

Tema 1. MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD DE COSTES

1.1. Definición y objetivos

1.1.1. Definición

Esta contabilidad tiene por objeto la captación, representación, medición y valoración de la circulación interna de valores, debida a la actividad de la entidad. Pretende analizar los costes y resultados de explotación, valorar los activos de la entidad derivados de su actividad (visión del pasado y presente), planificar y controlar su gestión (visión del futuro) y, todo ello, con el fin u objetivo de suministrar a los órganos directivos toda aquella **información** relevante y necesaria para la posterior adopción de decisiones.

Recoge y analiza exclusivamente conceptos económicos: costes, ingresos, resultados, productividades, mergenes, etcétera. Consecuentemente, no se recogen los conceptos financieros o patrimoniales: pagos, cobros, deudas, créditos, caja, patrimonio neto, etcétera, que son del ámbito competencial de la Contabilidad Financiera o Externa.

1.1.2. Objetivos

Aunque se han expuesto los objetivos generales de esta materia, conviene individualizarlos un poco más, de forma que podemos distinguir los siguientes:

- ✎ **Estudiar los costes de la empresa:** tanto de los elementos de coste –clasificación de costes- y de las secciones (departamentos o centros) –localización de costes-, como de su posible reclasificación (directos-indirectos, variables-fijos, etc.).
- ✎ **Valorar todos los objetos de explotación** de la empresa, bien sea bienes materiales o inmateriales. Cuando hablamos de objetos de explotación estamos haciendo referencia a todo aquello que realiza la empresa: productos, servicios, proyectos, inmovilizados que fabrica para ella misma, etcétera. Es decir, normalmente, lo que la organización va a vender a sus clientes, aunque el enfoque puede ser más versátil, abarcando todo aquello que le interese a la empresa ser analizado, como, por ejemplo: calcular el coste de un centro de transformación (y posteriormente su rentabilidad), los costes de un cliente, de un canal de ventas, etcétera.
- ✎ Saber en cada momento la **cantidad y el valor de cada clase de existencia** que posee la empresa, es lo que se denomina como **Inventario Permanente**.
- ✎ **Determinación de los Resultados** de cada uno de los objetos de explotación de la empresa, de las diferentes secciones o actividades empresariales, y de la rentabilidad

global de la empresa. Lógicamente, los resultados vendrán dados tanto por los costes como por el precio de venta, que será normalmente una decisión de la dirección, adoptada a partir de información suministrada por la Contabilidad Analítica, sobre todo, en lo relativo a los costes de los objetos susceptibles de ser vendidos.

- ✎ **Planificación, presupuestación y control de la actividad** de la unidad económica, analizando las causas de las posibles desviaciones y las medidas encaminadas a reconducir esas situaciones. La fase de **planificación y presupuestación** recoge las previsiones de la empresa antes de que comience el ejercicio (estimaciones a priori) mientras que el **control** es una fase a posteriori, una vez ejecutada la actividad objeto de análisis, en donde se analizará: si ha habido desviaciones con respecto a la previsión; si éstas son importantes o no (“dirección por excepción”, aspecto éste que comentaremos cuando hablemos de los costes estándares); las causas de las desviaciones significativas y la posibilidad de adoptar decisiones para que no vuelva a ocurrir o para reducir su impacto.
- ✎ **Elección entre varias alternativas**, obtención de datos o información "a la carta" para la toma de decisiones puntuales: eliminar o no un producto, potenciación o no de un producto existente, cerrar o no un departamento, alquilar o comprar un inmovilizado o continuar con la situación actual, cambiar o no de materia prima, etc.
- ✎ **Otras informaciones** relevantes proporcionadas por la Contabilidad de Gestión serían: hallar los umbrales de rentabilidad, calcular la productividad, el rendimiento de las inversiones, etc.

Sin duda alguna, cada una de estas informaciones debe ser suministrada a tiempo (en cuanto sea necesaria por los órganos directivos de la empresa), y más si tenemos en cuenta que los periodos contables analíticos o internos suelen ser más cortos (mes o trimestre, fundamentalmente) que los de la Contabilidad Externa (semestre o año, especialmente). Para que la Contabilidad Analítica sea válida y al mismo tiempo más ágil que la Externa se deberá disponer de unos canales de información adecuados, en donde se regule tanto **la entrada de información** (qué se recoge y para qué fin, en qué documentos se plasma, quién recoge esa información y cada cuánto tiempo, y cómo se trata esa información), como **el procesamiento de esa información** (tanto en la metodología a utilizar como en los medios que se utilizan para procesarla y quién es el responsable de esa etapa) y, por último **la salida de la información resultante** (documentos que se confeccionan y finalidad de cada uno de ellos y persona o personas a las que se remite esta información).

