



UNIVERSIDAD
DE GRANADA

Contabilidad de Gestión

Temario

Ismael Sallami Moreno

Recursos Ingeniería Informática y Ade

Licencia

Este trabajo está bajo una Licencia Creative Commons BY-NC-ND 4.0.

Permisos: Se permite compartir, copiar y redistribuir el material en cualquier medio o formato.

Condiciones: Es necesario dar crédito adecuado, proporcionar un enlace a la licencia e indicar si se han realizado cambios. No se permite usar el material con fines comerciales ni distribuir material modificado.



Contabilidad de Gestión

Ismael Sallami Moreno

Índice general

I	Teoria	7
1	Naturaleza y contenido de la contabilidad de gestión	9
1.1	Modelo básico de la circulación de valores en la empresa	9
1.2	La Contabilidad de gestión: delimitación y objetivos	10
1.3	Contabilidad externa y Contabilidad interna	11
1.4	Producción: conceptos y clases	11
1.5	Proceso productivo y medios de producción	12
1.6	Productividad y rendimiento: su medida	13
2	Conceptos Básicos	15
2.1	La noción de coste: concepto y clases	15
2.2	Principales funciones de coste: costes fijos y costes variables	16
2.3	Costes necesarios versus costes no necesarios: costes de la actividad y costes de la subactividad	17
2.4	Las funciones de coste en Economía de la empresa: costes de estructura o en estado parado y costes de puesta en marcha	18
2.5	Costes variables: sus clases	18

Parte I

Teoria

Naturaleza y contenido de la contabilidad de gestión

1.1 Modelo básico de la circulación de valores en la empresa

La actividad empresarial puede entenderse como una continua **circulación de valores** que conecta a la empresa con su entorno y articula sus procesos internos. Este modelo se fundamenta en cuatro subsistemas interconectados que describen el ciclo económico de una unidad de producción:

- 1) **Financiación:** Corresponde a las operaciones dedicadas a la obtención de los recursos financieros necesarios para la actividad. Constituye el punto de partida, donde se captan capitales (aportaciones, préstamos) que dotan a la empresa de liquidez (dinero).
- 2) **Inversión:** Engloba las operaciones relativas a la adquisición de los factores productivos. La empresa utiliza el dinero obtenido para comprar los bienes y servicios (materiales, maquinaria, mano de obra) que necesita para producir. Esta fase transforma el dinero en factores de producción, y la magnitud que la representa es el **gasto**.
- 3) **Producción:** Se refiere a las operaciones de aplicación de los factores productivos en el proceso de transformación para obtener nuevos bienes o servicios. Este es el núcleo del ámbito interno de la empresa, donde el consumo de los factores productivos da lugar al **coste** y se genera la producción valorada.
- 4) **Desinversión:** Agrupa las operaciones relativas a la colocación de los productos (bienes o servicios) en el mercado. La venta de las existencias de mercancías acabadas a los clientes genera un **ingreso**, que idealmente retorna a la empresa en forma de dinero, cerrando así el ciclo.

Este flujo se puede visualizar en dos ámbitos:

- **Ámbito externo:** Comprende las transacciones de la empresa con el "mundo exterior", como las compras a proveedores y las ventas a clientes.
- **Ámbito interno:** Se centra en el proceso de transformación productiva, abarcando las fases de consumo, fabricación y almacenamiento.

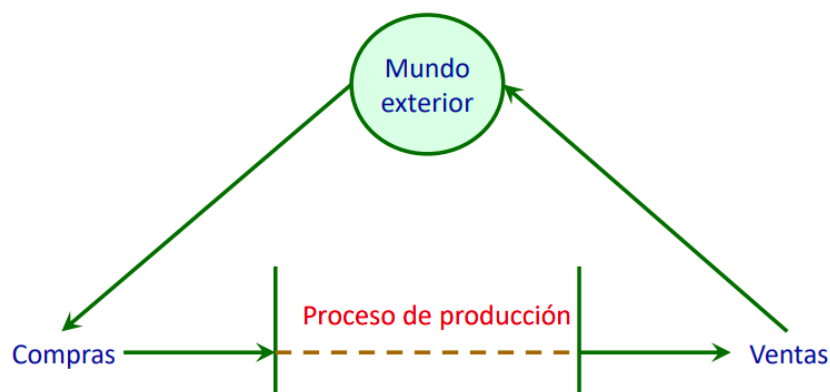


Figura 1.1: Esquema de la circulación de valores en la empresa (Adaptado de Schneider, 1968).

