



FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y  
EMPRESARIALES

# **LA APLICACIÓN DE UN SISTEMA DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN A LAS EMPRESAS DE COSMÉTICOS**

Autor: Emma Pudlicki  
Director: Carmen Fullana Belda

Madrid  
Junio de 2021

Emma  
Pudlicki

# ÍNDICE DE CONTENIDOS

Resumen .....	3
Palabras clave.....	3
Abstract.....	4
Key words.....	4
Acrónimos.....	5
Índice de gráficos, ilustraciones y tablas.....	6
<b>1. Introducción.....</b>	<b>7</b>
1.1 Objetivos del estudio.....	8
1.2 Metodología.....	9
1.3 Estructura del trabajo.....	10
<b>2. Marco teórico.....</b>	<b>11</b>
2.1 La contabilidad de gestión como herramienta.....	11
2.1.1 <i>Evolución de la contabilidad de gestión de 1885 hasta ahora.....</i>	<i>11</i>
2.1.2 <i>Definición de los conceptos básicos.....</i>	<i>14</i>
2.1.3 <i>Principales diferencias entre la contabilidad de gestión y la contabilidad financiera .....</i>	<i>22</i>
2.2 El sector de los cosméticos.....	26
2.2.1 <i>Importancia del sector en la economía.....</i>	<i>26</i>
2.2.2 <i>Utilidad de la aplicación de un sistema de contabilidad de gestión 31</i>	
<b>3. Estudio de campo.....</b>	<b>34</b>
3.1 Descripción de la empresa utilizada como modelo.....	34
3.2 Esquema de la cadena de valor de la empresa.....	39
3.2.1 <i>Representación de la cadena de valor.....</i>	<i>39</i>
3.2.2 <i>Explicación de la cadena de valor.....</i>	<i>40</i>
3.3 Portador de coste.....	42
3.3.1 <i>Clasificación de los costes.....</i>	<i>43</i>
3.3.2 <i>Asignación de los costes directos e indirectos.....</i>	<i>46</i>
3.3.3 <i>Reclasificación funcional.....</i>	<i>56</i>
<b>4. Cuenta de resultados analítico.....</b>	<b>61</b>
<b>5. Conclusiones.....</b>	<b>63</b>
<b>6. Bibliografía.....</b>	<b>65</b>
<b>7. Anexos.....</b>	<b>68</b>

## **RESUMEN:**

El presente trabajo académico de investigación tiene como principal objetivo la elaboración de un sistema de contabilidad de gestión adaptado a las empresas del sector de cosméticos. En la actualidad, este sector está en plena expansión y no ha dejado de crecer desde varios años, en cuanto a su cifra de venta como en consideración de sus exportaciones a través del mundo. En concreto, el presente trabajo se centra sobre el estudio de las empresas de cosméticos dado el interés profesional de la autora. Por eso, se ha realizado un análisis socioeconómico del entorno y una búsqueda sobre los conceptos generales de la contabilidad de gestión. También, se ha contactado con una empresa de cosméticos con el fin de conocer los principales retos de las empresas del sector, así como los detalles de sus procesos de ventas y fabricación. La empresa ha sido tomada como ejemplo en la parte de campo, para la elaboración del modelo, se ha elegido el método de costes completos. El resultado del estudio es una propuesta de modelo de contabilidad de gestión que permite asignar los costes a los productos con finalidad de facilitar la toma de decisiones a los responsables.

**PALABRAS CLAVES:** Contabilidad de gestión, sector de cosméticos, sistema de costes, costes, toma de decisiones.

**ABSTRACT:**

The main objective of this academic research work is the development of a management accounting system adapted to companies in the cosmetics sector. Currently, this sector is in full expansion and has not stopped growing for several years, in terms of its sales figure and in consideration of its exports throughout the world. Specifically, this paper focuses on the study of cosmetics companies given the professional interest of the author. Therefore, a socio-economic analysis of the environment and a search on the general concepts of management accounting have been carried out. Also, we have contacted a cosmetics company in order to know the main challenges of companies in the sector, as well as the details of their sales and manufacturing processes. The company has been taken as an example in the field part, for the elaboration of the model, the full cost method has been chosen. The result of the study is a proposed management accounting model that allows costs to be allocated to products in order to facilitate decision-making for decision-makers.

**KEYS WORDS:** Management accounting, cosmetics sector, costs system, costs, decisions making.

## **ACRONIMOS:**

AECA:	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
COVID-19:	Coronavirus 2019
INE:	Instituto Nacional de Estadística
PGC:	Plan General Contable
B to B:	Business to Business
B to C:	Business to Consumer

# INDICE DE GRÁFICOS, ILUSTRACIONES Y TABLAS

## Índice de gráficos

<b>Gráfico 1:</b> Porcentaje de ventas productos cosméticos por Categorías.....	26
<b>Gráfico 2:</b> Tasa de crecimiento del mercado global del sector de cosméticos entre 2005 y 2019.....	27
<b>Gráfico 3:</b> Porcentaje de la cuota de mercado por zonas geográficas.....	28
<b>Gráfico 4:</b> Repartición de los empleados en el sector de los cosméticos..	30

## Índice de ilustraciones

<b>Ilustración 1:</b> Esquema de los dos tipos de portadores de coste.....	18
<b>Ilustración 2:</b> Etapas del proceso general de la contabilidad de gestión..	19
<b>Ilustración 3:</b> Esquema del sistema de costes completos.....	21
<b>Ilustración 4:</b> Esquema del sistema de costes variable .....	22
<b>Ilustración 5:</b> Relación entre contabilidad de gestión, de costes y Financiera.....	23
<b>Ilustración 6:</b> Organigrama de la empresa.....	36
<b>Ilustración 7:</b> Organigrama del departamento de sistema de información	37
<b>Ilustración 8:</b> La cadena de valor de la principal actividad de la empresa	39
<b>Ilustración 9:</b> La cadena de valor de la marca propia de la empresa.....	40
<b>Ilustración 10:</b> Esquema del modelo de costes completos aplicado a una empresa del sector de cosméticos.....	50

## Índice de tablas

<b>Tabla 1:</b> Diferencia entre la contabilidad de gestión y la contabilidad Financiera.....	24
<b>Tabla 2:</b> Clasificación de los costes de la empresa según su variabilidad y su vinculación con las mercancías.....	46
<b>Tabla 3:</b> Tablas de cálculos de costes y margen por categoría de Productos.....	54
<b>Tabla 4:</b> Cuadro resumen de los costes indirectos, sus claves de reparto	56
<b>Tabla 5:</b> Cuadro de reclasificación funcional de los costes indirectos.....	58
<b>Tabla 6:</b> Ficha de los costes generados por un producto en concreto.....	59
<b>Tabla 7:</b> Cuenta de resultados analítica general de empresas de Cosméticos.....	62

# 1 Introducción

El **propósito** del presente trabajo académico de investigación es diseñar y describir un modelo de contabilidad de gestión aplicable a las empresas del sector de cosméticos.

Actualmente, el sector ha conocido una evolución desde su creación en 1909 por un químico y ha conocido una expansión ya que crece desde varios años especialmente a nivel de sus exportaciones. Se ha notado también cambios al nivel de su *target* en el mercado. En efecto, ahora los hombres usan mucho más los productos de belleza y de cuidado de cuerpo. Así, con la diversidad de productos que ofrece el sector, por supuesto, la aplicación de un sistema de contabilidad de gestión será una herramienta clave. Permitirá poner en evidencia los costes suportados por la empresa y así mejorarlos con el objetivo de mejorar la rentabilidad de sus productos.

En efecto, de acuerdo con la definición dada por Shillinglaw en 1977, la contabilidad de gestión se define como “conjunto de conceptos, métodos y procedimientos usados para medir, analizar o estimar los costes, de los distintos productos, departamentos y otros sectores de las operaciones de una empresa con el fin de informar de estas cuestiones a las partes interesadas”. Entonces, independientemente del sector o de la naturaleza de la empresa, un sistema de gestión es necesario para ejercer un control sobre sus operaciones internas y recabar información sobre estas materias. Para lograr con este sistema de costes, la clave queda la comunicación entre los distintos departamentos ya que deben colaborar entre sí.

Para cumplir con el propósito del trabajo académico enunciado, se seguirá la siguiente estructura: (i) objetivos y metodología, en el que se enumeran tanto los objetivos del trabajo como la forma a seguir para lograr a su cumplimiento; (ii) marco teórico, donde se realizará una breve introducción a la contabilidad de gestión con su evolución histórica, la meta será conocer sus conceptos básicos,

así como sus funciones principales y entender su diferencia con la contabilidad financiera; (iii) descripción del sector cosméticos, permitirá conocer su importancia en la economía global hecha con el fin de conocer a las empresas destinatarias del modelo de contabilidad de gestión planteado, así como de identificar sus necesidades en esta materia; (iv) estudio de campo, en el que se planteará el modelo de contabilidad de gestión adecuado para las empresas del sector de cosméticos, tomando una empresa como objeto de estudio; (v) presentación de la cuenta de resultados analítica, en la que se analizan los márgenes que la componen; (vi) conclusiones, en las que se presenta los resultados obtenidos en cuanto al modelo de contabilidad de gestión elaborado las empresas del sector de cosméticos; y (viii) bibliografía, donde se recogen todas las referencias bibliográficas utilizadas para la elaboración del presente trabajo académico de investigación.

### 1.1 Objetivos del estudio

El **objetivo principal** del trabajo es proponer un modelo de gestión de costes que puede adaptarse a las necesidades de las empresas del sector de cosméticos. Esto se concreta en una serie de **objetivos específicos**:

- ▶ Definir las herramientas de la contabilidad de gestión y entender los conceptos.
- ▶ Establecer las principales diferencias entre la contabilidad de gestión y la contabilidad financiera.
- ▶ Describir los efectos que la implementación de un sistema de contabilidad de gestión tiene sobre la rentabilidad de empresas de cosméticos.
- ▶ Identificar los problemas existentes en el sector de cosméticos, así como la forma en la que se puede utilizar la contabilidad de costes para resolver estos problemas.

- ▶ Distinguir los diferentes tipos de costes, tan directos como indirectos, así como fijos o variables para asignar los costes a las empresas de cosméticos.
- ▶ Desarrollar el sistema de contabilidad de gestión aplicable al sector de las empresas de cosméticos.

## 1.2 Metodología

Para cumplir con los objetivos específicos de este trabajo hay que seguir una metodología precisa. Se usará la **técnica cualitativa** durante todo el estudio tanto para la revisión de la literatura como para el trabajo de campo.

En efecto, para la primera fase de investigación sobre la literatura existente se basa en la búsqueda de datos. El objetivo es de destacar y analizar información relevante sobre contabilidad de gestión y también sobre el sector de los cosméticos. Para lograr a eso, se analiza los documentos encontrados a través de la consulta de fuentes externas como internas. Los documentos sobre los que se ha encontrado datos son: la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), el Instituto Nacional de Estadística (INE), Spanish Account Review. También se han utilizado fuentes académicas y profesionales de autores de referencia o publicaciones como: Fullana y Paredes, Revista Española de Financiación y Contabilidad. A pesar de los datos encontrados sobre la imagen general del tema, además del análisis de la literatura, resulta ineludible recurrir a la técnica de entrevista en profundidad que permite profundizar en los propósitos establecidos.

En la segunda fase, cuyo el objetivo es de encontrar información completa sobre la asignación de costes en el sector cosmético. Se realizará entrevistas dirigidas a los responsables contables de una empresa del sector cosmético. La meta principal será entender mejor las técnicas contables aplicadas por las empresas

de este sector como la importancia de poner en su lugar un sistema de contabilidad de gestión y la utilidad que aporta a la toma de decisiones.

En todos los casos, se informará a los entrevistados de que el nombre y la información numérica dado sobre la empresa será completamente confidencial y omitido del trabajo.

#### 1.4 Estructura del trabajo

Ese Trabajo de Fin de Grado se divide en cinco grandes partes. Por supuesto, el primer apartado se dedica a la « **Introducción** », en la que se plantea la cuestión de análisis del trabajo. También, se desarrollan los objetivos específicos de la investigación con la metodología que se va usando para cumplir con ellos. Así, se exponen las distintas partes de la redacción del estudio.

En el segundo apartado denominado « **Marco teórico** », se toma en cuenta la información encontrada en la lectura existente. En primer lugar, se hace un recordatorio de la historia de la contabilidad de gestión, definiendo sus principales conceptos y herramientas. A continuación, se han diferenciados la contabilidad de gestión con la contabilidad financiera. Por fin, se hará el análisis macroeconómico del sector de los cosméticos.

La tercera parte, llamada « **Trabajo de campo** », se examinan los resultados encontrados a través de la entrevista y se propone un modelo de contabilidad interna con una maximización de la utilidad, que podría servir de base para las empresas de este sector.

Así, en el apartado de las « **Conclusiones** », se valoran los resultados obtenidos después del análisis de campo en relación con la lectura crítica. Aquí, se encuentra el beneficio del estudio y también las limitaciones que han surgido durante su elaboración y investigación.

Por fin, se incluirá la « **bibliografía** » empleadas para la elaboración del trabajo.

## 2 Revisión de la literatura o marco teórico

Los apartados que se desarrollan a continuación introducen los orígenes de la contabilidad de gestión con la definición de sus principales conceptos y herramientas. También se establece sus diferencias con la contabilidad financiera.

El marco teórico servirá de base para la elaboración de la segunda parte del trabajo “Estudio de campo”.