1.2. Evolución conceptual

En este apartado vamos a recoger las distintas **denominaciones** que ha tenido esta disciplina a lo largo del tiempo. Este es un aspecto básico pues muchas veces estamos hablando de lo mismo, pero con diferentes denominaciones, creyendo que se recogen ámbitos de trabajo distintos. La búsqueda de información en internet, en base de datos y

en bibliotecas será mucho más efectiva si tenemos en cuenta los distintos nombres con los que nos podemos encontrar.

1.2.1. Denominaciones

1ª.- Contabilidad de costes:

Es la primera denominación y la que más ha arraigado. Esto fue porque la primera información que quisieron tener las empresas fueron sus costes para a partir de ahí establecer los precios de venta de sus productos o servicios. Esta denominación está muy arraigada tanto en los manuales relativos a este tema como en la denominación de las asignaturas en las carreras de Administración y Dirección de Empresas.

2ª.- Contabilidad industrial:

También es de las primeras denominaciones. Surgió porque las primeras aplicaciones fueron para empresas industriales. Actualmente no tiene razón de ser, ya que la contabilidad de costes va dirigida a todo tipo de empresas.

3ª.- Contabilidad económica:

Su denominación se debe a los objetivos de esta materia que son eminentemente económicos, es decir, ingresos, costes y resultados fundamentalmente. Como contraposición se encuentra la contabilidad financiera a la que interesan especialmente los flujos financieros: cobros y pagos.

4ª.- Contabilidad interna:

Como contraposición con la contabilidad externa, que recoge la relación de la empresa con su entorno, la contabilidad interna recoge lo que ocurre **dentro** de la propia empresa.

5ª.- Contabilidad analítica de explotación:

Este nombre fue acuñado en Francia a partir de sus planes de contabilidad pues lo que se busca es un análisis detallado del objeto u objetos de explotación de la empresa, aspecto éste que no lo da la contabilidad financiera. La contabilidad financiera analiza la situación económica de la empresa en general, sin centrarse en las causas que ha dado lugar a esa situación, por ejemplo, qué productos son rentables (y cuánto) y cuáles no. Buscando un símil, y guardando las distancias, la utilización de la información financiera correspondería a un/a médico de cabecera (se ha detectado que la empresa está mal pero no se sabe exactamente la causa), mientras que la información suministrada por la contabilidad de costes o analítica sería la utilizada por el médico especialista (que busca saber cuál es la causa o causas que han motivado llegar a esta situación).

6ª.-Contabilidad de gestión:

Es la que actualmente está más en boga, y responde a la traducción de los términos ingleses: *Management Accounting*. Esta contabilidad está dirigida a la dirección para su toma de decisiones. Podemos indicar que la Contabilidad de Costes también tiene ese objetivo fundamental, a pesar de que ciertos autores consideran su campo de acción más restrictivo, por ello, consideramos que una es evolución de la otra y, por tanto, no haremos esa distinción en este material de estudio.

1.3. Normalización

1.3.1. Normalización en España

El **primer Plan General de Contabilidad** fue publicado en **1973** y regulaba la contabilidad externa (abarcaba los grupos del cero al 8); en **1978** se publica la contabilidad interna (grupo 9.) Es un mismo Plan General de Contabilidad, pero publicado en dos años distintos. Sin embargo, mientras el Plan relativo a la Contabilidad Financiera era de carácter obligatorio, la parte relativa a la Contabilidad de Costes era de carácter voluntario para su implantación en la empresa.

El Plan de Contabilidad Interno fue una adaptación del Plan General de Contabilidad Francés de 1957. Este Plan recoge en su grupo 9 el Plan de Contabilidad Interno, incluyendo aspectos como: cuadro de cuentas, definiciones y relaciones contables, terminología utilizada, modelo de costes a utilizar, etc. En **1990** surge **un nuevo Plan Contable**, que recoge todo lo relacionado con la contabilidad externa, pero, al contrario del anterior, no se regulaba la contabilidad interna, dando libertad a las empresas para que pudiesen llevar si deseaban la contabilidad interna y, si optasen por ello, la pudieran desarrollar como quisieran.

Aunque no habla explícitamente de la contabilidad interna sin embargo indirectamente parte de la regulación de la contabilidad externa o financiera puede incidir en la contabilidad interna (especialmente la norma de valoración 13ª: existencias) si se desea que ésta proporcione información a la contabilidad externa.

Debido a las críticas que hubo, por la inhibición de la administración en lo relativo a la regulación de la contabilidad interna y las interpretaciones tan diversas que se podían dar ante las referencias indirectas que realizaba el Plan, el ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas -órgano soberano en la normalización contable y en auditoría en España-) tuvo que evacuar una **resolución**, con fecha **9 de mayo de 2000**, relativa al **coste de producción** donde se recogía con más análisis todo lo concerniente a este concepto.