1.2 La Contabilidad de gestión: delimitación y objetivos

Definición 1.1 . La **Contabilidad de Gestión** es una rama de la contabilidad que se enfoca en la realidad económico-técnica o interna de una microunidad económica. Su finalidad específica es permitir el control de la producción y los costes, así como medir la eficiencia técnico-productiva de la misma.

Este sistema de información está diseñado para ser utilizado por los directivos para planificar, evaluar y controlar la organización, asegurando un uso apropiado y responsable de los recursos. A diferencia de la contabilidad financiera, no está regulada externamente y se adapta a las necesidades estratégicas y operativas de cada empresa.

Los **objetivos** o fines principales de la Contabilidad de Gestión son:

- **Planificación y control de gestión:** Ayuda a los directivos a cuantificar los efectos futuros de las decisiones (planificar), juzgar los resultados históricos frente a los planes (evaluar) y vigilar el rendimiento para tomar acciones correctivas (controlar).
- **Cálculo del coste de los productos:** Es fundamental para valorar los inventarios, controlar las operaciones y obtener el coste de los productos con el fin de tomar decisiones sobre precios, rentabilidad o fabricación.
- **Toma de decisiones:** Proporciona información relevante para la selección entre cursos de acción alternativos, tanto a corto como a largo plazo.
- **Análisis y evaluación de actividades:** Permite un conocimiento detallado de las actividades productivas para su control.
- **Determinación de resultados internos:** Calcula el resultado periódico con criterios económicos y lo descompone para conocer la contribución de cada área o producto a su generación.

Para cumplir estos objetivos, la Contabilidad de Gestión se centra en las **magnitudes fundamentales del ámbito interno**:

- **Magnitudes flujo (corrientes):** Consumos y costes de un período, producción y su valor, y colocación y su valor.
- **Magnitudes fondo (stocks):** Producción en curso y su valor, y producción en stock y su

valor.

1.3 Contabilidad externa y Contabilidad interna

La información contable de una organización se estructura en dos grandes áreas: la **Contabilidad Financiera** (externa) y la **Contabilidad de Gestión** (interna). Aunque ambas se nutren del mismo sistema de información, sus propósitos, usuarios y características son distintos.

Cuadro 1.1: Principales diferencias entre Contabilidad Financiera y de Gestión.

Rasgo	Contabilidad Financiera (Externa)	Contabilidad de Gestión (Interna)
Usuarios	Externos (accionistas, bancos, gobierno) e internos.	Exclusivamente internos (directivos, mandos intermedios, empleados).
Regulación	Regulada por principios contables generalmente aceptados (PCGA) y el Estado.	No regulada. Determinada por la dirección para satisfacer sus necesidades.
Naturaleza de la información	Prima la objetividad, fiabilidad y verificabilidad. Es precisa y auditable.	Prima la relevancia y flexibilidad para la toma de decisiones. Es más subjetiva (estimaciones).
Tipo de información	Principalmente medidas financieras.	Medidas financieras, operativas y físicas sobre procesos, clientes, etc..
Enfoque temporal	Histórico, orientado al pasado.	Actual y orientado al futuro.
Ámbito	Agregada y global. Informa sobre el conjunto de la organización.	Desagregada y concreta. Informa sobre departamentos, segmentos o decisiones específicas.
Obligatoriedad	Obligatoria.	No obligatoria.