### 2.1 La contabilidad de gestión como herramienta

#### *2.1.1 Evolución de la contabilidad de gestión de 1885 hasta ahora*

La contabilidad de gestión también llamada contabilidad de costes se inicia al principio de los años ochenta (Ferrara, 1995 ; Castelló Taliani, 1991), a partir de este momento con la revolución industrial y la división del trabajo, aparecen las empresas administradas y jerárquicas. Durante este siglo, la necesidad de aumentar la eficiencia en la producción con un sistema “multietapas” surgió y por eso se disfrutó de las economías de escala (Johnson y Kaplan, 1988).

Durante el proceso de industrialización, las fabricas fueran ubicadas a una distancia considerable de la oficina central de los propietarios, por eso aparece la necesidad de tener más información sobre la productividad de los empleados. Así, nació un sistema de información interno para medir y juzgar la eficiencia de los responsables y trabajadores. Con este nuevo procedimiento aparecían herramientas de control como el coste por unidad de producto (Gutiérrez, 2005).

Con la llegada del ferrocarril y de la producción de acero los sistemas de contabilidad de gestión conocidos hasta ahora han cambiados. Nuevos recursos para medir la competitividad industrial aparecen como por ejemplo el costo por milla o por libra y las unidades monetarias por ventas. Sin embargo, estas medidas fueron insuficientes para las actividades comerciales. Así, los

empresarios pusieron en marcha una reflexión sobre los sistemas de gestión para llegar a la conclusión que tendrían que centrarse en costes fácilmente medibles como los materiales y la mano de obra asignables a productos (Gutiérrez, 2005).

Tras estos cambios en el mundo industrial, las primeras organizaciones que desarrollaban sus propios sistemas de costes fueron las fabricas de textiles que usaban los costes generales de la contabilidad para convertir la materia prima en unidades de tejidos (Johnson y Kaplan, 1987). Por eso, la practica de asignar los costes indirectos a los productos tuvo sus orígenes en los procesos de producción intensivos de la mano de obra al final del siglo XIX. Así, permitía controlar los gastos generales sobre los productos. Tal cual, nuevos retos aparecen con cambios en la contabilidad de gestión con la llegada de nuevos procesos en las empresas metalúrgicas. Los costes estudiados anteriormente no eran adecuados ahora para medir la eficiencia de los procesos (F. Taylor, XIX). Por eso, empiezan a reflexionar sobre la eficacia de los trabajadores y desarrollaban un coste de mano de obra por horas y coste materiales en unidades (Donoso, 2001).

La contabilidad de gestión fue reconocida como ciencia y disciplina a partir de 1950 con la conceptualización de las practicas en empresas. Sin embargo, los empresarios y comerciales usaban conceptos de gestión y de asignación de costes sin saberlo antes de este periodo (Zimnovitch, 2012). De hecho, algunas empresas o industrias habían empezado a usar materiales y herramientas con bases solidas del control de gestión.

Tras varias solicitudes por parte de los accionistas, propietarios y también proveedores de las empresas para la implementación de un nuevo sistema de contabilidad separado de la contabilidad financiera (Johnson y Kaplan, 1987). Se incrementa la contabilidad de costes, primero, considerada como una variante de la contabilidad financiera (Fullana et al, 2008). Su objetivo es la cuantificación de los costes incurridos por las empresas en la producción de productos o en el

proceso de venta. Así, con esta nueva herramienta nace la cuenta de resultados analítica, que ayuda los directores en su toma de decisiones.

A continuación, los avances sobre la contabilidad de gestión siguen siendo importantes. A principio de los años 1900, con el periodo de la administración se introducen los conceptos de costes directos y indirectos a cada bien producido (Kamal, 2015). Por supuesto, el sistema permite hacer diferencias entre los tipos de costes para asignar de manera precisa cada coste a cada producto.

Llega el desarrollo de las empresas jerárquicas, eso crea nuevos departamentos en las empresas en los que el objetivo es de establecer una estrategia y implementarla. En cuanto a la contabilidad de gestión, nuevas técnicas aparecen como los sistemas de control interno que permiten verificar con precisión la armonía entre los distintos departamentos. Además, se diseñó una medida del rendimiento de la inversión para medir el éxito de cada división, así como de toda la organización en su conjunto (Maina, 2010).

Tras todos los cambios en relación con la contabilidad de gestión, se inmoviliza la innovación en este sector hasta el principio de los años 80, disfrutando de las herramientas ya dispuestas para la mediación de los costes.

A partir de 1985, después de la aparición de la cadena de valor de Porter, llega una refundación de la contabilidad de gestión con la aparición de los sistemas de costes. Eso cambia el sistema organizacional y los sistemas de producción, lo que provoca inquietudes para los directores de empresas. Sin embargo, se produce una nueva estrategia empresarial en relación con la implementación de nuevas metodologías y herramientas de medición y control de los costes (Kaplan y Cooper, 1987).

Durante estos años, la contabilidad de gestión se define como una exigencia real a tener en su empresa, ya que los contables tuvieron como objetivos la desaparición del despilfarro durante la fase de producción (Maina, 2010).

Además, frente a los cambios económicos y sociales y la llegada de las nuevas tecnologías, las empresas deben reinventarse. Sin embargo, estos avances han permitido a los sistemas de gestión de ofrecer los datos de forma mas rápida y eficiente (Fullana et al, 2008).

Por ultimo, las nuevas tecnologías han permitido a la herramienta que es la contabilidad de gestión de evolucionar a través de los tiempos. En efecto, el mundo en el que vivimos es interconecto lo que permite la evolución de la comunicación entre cada departamento y la obtención de información de manera mas rápida. Así, hoy en día, las exigencias sobre la contabilidad de gestión son cada vez mas extensas en relación con las nuevas actividades económicas que se desarrollan y pueden ser complejas (Rodríguez et al, 2012).

### *2.1.2 Definición de los conceptos básicos*

La Contabilidad de Gestión permite proporcionar toda la información que permite a los gerentes valorar y tomar las decisiones más adecuadas en las empresas. Se identifica al entorno de la empresa para obtener la información económica necesaria es decir los ingresos y los costes. Al final, antes de todo el objetivo es el análisis y la clasificación de los costes entre las distintas funciones de la empresa. El termino del “coste” es un elemento clave dentro del proceso por eso es necesario definirlo. Así, el coste se califica como *el valor que se da a un consumo de* “factores de producción dentro de la realización de un bien o un servicio como actividad económica” (J.S. Galán, 2021). Pues, se define como el consumo de las materias primas para fabricar productos o servicios.

Para determinar los costes, prestamos atención a distintos criterios: (i) en función de su origen o naturaleza; (ii) en función de la relación con su objeto de costes; (iii) y en función de su variación respecto a la actividad del periodo (Fullana y Paredes, 2008).

a. La primera etapa en el proceso de gestión que vamos a desarrollar ahora es **la clasificación de los costes**.

Si elegimos los costes según su naturaleza, tenemos en cuenta el origen del consumo que da lugar al coste. Se establece una clasificación similar a la que se utiliza en las herramientas de la contabilidad financiera. Se destacan tres tipos de costes: los costes industriales, los costes de la empresa y los costes de explotación (J.S. Galán, 2021).

En otro lugar, si prestamos atención a la relación entre el producto y la producción, es decir a su objeto de costes, los costes se dividen en **costes directos y costes indirectos** (Fullana y Paredes, 2008). En efecto, son costes indirectos los que no son directamente imputables a la producción de un objeto en concreto, por ejemplo, el salario de los trabajadores. Su asignación es más complicada porque no se identifican únicamente a un solo producto o departamento, habrá que establecer un criterio de reparto de costes, por ejemplo, pueden ser valorados por horas trabajadas.

Por otra parte, los costes directos son aquellos que se pueden identificar de manera precisa y que económicamente se refieren a un objeto en concreto, en efecto van a afectar a un producto o servicio en particular. Por ejemplo, las compras de embalajes. Entonces este coste es fácilmente reconocible y directamente imputado al producto preocupado (Navarro, 2021).

El tercer criterio de valoración de costes se hace según su variación respecto a la actividad de la empresa en ese periodo. Aquí, los costes se pueden repartir entre tres grupos: **los costes fijos, los costes variables y los costes semivariables** (Fullana y Paredes, 2008).

Los costes fijos permanecen constantes, es decir que son independientes de la actividad de producción y no se ven afectados por el volumen del negocio. Así, es un gasto que se puede controlar y anticipar por parte de la empresa ya que sigue siendo idéntico de un año al otro. Por ejemplo, los contratos de seguros de

la empresa. Al contrario, los costes variables fluctúan en proporción a la actividad de la compañía. Así, a mayor producción se incurrirá mayores costes. Por ejemplo, las materias primas directas.

También, existen los costes semivariables, son aquellos que tienen un componente fijo y un componente variable. Afectan a la cantidad de producción, pero de manera más progresiva que los costes variables. Por ejemplo, los gastos energéticos como la electricidad pueden ser calificados de costes semivariables. En efecto, tiene un componente fijo y también una parte variable porque depende del consumo del periodo, así puede fluctuar de un año al otro (J.S. Galán, 2021).

Así, después de la clasificación de los costes, la segunda fase del proceso será la **localización de los costes**.

#### *b.* Localización de los costes

La localización de costes determinará cuál ha sido el origen de los costes indirectos. Así, cada departamento será considerado como un centro de costes, lo que va a permitir repartir los costes. Por centro de costes, entenderemos cada uno de los departamentos que establezcamos en la empresa y que sean imprescindibles para el sistema productivo, incluidos aquellos que solo generan gastos.

Pues, en esta fase se distribuirán los costes que no son imputados directamente a un solo departamento.

En muchos casos, la localización de los costes indirectos a los distintos departamentos no se podría hacer de manera directa. Por eso, se deberá estructurar los costes indirectos de la siguiente manera:

- ⇒ **Los costes indirectos a los departamentos:** se tratan de los costes consumidos por distintos departamentos a la vez. Es el caso de los suministros, por ejemplo, que todos los departamentos de la empresa

usan. Para distribuir estos costes, es necesario emplear una unidad de medida que estimara el consumo de cada departamento. Se trata de las claves de reparto llamadas *driver de recursos* (Fullana et al, 2008).

- ⇒ **Los costes directos a los departamentos:** estos costes son específicos a un departamento y por lo tanto, pueden imputarse directamente al departamento correspondiente. De esta manera, la asignación de costes se puede hacer de manera directa ya que se sabe precisamente que cantidad el departamento ha consumido.

Esta etapa solo se desarrolla para los costes indirectos, así permite localizar los lugares de costes. Después, la tercera etapa es **la imputación de los costes** a los departamentos preocupados.

### c. Imputación de los costes

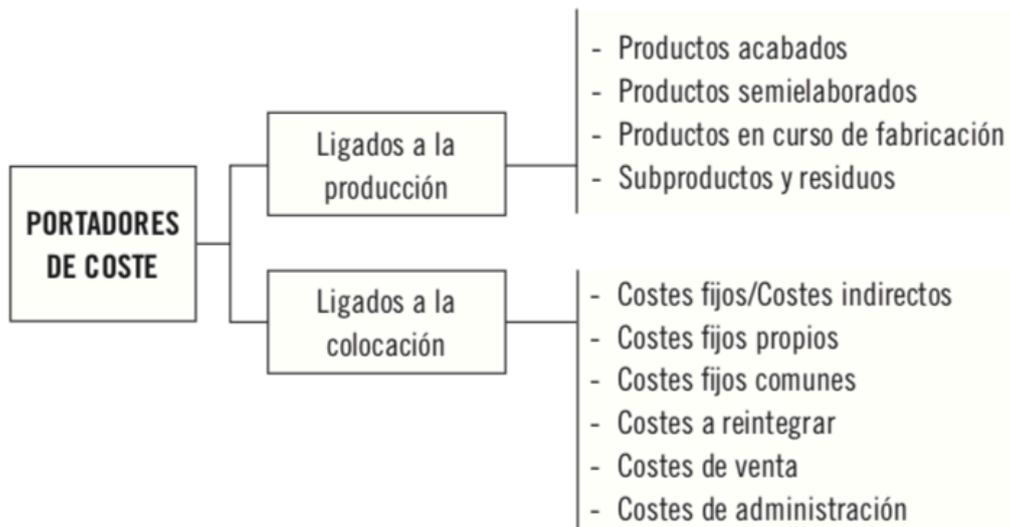
El principio de esta etapa es de afectar los distintos costes encontrados en las etapas previas a los diferentes portadores de costes. Después de haber localizado los costes entonces sabemos a qué departamentos se deben imputarse. En efecto, Serra lo define como “un elemento conceptual materializado en una cuenta o registro en general, que acumula coste al recibir el valor de los factores aplicados en el proceso” (2003).

Los portadores de costes responden a la idea de afectación y incorporan los costes generados en el proceso productivo. Se diferencian entre dos tipos de costes, a saber, el coste objetivo y el coste subjetivo (Azparren, 2004).

- ⇒ **Portador de coste objetivo:** también llamados costes ligados a la producción. Es aquel producto que se reúne los costes mas relevantes para su fabricación. Se trata de los productos acabados, en curso o semielaborados, por ejemplo.
- ⇒ **Portador de coste subjetivo:** son los costes que son ligados a la colocación, estos costes intentan almacenar en los distintos

departamentos de la compañía. Las áreas generales son: aprovisionamiento y ventas. Los costes son principalmente: fijos, propios, comunes o de venta, por ejemplo.

