localizar, asignar y distribuir los costes de los recursos entre los diferentes objetos de coste.

Elementos de un sistema de costes

Vamos a utilizar un ejemplo para ilustrar los elementos que componen un sistema de costes. Liqueurs de Montagne (en adelante, Limon) es un productor francés de licores de cremas. Limon cuenta con dos destilerías ubicadas en el corazón de los Alpes: Chartreuse y Vercors. Cada planta produce dos variedades de licor distintas. Chartreuse produce crème de cassis y crème de menthe, mientras que Vercors produce crème de violette y crème d’or. La sede central de Limon se encuentra en Grenoble.

Anne Davant (CEO de Limon) quiere conocer la rentabilidad de ambas destilerías y de los cuatro productos elaborados por la compañía. Con este objetivo, recopila la siguiente información (véase la **Tabla 1**).

Tabla 1
Información sobre costes e ingresos por destilería y producto

Chartreuse	Crème de cassis	Crème de menthe	Total
Número de botellas	200.000	250.000	450.000
Ventas (en miles de euros)	3.000	2.500	5.500
Materiales (en miles de euros)	560	440	1.000
Horas de trabajo	27.000	18.000	45.000
Mano de obra (en miles de euros)	540	360	900
Uso de los equipos (horas)	14.000	16.000	30.000
Vercors	Crème de violette	Crème d’or	Total
Número de botellas	100.000	25.000	125.000
Ventas (en miles de euros)	2.000	650	2.650
Materiales (en miles de euros)	500	185	685
Horas de trabajo	20.000	10.000	30.000
Mano de obra (en miles de euros)	400	200	600
Uso de los equipos (horas)	15.000	5.000	20.000

“Materiales” hace referencia al coste de las botellas y a otros materiales empleados en la producción de cada tipo de licor. “Mano de obra” incluye los sueldos de los trabajadores que participan en la producción de los licores. Por otra parte, los procesos de destilación y embotellado utilizan maquinaria y equipos que se amortizan a razón de 1.500.000 euros anuales para Chartreuse, y de 500.000 para Vercors. Los gastos generales de producción de ambas destilerías son de 675.000 y 250.000 euros, respectivamente (incluyendo el mantenimiento,

¹ Algunos costes indirectos han de ser asignados porque no resulta práctico medir el consumo relativo del recurso. Por ejemplo, la medición del tiempo que los empleados dedican a cada trabajo carece, a menudo, de sentido práctico. En otros casos, la medición es inviable (costes de la propiedad, costes administrativos, etc.).



embalaje y envío). Por último, la sede central de Limon en Grenoble tiene unos gastos de administración y ventas (GAV) de 850.000 euros y unos gastos de I+D de 650.000 euros.

Davant ha resumido toda esta información en la **Tabla 2**. Sin embargo, observa que los datos en esta tabla no son suficientes para estimar la rentabilidad de las destilerías y los productos de Limon. Asimismo, se ha dado cuenta de que tiene que asignar los costes que no son directamente atribuibles a las destilerías y los productos (es decir, los indirectos).

Tabla 2
Análisis de rentabilidad antes de la asignación de costes indirectos (en miles de euros)

	Chartreuse			Vercors			Total
	Cassis	Menthe	Total	Violette	Or	Total	
Ventas	3.000	2.500	5.500	2.000	650	2.650	8.150
Materiales	560	440	1.000	500	185	685	1.685
Mano de obra	540	360	900	400	200	600	1.500
Equipos			1.500			500	2.000
Gastos generales de la destilería			675			250	925
GAV centrales							850
I+D centrales							650
Beneficio							540

Así, el primer paso para diseñar un sistema de costes es distinguir entre los directos e indirectos (hay que recordar que solo se necesita un criterio de asignación para estos últimos). En este caso, los objetos de coste son las destilerías y los productos².

- En lo relativo a las destilerías, los costes indirectos son los gastos centrales de administración y ventas y los de I+D.
- Con respecto a los productos (los diferentes tipos de licor), los costes indirectos son la de mano de obra, la amortización de los equipos y los gastos generales de producción de la destilería que los fabrica.

Hay que tener en cuenta que los costes de mano de obra, amortización de equipos y los gastos generales de la destilería son indirectos con respecto a los productos, pero directos en relación con las destilerías.

² La distinción entre costes directos e indirectos es relativa al objeto de coste. Supongamos, por ejemplo, que la compañía está analizando la rentabilidad de sus divisiones (es decir, los objetos de coste son las divisiones de la empresa). En ese caso, el sueldo del responsable de división sería un coste directo en relación con la propia división. Sin embargo, si el análisis se centra en la rentabilidad de un producto determinado (es decir, los objetos de coste son los productos de la compañía), el sueldo del responsable de la división sería un coste indirecto respecto a los productos de esta.