La Contabilidad Financiera se centra en registrar las operaciones de la empresa y presentar informes a terceros, proyectando una imagen global de su situación financiera. Sin embargo, esta información es insuficiente para la gestión diaria. Los directivos necesitan datos detallados para tomar decisiones rutinarias y no rutinarias, como analizar la rentabilidad de un producto o evaluar la eficiencia de una actividad. Es aquí donde la Contabilidad de Gestión (también denominada **Contabilidad interna, analítica o de costes**) cobra su relevancia, proporcionando la información desagregada que la gestión interna demanda.

1.4 Producción: conceptos y clases

El concepto de producción puede analizarse desde dos perspectivas: como efecto (el resultado del proceso) y como causa (el proceso de transformación en sí mismo).

1.4.1 La producción como efecto

Desde esta óptica, la producción se refiere a los bienes o servicios obtenidos. Se clasifica principalmente según su grado de perfeccionamiento:

- **Producción final:** Corresponde a los productos acabados, listos para su venta o destino

final.

- **Producción intermedia:** Incluye productos que aún no han completado el ciclo productivo. Se subdivide en:
 - **Productos en curso:** Aquellos que se encuentran en una fase de elaboración dentro de un centro de trabajo.
 - **Productos semiterminados:** Aquellos que han finalizado una fase del proceso y se encuentran almacenados a la espera de ser incorporados en una etapa posterior.
- **Otra producción:**
 - **Subproductos:** Productos de carácter secundario obtenidos simultáneamente con el producto principal (p. ej., el serrín en una fábrica de muebles).
 - **Desperdicios:** Residuos generados en el proceso que pueden tener o no valor de venta.

1.4.2 La producción como causa

Bajo esta perspectiva, la producción es el **proceso productivo** en sí, definido como una "transformación, según una determinada técnica, de factores productivos en productos". Este proceso tiene una vertiente técnica donde los factores son consumidos en centros de trabajo (actividad) para generar productos y servicios.

Clasificación de la producción según el proceso

Atendiendo a los tipos de productos y su forma de obtención, la producción puede ser:

- **Producción simple:** Se obtiene un único tipo de producto, ya sea a través de un proceso lineal o complejo.
- **Producción múltiple o compuesta:** Se obtienen varios tipos de productos de forma simultánea o excluyente. Se divide en:
 - **Producción paralela:** Se obtienen productos distintos en procesos independientes.
 - **Producción alternativa:** La fabricación de un producto excluye la de otro, utilizando los mismos factores (p. ej., envasado de aceite de oliva o de girasol en la misma planta).
 - **Producción conjunta (o acumulativa):** Se obtienen simultáneamente varios productos a partir de un mismo proceso y materia prima. Es inevitable obtener todos los productos a la vez. Puede ser:
 - **Con coproductos:** Se obtienen varios productos principales (p. ej., carne y piel en la industria cárnica).
 - **Con subproductos:** Se obtiene un producto principal y otros secundarios.
 - **Acoplada:** Como en la destilación de la hulla, donde de una materia prima se obtienen múltiples productos (gas, coque, alquitrán, etc.) en proporciones fijas.

1.5 Proceso productivo y medios de producción

El proceso productivo requiere **factores de producción** o medios que hacen posible la transformación económica. Estos recursos se pueden clasificar de diversas formas:

- **Según su participación en el proceso:**
 - *Factores estructurales:* Forman la capacidad productiva de la empresa (maquinaria, edificios).
 - *Factores para perfeccionamiento:* Se consumen o transforman en el proceso (materia prima, medios colaboradores como la energía).
- **Según su influencia en el producto final:**

- *Factores limitativos*: Deben utilizarse en proporciones fijas.
- *Factores sustitutivos*: Pueden intercambiarse entre sí.

Los centros de trabajo donde se aplican estos factores pueden agregarse en distintos niveles. La célula básica de actividad es la **unidad de trabajo**, que es una combinación indivisible de medios estructurales (p. ej., una máquina) y su correspondiente dotación de personal. Niveles superiores de agregación incluyen el lugar de trabajo y la sección de trabajo.