### Ilustración 1: Esquema de los dos tipos de portadores de coste

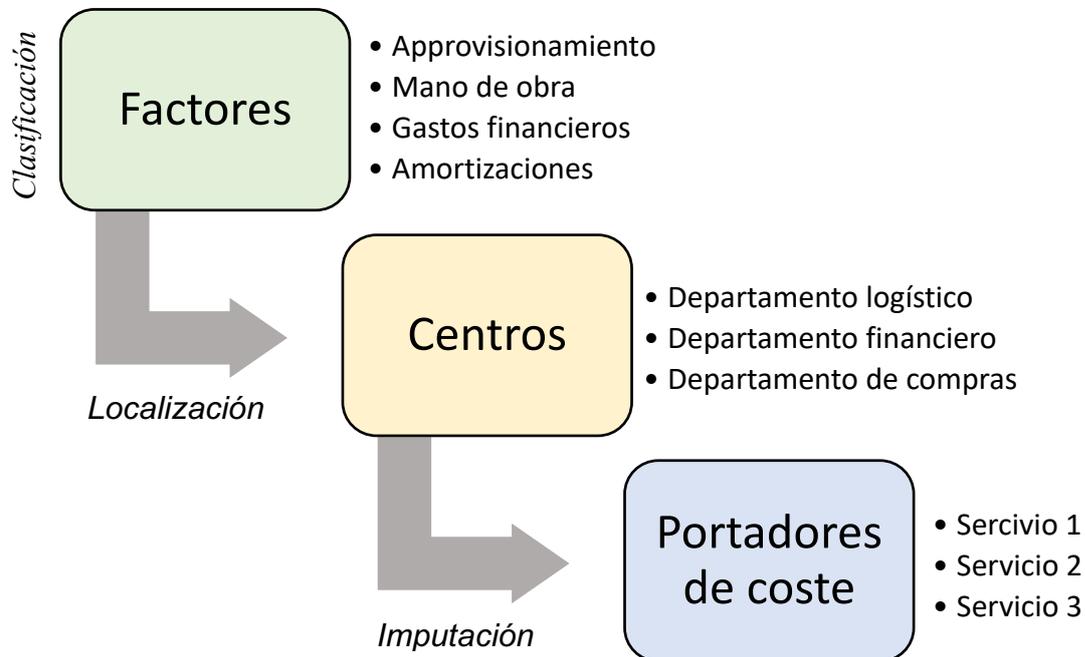


*Fuente: Revista universitaria por Botoi (2017)*

Así, la imputación de los costes dependerá de los portadores de coste y del método de asignación de costes elegido.

En síntesis, para calcular los costes de manera adecuada se debe seguir el esquema puesto a continuación que recapitula las distintas etapas antes de la asignación de costes. Es decir, clasificación, localización y imputación de los costes:

## Ilustración 2: Etapas del proceso general de la contabilidad de gestión



Fuente: Elaboración propia a partir de Serra (2003)

Gracias a la representación del esquema, se puede entender de manera más fácil la imputación de los costes. En efecto, algunos de los costes se imputan de manera directa a los departamentos, otros se atribuyen a los servicios y otros se van directamente a la cuenta de resultados analítica.

La etapa que sigue este proceso es **la asignación de los costes**.

### d. Asignación de los costes

Los **modelos de asignación de costes** son las formas de obtener la información válida para la toma de decisiones.

Con carácter general se pueden llegar a identificar tres parámetros esenciales al proceder a la elección de un sistema de costes:

1- Según las características del proceso productivo, es decir como se va a desarrollar el proceso de producción. Así existe tres métodos distintos:

- Método de asignación por procesos
- Método de asignación por pedidos
- Método de asignación por operaciones

2- En función, del momento en el proceso, en el que se realiza la valoración. Se distinguen tres tipos de asignación:

- Método de costes normal
- Método de costes históricos
- Métodos de costes estándares

3- Los costes se asignan en función de la porción de costa al producto. Hay dos métodos:

- Método de costes completos *full cost*
- Método de costes variables

En este apartado, se analizará los métodos de asignación de costes siguientes:

- ⇒ Método de costes normal: consiste en calcular la media de los costes indirectos incurridos durante un período, asignándolos a los productos en curso a medida que se desarrollan. Así, el coste por unidad varia de un mes al otro ya que la producción se puede cambiar según la demanda del mercado. Así, son los costes mas difíciles de aplicar porque las facturas pueden tardar a llegar y hay que esperar para obtener la información real, por ejemplo.
- ⇒ Método de costes estándares: este sistema de costes tiene como método de predecir los costes, es decir se asignan los costes que la empresa va a incurrir con anticipación a la producción. Generalmente estos costes son incorporados de manera formal a las cuentas de costes.

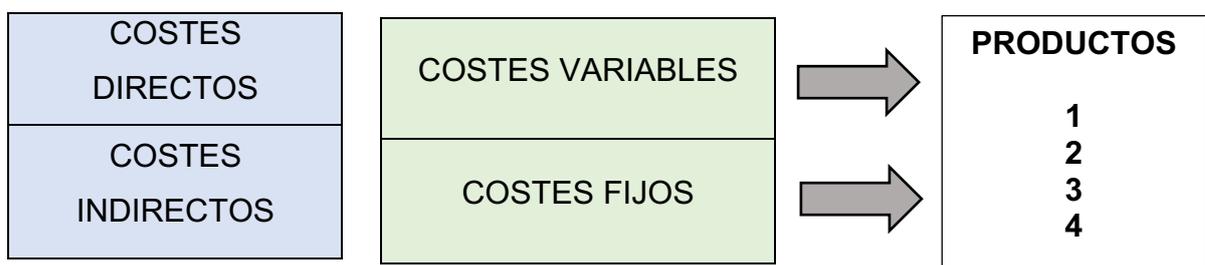
⇒ Método de costes histórico: este modelo se opone al modelo de costes estándares, ya que se toman en cuenta los costes reales usando datos del pasado. Eso significa que los responsables de la empresa utilizan informaciones anteriores para predecir los costes reales que se realizarán en el periodo.

Con estos dos modelos de costes, la empresa podría analizar la diferencia entre los costes reales y estándares, lo que se llama la variación también llamada *desviación*. Eso muestra en qué medida los objetivos fijados han sido alcanzados por la empresa o no y por si a caso intentar entender las razones.

⇒ Método de costes completos: el sistema de costes completos llamado también *full cost* es aquel en que la totalidad de los costes son asignados directamente a los productos que sean directos o indirectos, así como fijos o variables. Se asignan a los productos sin hacer ninguna distinción.

Pues, en el siguiente esquema, se pone en evidencia como los costes son asignados:

### Ilustración 3: Esquema del sistema de costes completos



*Fuente: elaboración propia a partir de Serra (2003)*

Este modelo tiene sus límites, ya que algunos autores consideran que será mejor de diferenciar los costes fijos de los costes variables. Por eso se ha desarrollado la asignación según el método de costes variables:

⇒ Método de costes variables: este modelo llamado también *direct cost* se parece al modelo anterior es decir el modelo de *full cost* pero la diferencia es que se distingue los costes fijos de los costes variables. Como su nombre le indica solamente imputa los costes a los productos. Por su parte, los costes fijos son imputados directamente a la cuenta de resultados. Este sistema permite tener una mejor objetividad en el momento de la toma de decisiones.

El método del sistema de los costes variables se realizará a continuación en el esquema:

**Ilustración 4: Esquema del sistema de costes variables**



*Fuente: elaboración propia a partir de Serra (2003)*

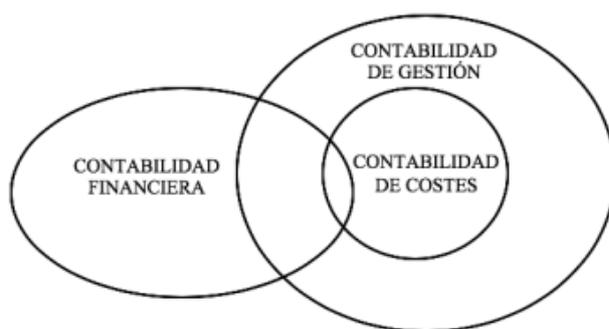
### 2.1.3 Principales diferencias entre la contabilidad de gestión y la contabilidad financiera

La contabilidad es una herramienta fundamental para las empresas, vista como una ciencia que ha evolucionado a través de los años (Hernández, E. 2003). Otorga la información necesaria al nivel externo como interno para favorecer una toma de decisiones eficiente. De esta manera, esta ciencia permite un análisis en profundidad de los datos internos y una interpretación económica-financiera por parte de la contabilidad externa (López, R. M. 2000).

Fijándose, la contabilidad tiene una gran importancia en la vida de la empresa y siempre tiene una actualización periódica e influencia de la internacionalización. En cualquier caso, la asesoría contable debe cumplir con una serie de requisitos generales para llegar a una gestión empresarial y una toma de decisión adecuada (Sanjuán Sanz, 2017). En efecto, la información de los estados contables ha de cumplir con: fiabilidad, integridad, relevancia, claridad y comparabilidad.

Ahora vemos, por una parte, con el instrumento de gestión, la empresa puede administrar cada una de las actividades y por otra parte puede coordinar las funciones dentro de la estructura organizativa (Chacón. G, 2007). Mientras las importantes diferencias que presentan los dos modelos de contabilidad podemos destacar un punto común clave es que la contabilidad de gestión se encarga de suministrar información a la contabilidad financiera. Así, el vínculo existe entre ambas, la contabilidad financiera y de costos están definidos como nutriente del sistema de contabilidad de gestión, lo que vemos en la ilustración adelante.

**Ilustración 5: Relación entre contabilidad de gestión, de costes y financiera**



*Fuente: Fullana (2008)*

La contabilidad financiera queda obligatoria en todas las empresas mientras que la contabilidad de gestión sigue siendo facultativa ya que es una herramienta para ayudar a la toma de decisiones. Pues, las diferencias son muy diversas:

**Tabla 1: Diferencia entre la contabilidad de gestión y la contabilidad financiera**

	<b>Contabilidad de gestión</b>	<b>Contabilidad financiera</b>
<b>Meta</b>	<p>Otorga un análisis global de la actividad, de los productos, de los segmentos de actividad, para medir los costes, margen y resultados analíticos.</p> <p>Registra operaciones para el control de la toma de decisiones y la valoración de existencias.</p>	<p>Registra las transacciones de la entidad para resaltar su salud financiera. Así, permite conocer su situación patrimonial con el nivel de endeudamiento o de liquidez y el rendimiento obtenido.</p>
<b>Usuarios</b>	<p>Los usuarios son internos a la empresa y necesitan la información contable para el control de la eficiencia de los procesos y la toma de decisiones.</p>	<p>Los usuarios son externos, son interesados en la empresa por razones financieras o comerciales. (Proveedores, accionistas, bancos)</p>
<b>Carácter de la información</b>	<p>Reporta a estados financieros de la empresa. Se obtiene el coste por beneficio de cada producto o servicio lo que permite conocer el valor de las existencias finales.</p>	<p>Refleja la situación económico-financiera de la empresa.</p>
<b>Periodo de tiempo</b>	<p>Se focaliza en la información del periodo</p>	<p>Un ejercicio de 12 meses, generalmente</p>

	de tiempo que se quiere medir.	del 1 de enero hasta el 31 de diciembre.
<b>Cuentas anuales</b>	La información se obtiene en la cuenta de Perdidas y Ganancias. Algunos datos, se vean asignados por la contabilidad de costes.	Para obtener la información necesaria, se usa el Balance, la cuenta de Perdidas y Ganancias y la Memoria dentro de las cuentas anuales.
<b>Normativa</b>	No es obligatoria así no existe regulación, las empresas pueden acudir a el método que mas le conviene.	Regulada por el Plan General Contable.

*Fuente: Elaboración propia a partir de Finanzarel (2021); Mejía-Alfaro (2014).*

A pesar de las diferencias que podemos encontrar entre los dos tipos de contabilidad, se puede decir que estos sistemas de información son relacionados. Primero, la contabilidad de gestión divide los datos esenciales sobre costes e ingresos, analizando el entorno de la empresa. Tras, la contabilidad financiera se sirve de esa información para registrar las transacciones según los principios financieros ya explicados en el PGC.

Los usuarios la consideran de vital importancia porque se define como decisiva para el análisis de rentabilidad de la sociedad y la toma de decisiones de los gerentes (López, R. M. 2000).

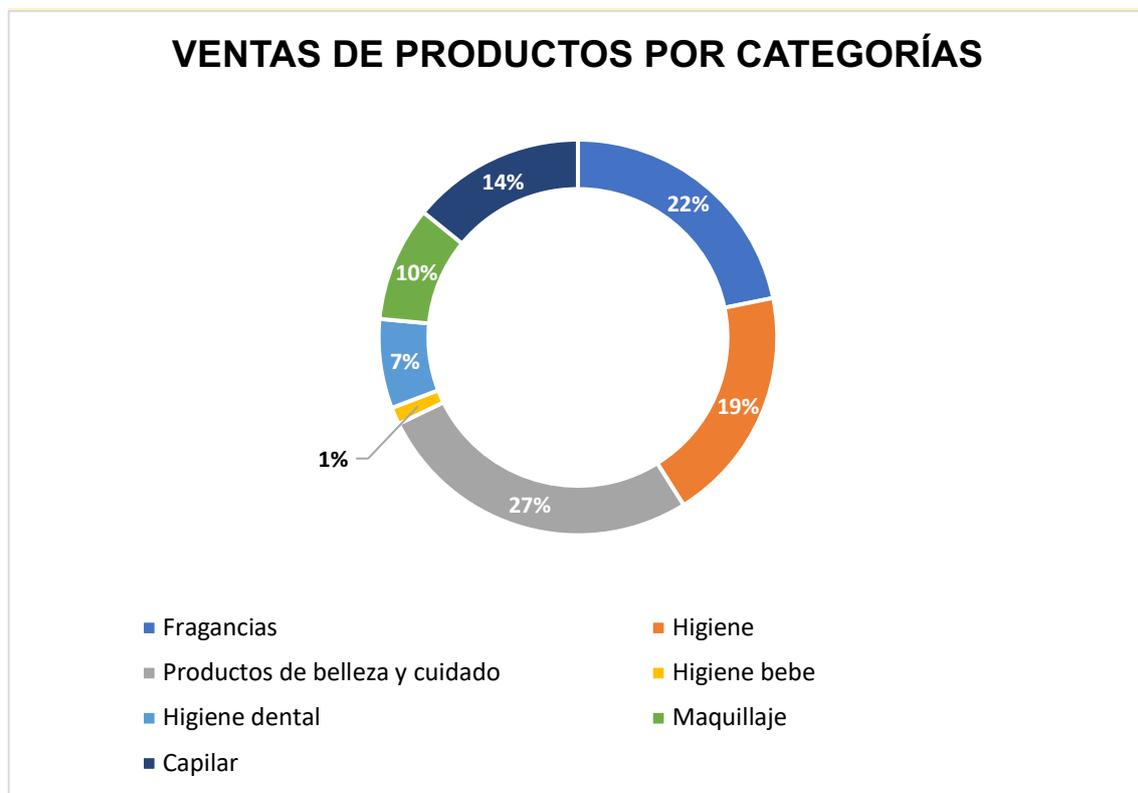
## 2.2 Descripción del sector cosmético

### 2.2.1 Importancia del sector en la economía

En Francia y en el extranjero, el sector de la cosmética lleva varios años en auge. Efectivamente, la parte del presupuesto dedicada por los consumidores a la belleza, el cuidado y los productos cosméticos ha aumentado constantemente desde 1960. Para los consumidores franceses, sus gastos representan el 32% de su presupuesto, frente al 9% de 1960. (INSEE, 2020).