1.6 Productividad y rendimiento: su medida

La **productividad** es una medida de la eficiencia del proceso productivo que relaciona la producción obtenida (output) con la cantidad de factores o recursos utilizados (input). Se expresa como un cociente:

$$\text{Productividad} = \frac{\text{Producción (Outputs)}}{\text{Factores empleados (Inputs)}}$$

Esta medida puede calcularse para un factor específico (productividad parcial, p.ej., productividad del trabajo) o para el conjunto de factores (productividad total o global).

Por otro lado, el **rendimiento** compara la producción real obtenida con la producción que se debería haber obtenido en condiciones estándar o normales. Se formula como:

$$\text{Rendimiento} = \frac{\text{Producción Real}}{\text{Producción Estándar}} \quad \text{o} \quad \text{Rendimiento} = \frac{\text{Tiempo Estándar}}{\text{Tiempo Real}}$$

Un rendimiento mayor que 1 (o 100 %) indica una eficiencia superior a la estándar, mientras que un valor inferior a 1 señala una ineficiencia. Ambas magnitudes, productividad y rendimiento, son cruciales para el control de la gestión, pues permiten evaluar y mejorar la eficiencia con la que se utilizan los recursos de la empresa.

Conceptos Básicos

2.1 La noción de coste: concepto y clases

El concepto de **coste** es fundamental en la contabilidad de gestión. Se define como el consumo de medios o recursos, expresado en términos monetarios, sacrificados para alcanzar un objetivo específico. Dicho de otro modo, es el consumo valorado en dinero de bienes y servicios destinados a la producción que constituye el objetivo de la empresa. Para que un consumo se considere coste, debe contribuir a la realización de la actividad productiva; de lo contrario, se tratará de un gasto que no se incorpora al coste de producción.

El coste es siempre relativo a un **objeto de coste**, que es cualquier elemento para el cual se desea una medición de su coste, como un producto, un servicio, un proyecto, un departamento o una actividad. Por ejemplo, el objeto de coste podría ser un bote de pintura, una línea de atención al cliente o un proyecto de I+D.

Es importante destacar la **relatividad de la magnitud coste**, que se debe a dos factores principales:

- La indeterminación asociada a la medida y valoración de los consumos.
- La indeterminación inherente a la asignación de los costes a los centros de actividad y a los productos.

Dada la diversidad de decisiones que deben tomar los responsables en una empresa, los costes se clasifican de diferentes maneras según la necesidad del usuario de la información. A continuación, se presentan las tipologías de costes más relevantes:

2.1.1 Clasificación según la naturaleza

Esta clasificación agrupa los costes según el tipo de recurso consumido. Se distinguen, entre otros:

- **Coste de materiales:** Valor de los consumos de materiales que forman parte de los productos.
- **Coste de personal:** Salarios y cargas sociales de los trabajadores.
- **Coste de suministros:** Como electricidad o agua.
- **Coste de servicios exteriores:** Servicios prestados por otras empresas.
- **Coste de amortización:** Depreciación del inmovilizado por su participación en el proceso productivo.
- **Coste financiero:** Derivado de la financiación de la empresa.

2.1.2 Clasificación según la relación con el objeto de coste

Este criterio diferencia los costes en función de su capacidad para identificarlos de forma inequívoca con un objeto de coste determinado.

- **Costes directos:** Son aquellos que pueden identificarse de forma inequívoca y económicamente

factible con un objeto de coste. Por ejemplo, la materia prima consumida en un producto. El proceso de aplicar estas cargas directas se denomina **afectación**.

- **Costes indirectos:** Son aquellos que no pueden identificarse de forma fácil e inequívoca con un objeto de coste concreto, por lo que precisan de un criterio de reparto para su asignación. Un ejemplo sería la amortización del edificio donde se ubica la empresa. El proceso de aplicar estas cargas indirectas se denomina **imputación**.