Pues, el sector de la cosmética es muy diverso ya que consta varias categorías de productos mas precisamente 7 dominios, como se puede ver en el siguiente grafico la repartición de las ventas por categorías de productos. Así, la categoría que atrae mas a los clientes son los productos de belleza y cuidado con un 27%, siguiendo por las fragancias con un 22% de las ventas.

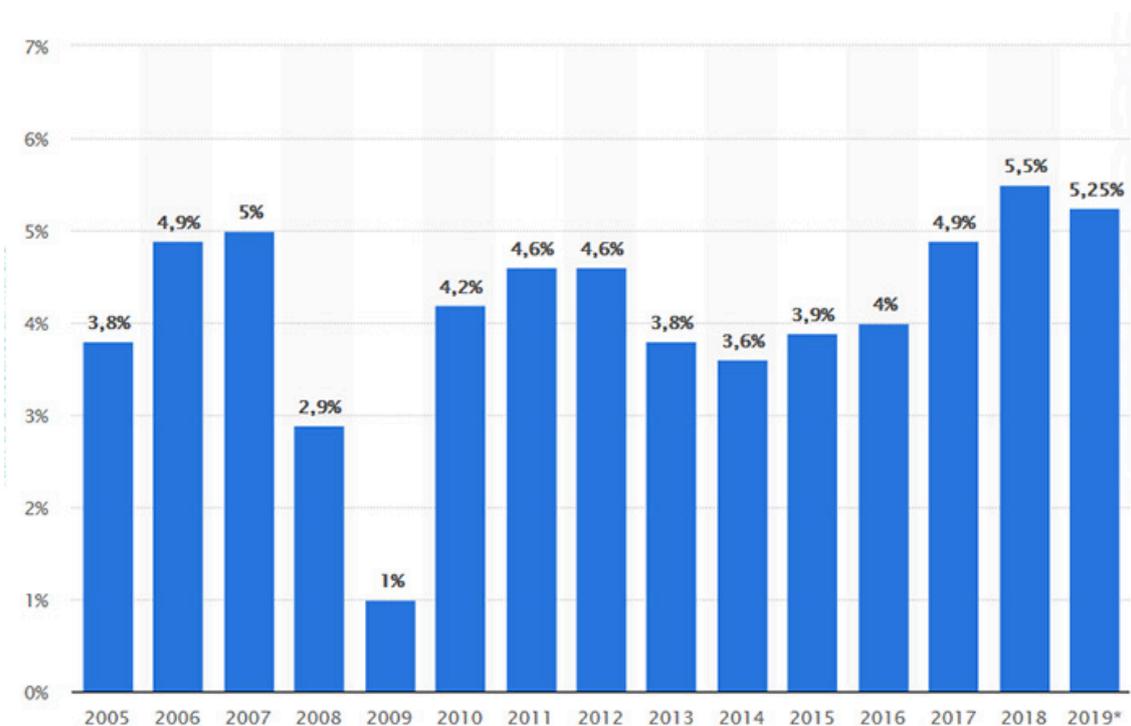
**Grafico 1: Porcentaje de ventas de productos cosméticos por categorías**



*Fuente: elaboración propia a partir de FEBEA*

Los cosméticos son un sector dinámico en plena expansión, ya que nuevas marcas y empresas nacen en torno a nuevos conceptos siempre nuevos.

**Grafico 2: Tasa de crecimiento del mercado global del sector de cosméticos entre 2005 y 2019**



*Fuente: Statista (2019)*

Aquí, en el grafico anterior se ilustra el crecimiento del sector de cosméticos en el mercado global entre los años 2005 y 2019. Muestra una evolución impresionante: 4% en 2016, 5,5% en 2018 et 5,25% en 2019. Este crecimiento nos muestra la importancia del sector en la economía mundial.

En 2024, el mercado mundial de los cosméticos deberá llegar a los 863 mil millones de dólares (Zion Market Research, 2020).

En lo que representa su importancia en la economía actual. El sector de cosméticos se convirtió en la segunda fuerza exportadora de Francia después de la aeronáutica. Desde 10 años, las exportaciones progresan alrededor del 10% por año, se registra un récord en 2019 cruzando la barra de los 15 mil

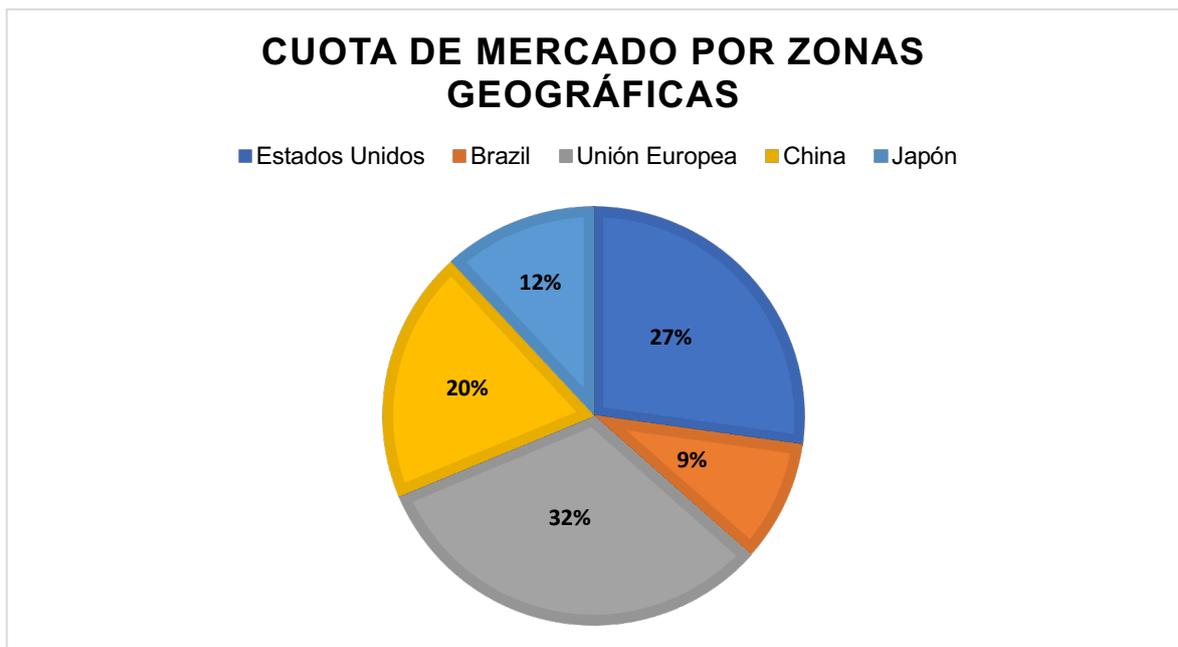
millones de euros, eso es lo que muestra los símbolos de la manera de vida francesa que mezcla prestigio de marcas y calidad del *made in France*.

Las exportaciones al mercado internacional son una palanca importante para el sector cosmético francés, ya que representan el 50% de la producción media.

Así, Francia aparece como el líder mundial en el sector de cosméticos.

Con una cuota de mercado global del 23%, la industria cosmética francesa domina en gran medida a sus competidores. Por eso, el sector sigue siendo dominante en Europa ya que, en los 15 mil millones de exportaciones en 2019, 7,2 mil millones se dedicaron a Europa, o casi la mitad de los productos. A continuación, analizaremos el gráfico de las cuotas de mercado:

**Gráfico 3: Porcentaje de la cuota de mercado por zonas geográficas**



*Fuente: elaboración propia a partir de FEBEA*

En este gráfico se pone en evidencia la cuota de mercado de la Unión Europea que es la mayor cuota con un 32%, esto representa 79 mil millones de euros (FEBEA, 2019). Sabemos también que el atractivo de la cosmética francesa es cada vez más fuerte sobre el mercado asiático que se interesa mucho a los cosméticos por eso China y Japón reunidos representan más o menos un 30%

del mercado. Además, en 2019 las ventas de cosméticos han aumentadas del 25% en Corea (INSEE, 2020).

Sin embargo, al igual que otros sectores industriales, los cosméticos deben enfrentarse a varios factores desestabilizadores (V.G, 2019).

Primero, los consumidores están comprando cada vez menos en las tiendas del mercado masivo y recurren cada vez más a las tiendas especializadas que ofrecen líneas de productos mas éticos (FEBEA, 2019). Además, el nacimiento de una conciencia más ecológica entre los consumidores empuja a los fabricantes a adaptarse. La fuerte tendencia relacionada con los productos orgánicos y naturales se confirma al ver las cifras, en 2019 las ventas de esta categoría de productos aumentaron de un 66%. Sin embargo, este tipo de producto equivale al 10% de las ventas de productos de belleza en Francia (Dominique Chapuis, 2020).

Las empresas de cosméticos están, por lo tanto, sujetos a una obligación de seguridad del producto, respetando el medio ambiente.

Por otro lado, los consumidores utilizan cada vez más las plataformas en línea, haciendo del sector de los cosméticos el cuarto mercado de *e-commerce* en términos de número de clientes.

Durante el confinamiento, las ventas en línea se dispararon en comparación con el año anterior durante el mismo período.

En efecto, 31,3 %, es el porcentaje de consumidores que reportan haber comprado al menos un producto cosmético en línea durante el año 2020. Así, este porcentaje deberá seguir creciendo en 2021.

Para hacer frente a los nuevos retos, las empresas desplegaron entonces nuevas estrategias de distribución, combinando el desarrollo de las ventas en línea y la creación de nuevos tipos de tiendas centradas en la experiencia del cliente (LesEchos, Feb. 2021).

Al subir estos cambios, las empresas también deben adaptarse a nuevos segmentos de clientes y entonces a nuevas expectativas. Así, especialmente

sobre su público objetivo es decir el *target* de consumidores. Efectivamente, ahora con los tiempos modernos, el mercado de los cosméticos se extiende mucho más a los hombres que cada vez cuidan más su cuerpo con productos de belleza.

Además, la industria francesa tiene que hacer frente al aumento de la competencia ante el auge de marcas de países con una fuerte tradición cosmética, es decir el continente asiático.

Así, lejos de ser fijo, el sector de la cosmética evoluciona para adaptarse a las necesidades de los consumidores. Continúa su expansión a través de nuevos retos y sigue siendo su desarrollo de nuevos productos o gamas para responder a las expectativas de los consumidores.

Finalmente, las marcas francesas de cosméticos emplean a muchos talentos con perfiles muy variados: logísticos, vendedores, esteticistas, maquilladores, consultores, ingenieros. De hecho, es un sector creador de empleo, ya que representa unos 160 000 puestos de trabajo directos, el 65 % de las mujeres trabajan en este ámbito frente a solo el 35 % de los hombres, observamos que es un sector que atrae más especialmente a las mujeres. (FEBEA, 2019).

**Grafico 4: Repartición de los empleados en el sector de los cosméticos**



*Fuente: elaboración propia a partir de FEBEA*

En un momento de crisis sanitaria sin precedentes, no ha tenido consecuencias graves en el sector cosmético relacionadas con el COVID-19. A parte del desarrollo de un nuevo modo de consumación a través del *e-commerce* causado por el confinamiento. Las exportaciones continúan con normalidad, además los productos se pueden almacenar en caso de necesidad en los almacenes logísticos.

### *2.2.2 Utilidad de la aplicación de un sistema de contabilidad de gestión al sector de cosméticos*

Las empresas del sector de cosméticos usan la contabilidad de gestión como la mayoría de las empresas hoy en día. Es una herramienta esencial a la vida de la empresa para gestionar de manera eficiente los costes imputados a los productos y departamentos. Este sistema ayuda a la toma de decisiones ofreciendo un vinculo entre los servicios y así una resolución efectiva de los problemas del negocio.

Hay muchas ventajas a implementar un sistema de contabilidad de gestión a una empresa que se van a desarrollar a continuación aplicados al sector de cosméticos. Se destacan seis funciones principales del sistema de costes:

La utilidad principal que la contabilidad de gestión va a tener en las empresas del sector de cosméticos será de facilitar (i) la fijación de los precios en función de los costes que genera cada producto. En efecto, los productos de maquillaje son los que generan los mayores costes al nivel de la producción y así los precios de ventas van a ser mas elevados en comparación con otras categorías de productos, sabiendo que el objetivo es lograr un margen bruto sobre los beneficios percibidos.

También, el sistema de costes complejos presente en la contabilidad de gestión va a permitir a la empresa de (ii) analizar cuales son los productos mas rentables, todavía en relación con el coste de cada producto y el margen recuperada. En

este sector, los productos mas rentables son: las fragancias y los productos capilares (INSEE, 2020).

En el sector de los cosméticos, sobre todo para las empresas de distribución especializada en compra venta, el almacenamiento toma una gran importancia. Por eso, el sistema de gestión elaborado para estas empresas permite (iii) realizar un control de inventario y determinar su valor. En efecto, los costes variables pueden calcularse gracias a la clasificación de todos los costes.

A continuación, una de las funciones importantes de la aplicación de un sistema de contabilidad de gestión es (iv) estudiar la eficiencia de los procesos puestos en marcha y las divisiones de la empresa para determinar las formas de mejorarla. Puede identificar dónde se están derrochando los materiales o, al contrario, donde se están aprovechando mejor. Entonces, el sistema de contabilidad de gestión permite relacionar todos los departamentos de la empresa entre si, puesto que en las compañías de cosméticos uno de los servicios mas importante es el departamento logístico. Sin embargo, la empresa tiene que repartir los costes indirectos a través de todos los departamentos.

Por otro lado, de acuerdo con la AECA (2003, b), la cuenta de resultados analítica permite a las empresas de conocer con certeza el beneficio y el margen de cada categoría de producto. Permite (v) identificar los costes de producción y entonces tomar decisión sobre los productos, a ver si resulta conveniente continuar satisfaciendo a un segmento determinado o si, por el contrario, es mejor centrarse en otros cuyo margen de rentabilidad sea superior. Así, para lograr esta toma de decisión es relevante analizar los ingresos importantes y los costes imputables de cada línea de productos. Después, se hace la diferencia entre las dos variables y eso determinara si las líneas de productos correspondientes deberán ser continuadas o no.

La ultima clave de esta herramienta de gestión es (vi) identificar la causalidad de los costes para poder reducirlos lo máximo posible. Después de la asignación de

costes a cada producto, se analiza con una tabla las desviaciones presupuestarias. Las desviaciones tratan de la diferencia que existe entre los costes presupuestados por la empresa y los costes realizados, esa diferencia permite ver que producto ha generado mayores costes y ayuda a entender las razones. En el caso de las empresas del sector de cosméticos, los productos se identifiquen a departamentos específicos y así se puede destacar de forma rápida qué producto o departamento está en cuestión.

En definitiva, el modelo propuesto por las empresas de cosméticos deberá tener en cuenta sus principales y dar respuesta a los mismos.

Además, una comunicación de calidad a todos los niveles de la empresa es el mejor instrumento para satisfacer las necesidades de información para la toma de decisiones (Garrigos J.L).

### 3 Estudio de campo

En la sección anterior, se ha estudiado las fuentes secundarias para entender lo mas posible las herramientas de la contabilidad de gestión y del sector de cosméticos. Ahora, en esta sección se desarrollará las características principales de la empresa del sector de cosméticos seleccionada para la realización del trabajo de campo. En concreto, se ha realizado una entrevista con una persona que pertenece a la dirección financiera de una empresa de cosméticos para después analizar y clasificar los costes generados por la actividad de la empresa y lograr a un sistema de contabilidad de gestión adaptado a les empresas de este sector.

#### 3.1 Descripción y características de la empresa utilizada como modelo

Para este trabajo académico se ha usado una empresa de cosméticos como modelo, que se presentara adelante.

La empresa pertenece a un grupo alemán de cosméticos y cada país es un filiale independiente. Se define como una gran empresa ya que tiene más de 20 000 empleados. De hecho, está posicionada en el sector de la perfumería selectiva.

La principal actividad de la empresa es la “compraventa” de productos, más comúnmente llamada *retailing*, además la compañía ha desarrollado su propia marca a precios más asequibles que las grandes marcas. Para ello, crea, diseña y verifica sus productos antes de integrarlos al mercado.

La empresa se inscribe especialmente en la venta de productos al consumidor final, ya que es su principal actividad. Ahora, se distingue dos tipos de ventas:

- *B to B*: significa *Business to Business* se trata de la entrega a la puerta de la tienda, en efecto los productos son condicionados en embalajes y

después enviados a las tiendas directamente en función de la demanda y de los almacenes.

- *B to C*: significa *Business to Consumer* corresponde a las ventas vía canal web, es decir directamente entregado a la puerta del consumidor. En efecto, con las nuevas tecnologías desarrolladas y con el COVID-19, la gente suele hacer sus pedidos a través de plataformas en internet, se ha constatado una explosión de esas ventas.

El posicionamiento del negocio frente a la competencia y en comparación con el sector está en un rango medio. En efecto, con su venta de productos propios el posicionamiento se sitúa en un posicionamiento de gama media. Aunque con la distribución de las grandes marcas el posicionamiento es situado entre gama alta y gama media. Entonces al final tenemos el rango medio para esta empresa.

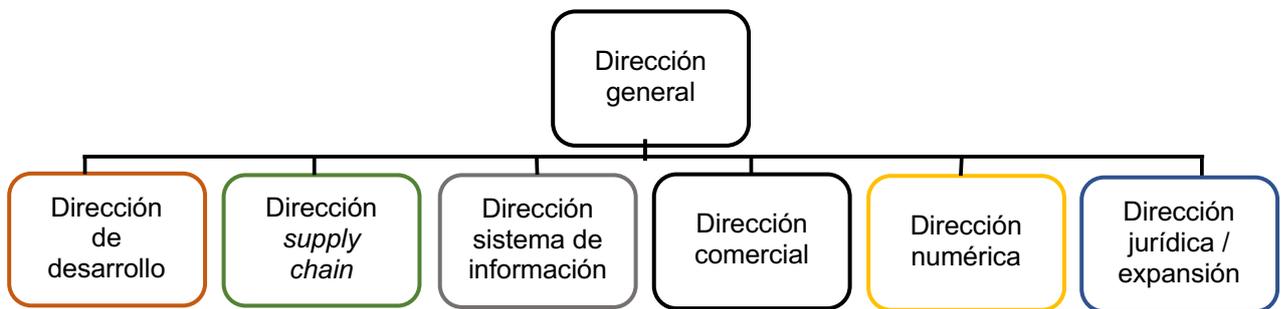
No hay horarios fijos para la compañía porque dependen del departamento de la empresa, por ejemplo, en el sector logístico hay dos equipos, una que trabaja por la mañana y otra por la tarde. A parte de eso, los otros sectores tienen horarios de oficina de las 9h00 a las 18h00.

El horario oficial de las tiendas es de lunes a sábado de 9h30 hasta 19h00, se puede adaptar para festivos.

La empresa tiene diversas categorías de productos y cada una tiene costes diferentes. El objetivo para la empresa es de analizar cuales son los productos rentables y para los que no le son, la compañía consta sobre el sistema de gestión para ayudarla en cuanto a la toma de decisiones para las categorías costosas.

A continuación, se presentará el organigrama de la compañía. Así, como se ve en la ilustración 6, la empresa esta compuesta de seis departamentos principales.

## Ilustración 6: Organigrama de la empresa



*Fuente: elaboración propia a partir de datos facilitados por la compañía de cosméticos usada como modelo*

En términos generales, la dirección general se encarga de hacer el enlace entre los diferentes sectores de la empresa y así coordinar los equipos de trabajo con el fin de asegurar el buen funcionamiento de la cadena de valor y así obtener la mejor rentabilidad posible. El departamento del desarrollo es el encargado de los nuevos proyectos de la empresa como, por ejemplo, hacer inventarios en tabletas en lugar de computadoras, para mejorar la eficiencia. También, ese departamento gestiona la marca propia a la empresa, es decir, fabricar y diseñar nuevos productos con el fin de responder a necesidades de sus clientes y del mercado, también se encarga de la conformidad de los productos que van a entrar en el mercado con el servicio calidad interno a la empresa. Así, después, la dirección comercial intenta vender esos productos y trata de gestionar todo el personal de la empresa, principalmente los asesores de tiendas, fija los objetivos de ventas a alcanzar y tiene como objetivo de motivar los asalariados proponiendo recompensas, por ejemplo. Las direcciones de marketing y recursos humanos también forman parte del departamento comercial.

Pues, la dirección supply chain es decir el departamento logístico se encarga de la parte interna con la gestión del almacén y de la parte subcontratada a la empresa procesada directamente por un interesado externo. En efecto, toda la parte de transporte a las tiendas o a los clientes se lleva a cabo por transportistas externos que constituyen un costo de prestación de servicios para la empresa.

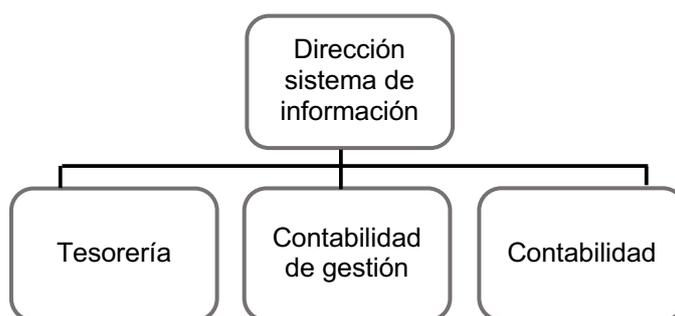
La dirección de sistema de información se compone de distintas partes, pero su papel principal es garantizar el seguimiento financiero de las actividades de la empresa.

Por supuesto, tiene a su carga toda la parte financiera como el departamento de la contabilidad de gestión, la contabilidad y la parte jurídica imponiendo por leyes financieras.

Luego, el departamento numérico entra la implementación y el seguimiento del servicio informático de y del web. Finalmente, la dirección jurídica y de expansión es un departamento propio a la compañía, tiene una gran importancia ya que incluye toda la parte de contractualización con las marcas, el objetivo es asegurar las relaciones comerciales con terceros a través de contratos conformes. Además, la expansión integra la gestión de los arrendamientos comerciales con las tiendas y el servicio de franquicia porque algunas de las tiendas son franquiciadas.

Por la especial importancia del departamento financiero es decir del sistema de información en los siguientes apartados del trabajo, en la Ilustración 5, se ha realizado un organigrama detallado del mismo.

### **Ilustración 7: Organigrama del departamento de sistema de información**



*Fuente: elaboración propia a partir de datos facilitados por la compañía de cosméticos usada como modelo*

Dentro del departamento financiero, la empresa cuenta con 16 empleados que trabajan para alcanzar el punto de equilibrio y así para el rendimiento económico. Se compone de tres departamentos distintos.

Primero, la contabilidad de gestión, cuyo papel es doble, representa una gran parte del análisis financiero. Su principal objetivo es transponer la estrategia de la empresa a un presupuesto y así pronosticar que acompaña a las decisiones operativas.

Además, interviene la contabilidad, cuya función principal es registrar los flujos pagando a los proveedores o recibiendo el pago de los clientes. Así, la empresa debe cumplir con las normas financieras internacionales impuestas para las empresas del sector, por eso el objetivo es de hacer que la empresa sea fiscalmente segura al cumplir con las reglas contables y fiscales.

Los departamentos de gestión y contabilidad trabajan en estrecha colaboración ya que la gestión establece provisiones mientras que la contabilidad toma nota de la realidad de los flujos. Las dos direcciones funcionan de manera reflejadas. La última parte de la dirección de sistema de información es la tesorería, cuya función es anticipar y monitorear las necesidades de flujo de efectivo, y así optimizar la relación con los bancos.

Estos servicios llamados *back office* son esenciales para la vida de la empresa. A menudo se les considera erróneamente como centros de costos, ya que sus acciones consisten en ser el garante de las reglas y, por lo tanto, proteger a los líderes. Además, ayudan a optimizar costes.

### 3.2 Esquema de la cadena de valor

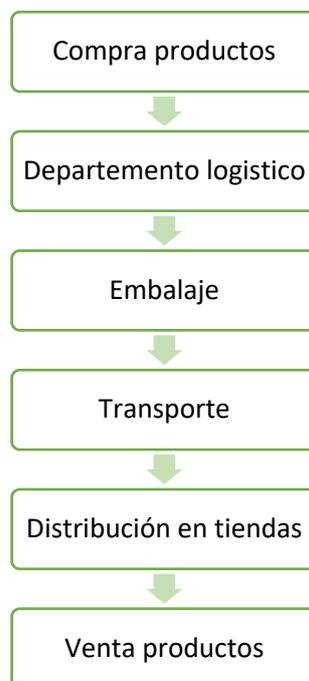
De acuerdo con el investigador y profesor Michael Porter, la cadena de valor es *un proceso de análisis interno o una serie de actividades que lleva a cabo una compañía para diseñar, producir, comercializar y entregar un producto* (Porter, 1985, Institute of Management Accountants). Nos permite destacar las actividades que crean valor y los que, por el contrario, generan costes.

Así, el objetivo de la cadena de valor es de identificar los principales costes y sobretodo entender donde se sitúan, mas precisamente en qué departamento.

Por eso es necesario realizar la cadena de valor de las empresas del sector cosmético, hemos tomado el ejemplo de la compañía usada como modelo para lograr a este esquema. Nos centraremos en la elaboración de la cadena de valor del departamento logístico y de desarrollo por ser los departamentos encargados de los objetos de coste principal.

#### 3.2.1 Representación de la cadena de valor

##### **Ilustración 8: La cadena de valor de la principal actividad de la empresa**



*Fuente: elaboración propia a partir de datos facilitados por la compañía de cosméticos usada como modelo*

### Ilustración 9: La cadena de valor de la marca propia de la empresa



*Fuente: elaboración propia a partir de datos facilitados por la compañía de cosméticos usada como modelo*

#### 3.2.2 Explicación de la cadena de valor

Para la compañía, hay dos cadenas de valor diferentes porque hay dos tipos de actividades. La principal actividad de la empresa es la compraventa de productos cosméticos, se trata de contratos establecidos con las principales marcas de belleza, por lo tanto, el área más importante de la cadena de valor es la de la logística. Es principalmente en este departamento que se situarán los costes y habrá que construir una ventaja competitiva.