2.1.3 Otras clasificaciones

Existen otras tipologías de costes que son igualmente relevantes para la gestión empresarial:

- **Según su relación con el cálculo del resultado:**
 - **Costes del producto (o inventariables):** Se incorporan al resultado en el período en que se venden los productos. Son aquellos asignados a los bienes inventariables, como el coste de producción.
 - **Costes del período (o no inventariables):** Se incorporan al resultado en el período en que se produce el coste, independientemente de la venta del producto. Son costes asociados a un período de tiempo, como los gastos de administración o comerciales.
- **Según el momento de su cálculo:**
 - **Costes históricos o reales:** Se calculan a posteriori, una vez que la actividad ha tenido lugar.
 - **Costes predeterminados:** Se calculan a priori, antes de que se produzca la actividad. Incluyen los costes *estándares* (lo que debería costar en condiciones normales) y los *presupuestados* (lo que se espera que cueste).

2.2 Principales funciones de coste: costes fijos y costes variables

Una de las clasificaciones más importantes en la contabilidad de gestión es la que atiende al comportamiento de los costes frente a variaciones en el **volumen de actividad**. Esta clasificación distingue principalmente entre costes fijos y costes variables.

No obstante, es crucial realizar algunas precisiones sobre esta clasificación:

- Se debe precisar la **variable independiente** que sirve de base para establecer la relación funcional (p. ej., unidades producidas, horas-máquina).
- La clasificación depende del **plano de variación** o **escala relevante**, que es el intervalo de actividad para el cual se mantiene la relación definida. A largo plazo, todos los costes son variables.
- La fijeza o variabilidad puede cambiar según el nivel de análisis. Un coste fijo a nivel global de empresa puede ser variable para un centro de actividad particular.
- Las **decisiones empresariales** condicionan la fijeza o variabilidad de los costes en un período.
- La fijeza de un coste en un período no implica que se mantenga constante en períodos sucesivos.

2.2.1 Costes fijos

Son aquellos que no fluctúan ante variaciones en el volumen de producción, dentro de los límites definidos por la capacidad productiva disponible. También se les denomina **costes de estructura**, ya que están asociados a disponer de una cierta capacidad.

El coste fijo total permanece constante en la escala relevante, mientras que el **coste fijo unitario** es **decreciente** a medida que aumenta el nivel de actividad.

2.2.2 Costes variables

Son aquellos que varían de forma directamente proporcional al nivel de actividad. Se les conoce también como **costes operacionales**, ya que están ligados a la utilización de la capacidad. El coste variable total aumenta con la actividad, pero el **coste variable unitario permanece constante** en la escala relevante.

2.2.3 Costes mixtos o híbridos

Existen costes que no se comportan de forma puramente fija o variable.

- **Costes semivariantes:** Tienen un componente fijo y otro variable. Un ejemplo es la factura de teléfono, que suele incluir una cuota fija y un coste variable según el consumo.
- **Costes semifijos (o en escalera):** Permanecen fijos para ciertos intervalos de actividad y dan un "salto" cuantitativo al cambiar de intervalo. Por ejemplo, el coste de los monitores en un curso de natación, donde se necesita un monitor adicional a partir de un cierto número de alumnos. Si al disminuir la actividad el coste no regresa a su nivel anterior, se produce el fenómeno de la **histéresis de los costes**.

2.3 Costes necesarios versus costes no necesarios: costes de la actividad y costes de la subactividad

Dentro de la estructura de costes de una empresa, es posible distinguir entre los costes que son estrictamente necesarios para la producción programada y aquellos que, aunque soportados por la empresa, no lo son. Esta distinción nos lleva al concepto de **costes de la subactividad** o **costes por exceso de capacidad**.

Se definen como los costes asociados a la mano de obra y al equipo productivo que, existiendo al inicio de un período, deben permanecer en la empresa durante el mismo, aunque **no sean necesarios para alcanzar el programa de producción**.