La segunda actividad de la empresa que se lleva una menor parte de su cifra de venta es el desarrollo de su propia marca, es la fabricación de sus propios productos antes de comercializarlos en las tiendas. Por lo tanto, el departamento que soporta los costes es el del desarrollo.

En la ilustración 8, vemos la cadena de valor de la actividad principal de la empresa de cosméticos. Pues, la cadena de valor empieza por la compra de productos a proveedores que son marcas como *Chanel* o *Dior*, entonces estos productos se almacenan en el departamento de logística. De hecho, el almacén es uno de los mayores portadores de costes de la actividad ya que los productos se envían a las tiendas según las necesidades. Así, el departamento de logística también se encarga del acondicionamiento, es decir, toda la parte de preparación y envasado. Después, la logística prepara los paquetes a enviar para cada transportista ya que se trata de una flota de camiones externos a la empresa. Ellos son los que entregan las tiendas o clientes directamente a sus hogares. Finalmente, las tiendas reciben productos a disponer en los estantes para después lograr al objetivo de venderlos.

Luego, en la ilustración 9, observamos la segunda cadena de valor del departamento de desarrollo.

En primer lugar, el departamento detecta una necesidad, puede ser por pedidos de los clientes o por parte del mercado. El departamento de desarrollo esta en contacto estrecho con las novedades que se desarrollan en el sector. También, analiza la concurrencia y los productos que se desarrollan ahora mismo en el mercado ya que el objetivo es satisfacer la demanda actual o potencial del mercado justificando de precios asequibles. Luego, el proceso de producción de los nuevos productos debe tener en cuenta el costo de fabricación, por lo que el departamento de desarrollo trabaja en conjunto con el departamento del sistema de información para analizar la tesorería. Al final de estos análisis, el producto es fabricado y diseñado por ingenieros y equipos diseñadores. Por fin, el eslabón mas importante de la cadena es la verificación del producto con el servicio calidad de la empresa, para definir si el producto no presenta defectos y así puede ser comercializado. Así, puede ser vendido en tiendas lo que genera beneficios para la compañía.

### 3.3 Portador de coste

En este apartado, se elaborará un esquema general de la contabilidad interna de la empresa de cosméticos utilizada como objeto de estudio. Para ello, nos serviremos del proceso explicado en el marco teórico.

En las empresas de cosméticos, el portador de costes son precisamente la compra de mercancías, por ser su principal actividad. Además, el coste del inventario puede impactar también el resultado según la distribución en las tiendas y sus ventas.

Como lo hemos visto antes, la contabilidad financiera no es suficiente y entonces funciona en relación con la gestión para lograr a una toma de decisión racional. Por eso, los costes se analizarán desde tres perspectivas distintas, cada una de ellas con un propósito distinto:

- ⇒ **La identificación de costes:** representado por el “qué” consume la empresa. Se trata de los datos de costes que, por sus características y propiedades pueden ser obtenidos de la contabilidad general. Por ejemplo, en este caso sería las compras de mercancías en la actividad de compraventa y también sería las materias primas para la actividad de fabricación de su marca.
- ⇒ **La definición de los objetos de coste:** definido por el “quién” consume los costes. Es decir, los costes son imputados directamente al objeto de coste en cuestión. Aquí cada coste deberá imputarse a las tiendas y al almacén.
- ⇒ **La localización de costes:** tiene relevancia porque nos permite saber en que dominio de la cadena de valor tiene lugar este gasto, nos permitirá conocer el total de los costes y de los ingresos de la empresa. En efecto, los costes indirectos deben ser distribuidos entre los varios departamentos preocupados. Esta etapa, se materializa con la realización de la reclasificación funcional.

Pues, para lograr este objetivo, es imprescindible conocer los costes de la empresa. Además, la empresa deberá decidir del método de asignación de costes que más se ajuste a sus propósitos. Para una correcta elección, por tanto, resulta necesario conocer las necesidades de información de la empresa para, posteriormente, escoger un sistema de costes que mejor se ajuste a esas exigencias (Fullana et al, 2008).

### *3.3.1 Clasificación de los costes*

Después del análisis de los costes y por eso de la identificación de cada gasto imputado a la empresa. Uno de los factores mas importantes para la elaboración de un sistema de contabilidad de gestión es la clasificación del coste. Entonces primero ahora se determinarán los diferentes lugares de costes de la compañía.

Tras la entrevista y el análisis de las actividades de la empresa utilizada como modelo se destacan estos diferentes centros de costes:

- **El stock**, es decir el departamento logístico: es uno de los mayores portadores de costes de la empresa porque se trata de dinero inmovilizado. De hecho, el departamento se encarga de la gestión de las existencias en función de la demanda de las tiendas y por eso de los clientes.
- **Los gastos de personal**, el departamento financiero se encarga de pagar los salarios: pueden variar según el periodo del año especialmente para el departamento comercial ya que, dependiendo de los objetivos cumplidos, los comerciales pueden recibir una prima.
- **Las tiendas**: son portadores de coste en la medida en qué se pagan los alquileres de cada tienda mensualmente. Además, los suministros considerados como costes indirectos se reparten entre cada portador de coste, por eso en las tiendas también. Por ultimo, cuando la tienda

almacena los productos no vendidos antes de devolverlos al almacén, esto constituye un costo.

- **Los gastos de marketing:** considerado por el departamento del marketing se trata de todas las campañas publicitarias que la empresa pone en marcha, en revistas, spots de televisión o carteles publicitarios. Este departamento constituye un presupuesto importante para las empresas del sector de cosméticos porque en general es importante destacar la belleza, en efecto las compañías pagan actores o personas conocidas en favor de sus productos para atraer clientes.
- **La fabricación de productos propios:** constituye un coste del departamento de desarrollo. En efecto, como se ha mencionado antes, la empresa diseña su propia marca para después comercializarla. Para lograr a la venta de estos productos, la fabricación engendra un coste al nivel de las materias primas, pero también para el pago de salarios de ingenieros y diseñadores. Otro coste importante reside en la verificación de los productos una vez producidos, ver si las normas son respetadas y sobre todo si se parece al prototipo.
- **El departamento jurídico:** su principal función es de verificar la conformidad siguiendo las normas y reglas impuestas al sector. Además, es el departamento que administra las sanciones en caso de no cumplir con la legislación en vigor.

Siguiendo, el marco teórico, hemos visto que los costes se dividen entre dos clases diferentes en función de su relación con los portadores de costes. Así, se clasifican entre los **costes directos** y **indirectos**, lo que se determina en función de si se conoce las cuantías directamente relacionadas con productos específicos. Los costes directos serán asignados a los servicios de “forma cierta y económicamente asumible” (Fullana et al, 2008). En cuanto a los costes indirectos, al contrario de los costes directos se desconocen las cantidades de

los elementos consumidos. Por eso, no tienen una asignación directa a los servicios.

Pues, los costes directos son distribuidos y imputados de manera inmediata a los portadores de coste del sector de cosméticos. Puesto que se conocen las cantidades exactas consumidas, así facilita la asignación a cada producto. En nuestro caso, se imputan a departamentos presentes dentro de la compañía y principalmente a la compra de las mercancías. Como se trata de una empresa que pertenece a la categoría *retail*, los costes directos son también llamados costes de venta.

Al contrario, los costes indirectos son diferentes según el departamento o el producto. En efecto, hay que determinar las claves de reparto principales para asignar los costes a los departamentos preocupados. Las claves de reparto son llamadas *drivers recursos*, son variables ya que sirven de enlace entre la localización y la asignación de costes. Reagrupan todos los costes que se ajustan en función de la cifra de venta. Eso nos permite obtener una clasificación de costes precisa y óptima.

Las diferentes claves de reparto son las siguientes dentro de nuestro caso:

- Número de productos escaneados/vendidos (dependiendo del servicio)
- Número de horas que los trabajadores dedican a sus actividades
- Número de trabajadores
- Tiempo de entrega

Por otro lado, se destacan **los costes variables** y **fijos**, los costes directos pueden ser fijos o variables mientras que los costes indirectos solo pueden ser fijos. Así para definir un coste fijo, el importe se fija independientemente del nivel de actividad de la empresa, mientras que los costes variables dependen del nivel de actividad y, por lo tanto, es probable que se modifiquen (Pascal Blevial, 2015). Se asignan a los diferentes departamentos tomando en cuenta las claves de reparto indicadas anteriormente.

En la siguiente tabla, es posible distinguir la clasificación precisa de los costes de la empresa, objeto de estudio:

**Tabla 2: Clasificación de los costes de la empresa según su variabilidad y su vinculación con las mercancías.**

COSTES DIRECTOS	COSTES FIJOS	SEGUROS
	COSTES VARIABLES	GASTOS FINANCIEROS
		MANO DE OBRA DIRECTA
		PROVISIÓN SANCCIONES ADMINISTRATIVAS
		GASTOS DE ENTRADA/SALIDA EN ALMACÉN
		COSTES DE EMBALAJE (PACKAGING)
		COMPRA DE MERCANCIAS/MATERIA PRIMA
COSTES INDIRECTOS	COSTES FIJOS	COSTE DE ENTREGA (TRANSPORTADORES)
		PERSONAL DE FABRICACIÓN Y DISEÑO
		PERSONAL DE ADMINISTRACIÓN
		PERSONAL DEL DEPARTAMENTO LOGISTICO
		PERSONAL DEL DEPARTAMENTO JURIDICO
		SERVICIOS BANCARIOS
		AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL
		SUMINISTROS
		GASTOS DE MARKETING (PUBLICIDAD)
		MATERIAL DE OFICINA
ARRENDAMIENTOS DE LAS TIENDAS		

*Fuente: elaboración propia a partir de la información de la empresa*

Finalmente existen gastos comunes a todos los departamentos de la empresa como internet, los gastos por impuestos o la electricidad. No se clasifiquen en una categoría principal ya que se incorporan a todas las actividades.

### 3.3.2 Asignación de costes directos y indirectos

El proceso de asignación nos permite de definir los diferentes costes incurridos por la empresa a los objetos de coste. Ahora, después de la clasificación se conoce de manera precisa y objetiva cuales son los costes directos y indirectos. En el siguiente apartado, se va a asignar cada coste al departamento preocupado según las claves de reparto para los costes variables mientras que los costes fijos no dependen de nada.

Pues, lo que es importante en esta sección es de imputar los costes correspondientes a los departamentos o productos adecuados según se trate de un coste directo o indirecto.

⇒ **Los costes directos:**

a) Fijos → los costes se asignan a cada producto sin tener en cuenta el número de horas trabajadas o de productos vendidos.

- Seguros: dentro de este coste, se incluyen los seguros impuestos para cada empresa, la responsabilidad civil es decir el seguro para la actividad. También, tiene que asegurar sus bienes, especialmente el edificio o el almacenamiento y se asegura contra los accidentes de trabajo, se trata del seguro de personas.

Estos seguros conllevan costes fijos directos para la empresa ya que cuando se firma el contrato el precio rara vez varía.

b) Variables → los costes están asignados a cada producto en proporción a las horas trabajadas durante el año o en cuanto al número de productos vendidos.

- Gastos financieros: estos son los costes generados por las nuevas adquisiciones, como las inversiones en materiales. Además, incluyen los costes fiscales como los impuestos sobre las sociedades.

- Mano de obra directa: La mano de obra directa esta imputado directamente a un producto mientras indirecta constituye un coste indirecto que representa el salario del personal que veremos a continuación. La formula de la mano de obra directa será:

$$MD = (S + F) / H$$

Donde: MD= coste de la mano de obra directa (euros)

S= coste del salario medio (euros)

F= gastos generales como cotizaciones sociales (euros)

H= horas trabajadas durante el año (horas)

- Gastos de entrada/salida en almacén: representa el costo de entrada o salida de los bienes adquiridos y la materia prima. Se toma en cuenta el precio de entrada y de salida en almacén, pero también el precio de almacenamiento. En el siguiente calculo no se toma en cuenta el número de días rotación ya que corresponde mas precisamente al coste de almacenamiento. La formula será:

$$G = (Nb * Pe) + (Nb * Cs * Nm) + (Nb * Ps)$$

Donde: G= coste mensual de entrada/salida en almacén (euros)

Pe= precio del almacenamiento por entrada (euros)

Ps= precio del almacenamiento por salida (euros)

Nb= número de productos que deben almacenarse (unidades)

Nm= número de meses (unidades)

Cs= coste por mes y por producto almacenado (euros)

- Provisión para sanciones administrativas: este coste es una provisión, es decir que la empresa lo proporciona por si sea necesario pagarla en función del incumplimiento de las reglas.

Las sanciones administrativas son gobernadas por el departamento jurídico y se dan cuando los servicios no se ajustan a las normas impuestas a las empresas de este sector.

Pues, corresponden a costes probables que la empresa tendrá que asumir en un futuro más o menos próximo (Amaris Group, 2021).

$$PA = (Ct * Pv) / PV$$

Donde: PA= coste anual de sanciones administrativas (euros)

Ct= coste de las sanciones administrativas (euros)

Pv= productos vendidos anualmente (unidades)

PV= productos totales vendidos (unidades)

- Costes de embalaje: este es el costo recurrido a la empresa por los embalajes de productos, lo que corresponde al *packaging* utilizado para entregar los productos. Constituye un coste variable porque depende de la cantidad de productos a enviar. La formula será:

$$CE = (Np * Pe * H)$$

Donde: CE= coste de embalaje por producto (euros)

Np= número de productos a enviar (unidades)

Pe= precio de los embalajes (euros)

H= horas utilizadas por los trabajadores (horas)

- Compra de mercancías/materia prima: precio que la empresa esta dispuesta a pagar para las mercancías que va a vender después. Así, se adiciona costes adicionales como el transporte o otras comisiones. Este coste se compone de tasas como la TVA que hay que pagar por la compra de productos.