Las causas de la existencia de estos costes no necesarios pueden ser diversas:

- **Decisiones adoptadas en el pasado** que limitan el campo de actuación presente del empresario.
- La **consideración del futuro**, que obliga a tomar medidas en el presente (como mantener cierta capacidad ociosa) que pueden parecer innecesarias desde una perspectiva momentánea.

Estos costes de subactividad, derivados de la infrautilización de la capacidad productiva normal, no deben formar parte del coste de producción, sino que deben ser imputados directamente al resultado del ejercicio. Su cálculo evita que los efectos de una disminución del nivel de actividad real afecten negativamente al coste unitario del producto.

2.4 Las funciones de coste en Economía de la empresa: costes de estructura o en estado parado y costes de puesta en marcha

Desde la perspectiva de la Economía de la Empresa, los costes fijos se pueden desagregar en dos categorías fundamentales que responden a diferentes estados de la actividad productiva. Esta distinción es especialmente útil para comprender la estructura de costes fijos totales.

2.4.1 Costes de estructura o en estado parado

Son aquellos costes que la empresa soporta **incluso si no se desarrolla ningún tipo de actividad productiva**. Estos costes son inherentes a la mera existencia de la estructura de la empresa y a su mantenimiento. Un ejemplo claro es la amortización del edificio donde se instala la empresa, que se genera independientemente del nivel de producción (incluso si es cero).

2.4.2 Costes de puesta en marcha o de preparación de la producción

Estos costes se originan como consecuencia de la **adecuación y preparación de la empresa para iniciar el proceso de fabricación**, aunque finalmente no se llegue a producir ninguna unidad. Son los costes necesarios para pasar del "estado parado" al estado "listo para producir". Por ejemplo, el coste del engrasado y la puesta a punto de una máquina para que pueda empezar a fabricar representa un coste de puesta en marcha.

En resumen, los **costes fijos totales** son la suma de los costes de estructura y los costes de puesta en marcha. Los costes de estructura existen con producción cero, mientras que los de puesta en marcha solo aparecen cuando se toma la decisión de producir, aunque sea una sola unidad.

2.5 Costes variables: sus clases

Los costes variables, definidos como aquellos que cambian en proporción directa al nivel de actividad, pueden mostrar diferentes patrones de comportamiento. Su análisis detallado permite una mejor comprensión de la estructura de costes de la empresa.

2.5.1 Costes proporcionales

Son aquellos que varían de forma **directa y estrictamente proporcional** a las variaciones de la actividad. Su representación gráfica es una línea recta que parte del origen. El ejemplo más característico es el coste de la materia prima: si para fabricar una unidad se necesita una cantidad X de material, para fabricar dos unidades se necesitará el doble. Su coste unitario es constante.

2.5.2 Costes progresivos

Varían de forma **directa y más que proporcional** a las variaciones de la actividad. Esto significa que, a medida que aumenta la producción, el coste aumenta a un ritmo creciente. Un ejemplo común es el coste de la mano de obra cuando se requieren horas extraordinarias, cuyo precio por hora es superior al de las horas normales. El coste unitario de un coste progresivo es creciente.

2.5.3 Costes degresivos

Varían de forma **directa pero menos que proporcional** a las variaciones de la actividad. El coste total aumenta a un ritmo decreciente. Esto puede ocurrir, por ejemplo, con costes que se benefician de tarifas degresivas o descuentos por volumen, como en el caso de la reprografía o ciertos suministros. El coste unitario de un coste degresivo es decreciente.

2.5.4 Costes regresivos

Son aquellos que varían de **forma inversa** a las variaciones de la actividad. Un ejemplo ilustrativo es el coste de calefacción en un teatro: a mayor número de espectadores (mayor actividad), menor será el coste de calefacción necesario debido al calor corporal generado por el público.

Bibliografía

- [1] Ismael Sallami Moreno, **Estudiante del Doble Grado en Ingeniería Informática + ADE**, Universidad de Granada, 2025.