También, nos referimos a la compra de materia prima ya que como lo hemos visto antes, la compañía de cosméticos puede tener una actividad de fabricación de sus propios productos, el calculo se hace de la misma manera. La formula será:

$$CM = (Pc + Gm + Ga) * T$$

Donde: CM= coste de compra de mercancías o de materia prima (euros)

Pc= precio de compra (euros)

Gm= gastos adicionales (euros)

Ga= gastos de aprovisionamiento como el transporte (euros)

T= tasas imputadas como la TVA (porcentaje)

- Costes de entrega: se definen como los costes suportados por la compañía sobre el transporte de los productos del almacén a las tiendas o a los clientes directamente (B to C). En efecto, las flotas de transportistas son muy a menudo externas a la empresa. El tiempo de entrega varia en función de la distancia o del momento de entrega a lo

largo del día y entonces dividimos el coste cotidiano por el tiempo. La formula será:

$$\text{CET} = (\text{Nc} \cdot \text{Pt}) / \text{Te}$$

Donde: CET= coste de entrega cotidiano (euros)

Nc= número de camiones al día (unidades)

Te= tiempo de entrega (horas)

Pt= precio de los transportadores externos (euros)

⇒ **Los costes indirectos:**

- Personal de fabricación y diseño: la empresa fabrica su propia marca por eso necesita un departamento de fabricación y diseño, el personal de esta sección se ubica en el **departamento de desarrollo**. Los equipos del departamento se encargan también de verificar la calidad de los productos una vez creados. Los oficios son muy diversos porque las misiones son muy largas a propósito del desarrollo.

→ Ingenieros: 4 000€/ mes

→ Diseñadores: 2 400€/ mes

→ Equipo calidad: 2 200€/ persona/ mes

- Personal de administración: reagrupa todas las funciones administrativas de la empresa como los recursos humanos con la redacción de los contratos de trabajo y el pago de nominas. Todo eso esta gestionado por el **departamento financiero** que se encarga de la distribución de los salarios y de la contabilidad interna también.

Como se puede ver la diferencia salarial entre los dos tipos de oficios viene de su lugar en la jerarquía:

→ Asistente administrativo: 1 900€/ mes

→ Director RR.HH: 2 600€/ mes

- Personal de departamento logístico: se ubica muchas funciones porque es el departamento mas importante de la empresa en relación con su

sector de actividad que son los cosméticos. En efecto, empieza por la gestión del almacenamiento, la preparación de los pedidos, el embalaje hasta el envío. También hay una parte recepción en la logística de la compañía que incluye la recepción de paquetes de devolución por parte de los clientes. Los costes se asignan al **departamento logístico**.

Adelante, tenemos los principales oficios ejercitados por los empleados, todos están liados para lograr a una buena eficacia. El jefe de equipo supervisa a sus equipos de preparación y agentes portuarios y esta supervisado por la dirección *supply chain*.

→ Agente portuario: 1 700€/ mes

→ Preparadores de pedidos: 2 000€/ mes

→ Jefe de equipo logístico: 3 200€/ mes

- Personal del departamento jurídico: en este departamento el coste cambia en función de si el empleado hace parte entera de la empresa es decir si tiene una licencia. Por ejemplo, los abogados son externos a la empresa y hay que pagaros honorarios sin embargo hacen parte del **departamento jurídico** ya que verifican el cumplimiento de las leyes del mercado. El jefe jurídico, se encarga de relacionar con los abogados y de hacer cumplir las reglas del control interno.

→ Jefe jurídico: 3 200€/ mes

→ Abogados: 3 500€/ mes

- Servicios bancarios: aquí se incluyen todos los servicios a pagar al banco. Se trata de las comisiones que cobran los bancos por el mantenimiento de cuentas bancarias o los intereses a pagar sobre un préstamo. Este coste esta gestionado por el **departamento financiero**.

- Amortización del inmovilizado material: para cuantificar este coste hay que tomar en cuenta el precio de compra del inmovilizado, en nuestro caso las maquinas de embalaje, por ejemplo. Por eso, los costes de la amortización son imputados al **departamento logístico**. A este precio, se

restan el valor residual, es decir el valor que tiene el bien al final de su vida útil. Por fin, dividimos todo eso por la vida útil de la maquina. La formula será:

$$A = (Va - Vr) / Vu$$

Donde: A= coste anual de amortización (euros)

Va= valor de adquisición de la maquina (euros)

Vr= valor residual (euros)

Vu= vida útil de la maquina (años)

- Suministros: se incluyen los gastos de agua, luz y gas que no se pueden asignar a un único producto. El coste medio anual para cada departamento se estima a:
  - **Departamento logístico**: 3 000€, el departamento que tiene las mas grandes necesidades en energía para sus maquinas
  - **Departamento financiero**: 1 000€
  - **Departamento jurídico**: 1 000€
  - **Departamento marketing**: 1 000€
  - **Departamento de desarrollo**: 1 000€
  - **Tiendas de venta**: 2 500€, representan un grande gasto de luzLas oficinas están ubicadas en el mismo edificio por eso los costes son los mismos a parte de la logística y de las tiendas.
- Gastos de marketing: la empresa utilice un presupuesto de marketing de alrededor del 4% de su cifra de venta anual, lo que da un presupuesto de 32 000€ al año. Esto incluye publicidad, anuncios de televisión, *flyers*. El coste esta imputado directamente al **departamento marketing**.
- Material de oficina: incluye todo el material necesario para la oficina como folios, cartuchos de tinta para impresoras, calculadoras, material informático. La inversión en material depende del número de empleados en cada departamento. Adelante, se indican los costes imputados a cada

departamento en función de los datos recuperado cerca de la empresa, objeto de estudio.

→ **Departamento de desarrollo:** 250€

→ **Departamento logístico:** 350€

→ **Departamento financiero:** 600€

→ **Departamento marketing:** 300€

→ **Departamento jurídico:** 400 €

- Arrendamientos de las tiendas: se incluye el pago de los alquileres de cada tienda, los precios dependen sobretodo de la ubicación, pero también se toma en cuenta la superficie, así se calcula el número de metros cuadrados que ocupa una tienda. Para lograr a la proporción de coste de cada tienda se toma el presupuesto mensual dividido por la superficie. Las **tiendas de ventas** constituyen un coste con los alquileres a pagar y entonces se asignan estos costes.

A continuación, el calculo des los costes directos e indirectos logran el resultado final alcanzado por la empresa según la categoría de productos. Es una herramienta importante ya que es posible percibir la categoría más rentable y medir una determinada evolución con el año precedente, por ejemplo. Al final, este análisis permite mejorar el sistema de costes puesto en marcha por la empresa para reducir los gastos cuando el producto es menos atractivo. Entonces, la asignación de los costes hecha anteriormente da una información clave para los siguientes pasos.

La siguiente tabla presenta el método de cálculos de los costes y así de las márgenes obtenidas sobre las distintas categorías de productos de cosméticos para lograr al resultado final.

**Tabla 3: tablas de cálculos de costes y margen por categoría de productos**

Elementos	Maquillaje	Cuidado del cuerpo	Cuidado de la cara	Total
<b>Cifra de venta</b>				
<b>-costo total</b>				
<b>=Resultado</b>				

Elementos	Maquillaje	Cuidado del cuerpo	Cuidado de la cara	Total
<b>Cifra de venta</b>				
<b>-coste variables directos</b>				
<b>= Margen sobre costes variables directo</b>				
<b>-coste fijos directos</b>				
<b>= Margen sobre costes directos</b>				
<b>-costes indirectos</b>				
<b>= Resultado global</b>				

*Fuente: elaboración propia a partir de Chemie Ingenieur Technik (2012)*

**Ilustración 10: Esquema del modelo de costes completos aplicado a una empresa del sector de cosméticos**

**Costes directos :**

Fijos:

→ Seguros

Variables:

- Gastos financieros
- Provisión sanciones administrativas
- Gastos entrada/salida en almacén
- Costes de embalaje
- Compra de mercancías/materia prima
- Coste de entrega

**Costes indirectos:**

Fijos:

- Personal de fabricación y diseño
- Personal de administración
- Personal logístico
- Personal jurídico
- Servicios bancarios
- Amortización
- Suministros
- Gastos de marketing
- Material de oficina
- Arrendamientos de las tiendas

*Drivers de recursos*

*Portadores de costes*



**Departamento logístico**

**Departamento financiero**

**Departamento marketing**

**Tiendas**

**Departamento de desarrollo**

**Departamento jurídico**

*Fuente: elaboración propia*

El modelo de acumulación de costes mas adecuado es el sistema **de costes completos**, ilustrado en el esquema anterior. En efecto, los costes directos y indirectos son separados en el momento de la asignación mientras que no se distingue costes variables y costes fijos porque todos los costes tienen la misma función respecto a los productos.

Entonces, en el esquema, vemos la clasificación de los costes en función de su relación directa o indirecta al producto. Con respecto a los **costes directos**, ya que se conoce la cantidad exacta consumida, son imputados directamente a los portadores de costes de la empresa, así se asignan inmediatamente al producto.

### 3.3.3 Reclasificación funcional

Una vez calculados, los **costes indirectos** se asignan a los departamentos preocupados. Pueden ser asignados directamente a un único departamento, es decir que son específicos a un área. Entonces, estos costes son indirectos al producto, pero se definen como directos en relación con el departamento en el que ha sido consumido.

También, pueden ser distribuidos a través de varios departamentos, si han sido consumidos por distintas áreas a la vez, aquí es el caso de los suministros, por ejemplo. Por eso, se determinan las claves de reparto para asignar estos costes en función de su participación a los departamentos correspondientes.

La tabla presentada a continuación muestra los costes indirectos y sus claves de reparto correspondientes que va a permitir la repartición entre los departamentos.

**Tabla 4: cuadro resumen de los costes indirectos y sus claves de reparto**

Costes indirectos	Claves de reparto
Suministros	Volumen (m3), intensidad luminosa (cd)
Material de oficina	Número de trabajadores

*Fuente: elaboración propia*

Las claves de repartición “han de ser lógicas y razonables y lo más representativas posibles de la relación causa – efecto entre la partida de costes y la utilidad que ha procurado cada función, para que el reparto determine el consumo de la forma más aproximada posible” (Fullana et al, 2014). Es decir que se trata de intentar conseguir una asignación adecuada y objetiva y no una simple estimación.

En el siguiente cuadro, los costes indirectos se asignarán a cada portador de coste en función de si se trata de una asignación directa o indirecta:

**Tabla 5: Cuadro de reclasificación funcional de los costes indirectos<sup>1</sup>**

	Dep. Logístico	Dep. Financiero	Dep. Marketing	Tiendas	Dep. Desarrollo	Dep. Jurídico
<b>Personal de fabricación y diseño</b>					Asignación directa 103 200€	
<b>Personal administración</b>		Asignación directa 54 000€				
<b>Personal logístico</b>	Asignación directa 82 800€					
<b>Personal jurídico</b>						Asignación directa 80 400€
<b>Servicios bancarios</b>		Asignación directa 20€				
<b>Amortización</b>		Asignación directa 20 000€				
<b>Suministros</b>	Asignación indirecta 3 000€	Asignación indirecta 1 000€	Asignación indirecta 1 000€	Asignación indirecta 2 500€	Asignación indirecta 1 000€	Asignación indirecta 1 000€
<b>Gastos de marketing</b>			Asignación directa 32 000€			
<b>Material de oficina</b>	Asignación indirecta 350€	Asignación indirecta 600€	Asignación indirecta 300€		Asignación indirecta 250€	Asignación indirecta 400€
<b>Arrendamientos</b>				Asignación directa 30 000€		

*Fuente: elaboración propia*

<sup>1</sup> Las cifras incluidas en la tabla resultan de cálculos propios coherentes que los cálculos hechos en la asignación de los costes, pero no refleja la realidad de la empresa.

Después de la reclasificación funcional, se trata de distribuir todos los costes a los productos de la empresa. Para cada departamento, se establecerá un *driver de coste*. Entonces, para las tiendas se utilizará el número de productos (en unidades) mientras que para los departamentos que quedan la distribución se realizara en función de las horas trabajadas (en horas).

En la tabla que sigue, se pone una ficha de los costes totales generados por cada producto:

**Tabla 6: Ficha de los costes generados por un producto en concreto**

	Real	Presupuesto	Desviaciones
<b>COSTES DIRECTOS</b>			
<b>COSTES INDIRECTOS</b>			
Dep. logístico			
Dep. financiero			
Dep. marketing			
Tiendas			
Dep. de desarrollo			
Dep. jurídico			
<b>TOTAL</b>			

*Fuente: elaboración propia*

La tabla anterior permite observar los distintos costes generados para cada producto. La información que la empresa va a encontrar en esta tabla permitirá la elaboración de la cuenta de resultados analítica. Se toman en cuenta los costes directos y también los costes indirectos, que se repartirán entre los departamentos al origen del gasto.

Como se puede observar, aparecen tres columnas distintas que representan las cifras reales, presupuestados y desviaciones. Primero, los costes presupuestados son costes estimados por la empresa y en este caso corresponden a los costes

incurridos el año anterior ajustados con lo que se espera en el futuro. A continuación, el coste real es el coste que la empresa ha incurrido este año. Finalmente, las desviaciones se establecen en función de la diferencia entre el coste real y el coste presupuestado. Permiten a la empresa, ver si los objetivos fijados en el presupuesto cumplen que lo que se ha realizado, en el caso que no, se intentara entender las razones con un análisis mas detallada.

## 4 La cuenta de resultados analítica

La cuenta de resultados analítica es “un estado intermedio entre la contabilidad general y la analítica que resume los cálculos realizados a lo largo del proceso y ayuda a la gestión” (Álvarez-Dardet y Gutiérrez, 2009).

La cuenta de resultados tiene tantas columnas como categorías de productos haya ofrecidos al mercado y al final una columna que representa el total (Sastre, 2010). El sistema contable de la empresa le permite echar un vistazo bajo varios ejes.

La cuenta de resultados analítica de la compañía, objeto de estudio es específico, pero sustancialmente idéntico en el enfoque de las empresas de *retail*.

De esta forma, se obtendrá el resultado total de explotación, poniendo en evidencia el resultado para cada producto, lo que es importante en cuanto a la toma de decisiones. Se puede distinguir los costes asignados en función del producto, así se hace la diferencia entre un coste generado por el departamento logístico, de un coste que viene del departamento de marketing.

En la siguiente tabla se representará la cuenta de resultados analítica específica a las empresas del sector de cosméticos, se expresa en M€:

**Tabla 7: Cuenta de resultados analítica general de empresas de cosméticos**

ELEMENTOS	Categoría de productos			TOTAL
	Producto 1	Producto 2	Producto 3	
Ingresos venta de productos				
-costes por producto vendido <sup>2</sup>				
<b>=Margen bruta</b>				
-costes comerciales				
-costes marketing				
-costes logísticos				
-costes administrativos				
<b>=Resultado de explotación</b>				

*Fuente: elaboración propia con ayuda de datos de la empresa estudiada*

---

<sup>2</sup>Incluyen los costes de compra de mercancías o de materia prima.

## 5 Conclusiones

El **propósito** del presente trabajo académico de investigación consistía en la elaboración de un modelo de contabilidad de gestión adaptado a las empresas del sector cosméticos, teniendo en cuenta tanto las especialidades de los procesos de venta en este tipo de empresas, como sus necesidades fundamentales.

Se ha procedido a un análisis teórica del sujeto, así para entender los conceptos de la contabilidad de gestión, se ha profundizado la búsqueda sobre el tema. También, es importante distinguir la contabilidad de gestión de la contabilidad financiera ya que son dos herramientas distintas. Se ha tomado en cuenta la importancia del sector de los cosméticos en la economía global actual para implementar un modelo de costes.

Tras el análisis de la parte teórica del trabajo, se ha procedido a realizar una representación de lo que sería un sistema de costes completos de una empresa de cosméticos. Por eso, se ha utilizado una empresa como modelo durante el estudio. Se ha aplicado los conocimientos personales y adquiridos en la primera fase y la información recogida por la compañía para proponer un sistema de contabilidad de gestión completos aplicable a las empresas del sector cosméticos.

Teniendo en cuenta que la compañía tiene su propia gama de producto, el objetivo principal será de analizar cuales son los productos rentables y para los que no le son, gracias al sistema de costes tomar decisiones para las categorías costosas. En efecto, el reto de la contabilidad de gestión es de apoyar a las direcciones operativas en la medición de las acciones emprendidas y también analizar la actividad analítica para ayudar a animar el margen.

Desde el punto de vista de la empresa utilizada como modelo, el sistema de costes implementado es eficaz ya que la separación analítica satisface la

necesidad de segmentación. Además, es flexible para dar cabida a nuevos centros de coste dependiendo de la evolución de la compañía.

Por otro lado, será relevante de indicar que durante la realización del presente trabajo fue imprescindible superar limitaciones. Durante la fase de búsqueda, la falta de información sobre el sector de los cosméticos y sus sistemas de costes, así como sobre los procesos de la contabilidad de gestión. Así, eso fue percibido como un gran inconveniente en la elaboración del trabajo. Tomando en cuenta los datos existentes, se ha realizado algunos estudios y aproximaciones propios. Además, la segunda parte del trabajo se realizó aplicado al caso de una empresa en concreto, ya que las similitudes para las empresas del sector son importantes, se puede percibir algunas diferencias. En efecto, la empresa utilizada como objeto de estudio tiene como principal actividad la compraventa de productos cosméticos, sin embargo, el sector de cosméticos es diverso y para otras empresas el sistema de costes puede ser muy diferente.

Finalmente, desde una perspectiva personal este trabajo me ha permitido adquirir más conocimientos sobre el sector de los cosméticos y su importancia en el mundo económico actual. Es un área de gran interés en la que me gustaría especializarme al final de mi carrera. Pude entender la relevancia del sistema de contabilidad de gestión dentro de una empresa, con la búsqueda del rendimiento y eficiencia del sistema para hacer frente a la competencia. Desde mi punto de vista, es una herramienta clave para las empresas de todos los sectores confundidos, ya que permite un mayor control de los distintos departamentos con la finalidad de conciliar con el objetivo global.

La realización de este trabajo me ha ayudado a gestionar una gran cantidad de trabajo, sintetizar información, organizar mis ideas y por supuesto practicar el idioma para mejorarme.

También, me ha dado nuevos conocimientos que podrían ser usados en mi futuro profesional, ya que después voy a entrar en un Máster alterno con una empresa de *retail* para una posición dentro de la contabilidad de gestión.

## 6 Bibliografía

- A. (2013, 27 de noviembre). *Los 5 requisitos contables necesarios para la asesoría contable*. Asesoría En Alicante.  
<http://asesoriaalicante.es/2013/11/27/requisitos-necesarios-asesoria-contable/#:%7E:text=El%20PGC%202007%20destaca%20en,%2C%20integridad%2C%20comparabilidad%20y%20claridad>
- Álvarez, J., Blanco, F. (1990). La Contabilidad de Gestión en el ámbito de un nuevo paradigma contable: la contabilidad de dirección estratégica. *Revista Técnica Contable*, 305-318.
- Ardila, J. A. G. (2021). Fundación Dialnet (Dialnet foundation). Dialnet. Database. *Renaissance and Reformation*, 43(4), 250-254.  
<https://doi.org/10.33137/rr.v43i4.36398>
- Asociación Española de Contabilidad y Administración De Empresas (1996). *Costes Indirectos de Producción: Localización, Imputación y Control*. Documento 7, Documentos AECA Serie Contabilidad de Gestión.
- Blackman, A. (2018, 15 de septiembre). *Qu'est-ce qu'un leadership éthique ? Comment être un leader plus éthique*. Business Envato Tuts+.  
<https://business.tutsplus.com/fr/tutorials/what-is-ethical-leadership--cms-31780>
- Botoi, O. P. (2017). <http://fto.ro/altarul-reintregirii/wp-content/uploads/2019/10/19.-Oliviu-Petru-Botoi-supliment-1-2017.pdf>. *Altarul Reîntregirii, Suplim.1*, 247-259.
- Calvo, M. (2014). *¿Qué son en realidad los centros de costes? ¿Qué son en realidad los centros de costes ?* <https://www.captio.net/blog/que-son-en-realidad-los-centros-de-costes>
- Chaîne de valeur de Porter : concept et exemples*. (2019). Manager GO !  
<https://www.manager-go.com/strategie-entreprise/chaine-de-valeur.htm>
- Chapuis, D. (2020, 10 de febrero). « *Le marché de la cosmétique est dans une phase de transition* ». Les Echos. <https://www.lesechos.fr/industrie-services/immobilier-btp/le-marche-de-la-cosmetique-est-dans-une-phase-de-transition-1170623>
- Le contrôle de gestion – toute l'histoire, toutes les techniques et toute l'actualité du contrôle de gestion*. (2018). Le contrôle de gestion – toute l'histoire,

- toutes les techniques et toute l'actualité du contrôle de gestion.  
<http://lecontroledegestion.fr/>
- Coûts directs et indirects - De quoi s'agit-il ? | Debitoor factures. (2020).  
 Debitoor. <https://debitoor.fr/termes-comptables/couts-directs-et-indirects>
- Définition et calcul du coût » d'achat. (2018). Définition et calcul des coûts d'achats. <https://www.lacompta.org/cours/cours-de-comptabilite-analytique/definition-et-calcul-du-cout-d-achat.php>
- Desviaciones desde la contabilidad de costes. (2012, 18 de febrero).  
<https://www.eoi.es/blogs/alexialucreciagallardo/2012/02/18/desviaciones-desde-la-contabilidad-de-costes/#:%7E:text=La%20Desviaci%C3%B3n%20de%20una%20partida,de%20ingresos%20y%20de%20gastos.>
- F. (2021, 17 de abril). *La cadena de valor de Porter*. MKD.  
<https://marketingdigitalconsulting.com/la-cadena-de-valor-de-porter/>
- Fernández, C. (1994). El coste de descontaminación y restauración del entorno natural. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 23(81).
- Fullana, C., Paredes, J.L. (2008). *Manual de Contabilidad de costes*. Madrid: Delta.
- Galvis, O. D. J. M. (2004). *Modelo para evaluación de gestión de empresas industriales del subsector cosméticos*. Redalyc.org.  
<https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=21209202>
- Gutiérrez, F. (2005). Evolución histórica de la contabilidad de costes y gestión (1885- 2005), *Revista Española De Historia De La Contabilidad*, 2, 100-122.
- Hernando, G. (1999). La valoración del coste de producción como una opción de práctica contable creativa. *Cuadernos de Estudios Empresariales*, 9, 73-86.
- Jiménez, M. A. (1995). *Fundamentos de Contabilidad de Costes*. Albacete: Tebar Flores.
- João R., Ripoll V., Silva da Rosa F. (2012). Un estudio de artículos sobre contabilidad de gestión. *Revistas de Lengua Española RIGC*, X(19).
- Johnson, T. (1992). *Relevance Regained: From Top-Down Control to Bottom-Up Empowerment*. New York: The Free Press.
- Kamal, S. (2015). Historical Evolution of Management Accounting. *The Cost And Management*, 43(4),12-19.

- Maina, N. (2010). The origin and evolution of management accounting: a review of the theoretical framework. *Problems and Perspectives in Management*, 8(3), 165-182.
- Midena, M. (2020, 11 de febrero). *Le Secteur Cosmétique, Deuxième Contributeur Du Commerce Extérieur Français*. Forbes France. <https://www.forbes.fr/business/le-secteur-cosmetique-deuxieme-contributeur-du-commerce-exterieur-francais/?amp>
- Mizrachy, Y. (2016). Hatshepsut at Serabit el-Khadim : Historical Implications of Documented Finds from the Archives of the Tel Aviv University Expedition. *Tel Aviv*, 43(2), 165-187. <https://doi.org/10.1080/03344355.2016.1215535>
- Organigramme Nocibe*. (2018, 12 de junio). Nomination. <https://www.nomination.fr/Organigramme-Nocibe.php>
- Perrichot, R. (2019, 19 de febrero). *Cosmétiques, un secteur qui sent bon la croissance et les créations d'emplois*. RegionsJob. <https://www.regionsjob.com/actualites/cosmetiques-un-secteur-qui-sent-bon-la-croissance-et-les-creations-demplois.html>
- Rodríguez, J.M., De Freitas, S., Zaá, J. R. (2012). La contabilidad en el contexto de la globalización y la revolución teleinformática. *Revista Venezolana de Análisis de Coyuntura*, XVIII(1), 161-183.
- Sastre, F. (2010). *La contabilidad empresarial*. Madrid: LID Editorial Empresarial y Universidad Pontificia Comillas (ICADE).
- Le secteur en chiffres | FEBEA*. (2020). Le secteur en chiffres | FEBEA. <https://www.febea.fr/fr/le-secteur-cosmetique/le-secteur-chiffres>
- V. (2016, 15 de marzo). *L'industrie des cosmétiques joue un rôle majeur dans l'économie des États-Unis*. Premium Beauty News. <https://www.premiumbeautynews.com/fr/l-industrie-des-cosmetiques-joue,9464>
- V. (2019, 11 de junio). *La France domine le marché mondial de la beauté mais doit s'adapter*. Premium Beauty News. <https://www.premiumbeautynews.com/fr/la-france-domine-le-marche-mondial,15179>
- W. (2020, 10 de mayo). *La chaîne de valeur de Porter : exemple et explications*. WikiCréa. <https://www.creerentreprise.fr/chaine-de-valeur-de-porter-exemple/>

## 7 Anexos

En este anexo se presenta el cuestionario que se realizó a la empresa del sector de cosméticos que ha sido utilizada como modelo en el presente trabajo académico de investigación. Las cuestiones que se plantearon en una reunión que tuvo lugar el 5 de mayo de 2021 en las oficinas de la compañía son las siguientes:

Durante la entrevista, se precisa que la información será anónima y que se utilizará con el único objetivo de la realización de este presente trabajo.

### **A. Sobre el negocio**

- ¿Cómo se posiciona la marca en el mercado, en comparación con la competencia?
- En su opinión, ¿cuáles son las principales características y valores de la empresa?
- ¿Puede hablarme de los principales departamentos y divisiones dentro de la empresa?
- ¿Cuál es la estructura de la empresa?
  - organigrama de la empresa
  - organigrama del departamento financiero
- ¿Podría describirme la cadena de valor del departamento financiero?

### **B. Sobre la contabilidad de gestión**

- ¿Cómo funciona el sistema contable de la empresa? ¿Es diferente de otras empresas con las que has podido trabajar?
- ¿Cree que el sistema contable establecido por la empresa es eficaz y permite garantizar el rendimiento?
  - ¿dispone de un modelo de costes completos?
- ¿Cuáles son los elementos portadores de costes en este sector?
- ¿Cómo se compone la cuenta de resultados, es una cuenta de pérdidas y ganancias clásica?