Actualmente existe un nuevo **Plan General de Contabilidad del año 2007**, en el que adquiere una vital importancia tanto los criterios de valoración recogidos en el Marco Conceptual como el nuevo planteamiento de la cuenta de Pérdidas y Ganancias de las Cuentas Anuales, más acorde con la visión de la Contabilidad Interna. Sí, podemos afirmar que la Resolución de 9 de mayo de 2000, anteriormente comentada, ha provocado que la adaptación haya sido menos compleja al adecuarse ya, aquella normativa, a las Normas Internacionales de Información Financiera. Los problemas de valoración de las entradas y salidas de las existencias se recogen en la **Norma 10ª: “Existencias”**, de la Segunda Parte del Plan: “Normas de Registro y Valoración”.

Como crítica podemos indicar que no se ha aprovechado la oportunidad de que este Plan incorporase gran parte de lo recogido en la resolución anterior, de forma que no hubiese lugar a interpretaciones diferentes, y como consecuencia se tenga que acudir a la resolución anterior para delimitar mejor algunos conceptos, ya que la anterior norma, aunque sea de rango inferior y aprobada antes que el Plan, puede aplicarse, tal y como se indica en la introducción del presente Plan, siempre que no contradiga a éste.

La situación anterior de tener que recurrir a una normativa del año 2000 para entender algunos de los conceptos recogidos en el Plan de 2007 ha conllevado a que el legislador haya publicado en el año 2015 una normativa contable que desarrolla la norma 10ª de existencias del PGC de 2007 (BOE 97/2015, de 23 de abril): **“Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción”**.

Esta resolución está impregnada de la Norma Internacional Contable nº 2 relativa a las existencias, y será analizada, junto a la Norma 10ª: Existencias del PGC de 2007, en una unidad didáctica posterior.

Como organismo privado más importante nos encontramos con **AECA** (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas). Esta asociación está compuesta por profesores universitarios, responsables de empresas, responsables de la administración pública y asesores empresariales.

Una de sus misiones más importantes es la elaboración de documentos relacionados con temas empresariales. Existe, a este respecto, una **comisión de Contabilidad de Gestión** (anteriormente denominada “Principios de Contabilidad de Gestión”) que se dedica exclusivamente a la confección de documentos relacionados con la Contabilidad de Gestión.

1.3.2. Referencias internacionales sobre costes

En cuanto a la **Contabilidad Externa**, existen dos **normativas fundamentales a nivel internacional que afectan a varios países**:

- ☞ Las **NIIF -Normas Internacionales de Información Financiera-** (las anteriores se llamaban NIC: normas internacionales de contabilidad -en inglés IAS-, aunque bastantes de estas normas siguen en vigor). Poco a poco esta normativa va siendo incorporada en la normativa contable de distintos países, aunque a algunos sólo les sirve como referencia para la llevanza de la contabilidad.

No obstante, en la Unión Europea todas las empresas que cotizan en bolsa y tengan que presentar estados consolidados deben cumplir las NIC/NIIF desde el año 2005. Es a partir de ese año cuando las distintas normativas contables de los distintos países miembros las han podido incorporar, con carácter voluntario, para el resto de las empresas, tal y como ha ocurrido en España, en gran parte, a través del Plan General de Contabilidad (PGC).

- ☞ **Directivas europeas**: de obligado cumplimiento para los miembros de la UE, y en especial la antigua 4ª directiva que trataba sobre las cuentas anuales, y que está en concordancia con las NIC/NIIF.

En cuanto a **Contabilidad Interna** no existe normativa a nivel internacional. Sin embargo, sí existe normalización nacional, y para ello acudimos a los países más representativos en este ámbito. Es decir, al no tener un **marco de referencia** relativo a la contabilidad de costes aceptado por distintos países, debemos acudir a algunos **países** que, por su importancia económica y ser punteros en este campo, merecen la pena ser analizados brevemente.

Estados Unidos (EEUU)

Existe una normativa de carácter público que son los **CAS** (Cost Accounting Standard) emitidos por el CASB (Cost Accounting Standard Board), son normas de contabilidad de costes de obligado cumplimiento para todas las empresas que quieran participar en contratos públicos, siempre que superen una cierta cuantía económica.

Por otra parte, cabe destacar el **IMA -Institute Management Accounting-** en el que se agrupan responsables de contabilidad de costes de las empresas, y se encarga de publicar documentos, pronunciamientos y recomendaciones sobre cómo hay que llevar la contabilidad de costes. No son de obligatorio cumplimiento, pero tienen una gran influencia en la Contabilidad de Costes de las empresas.

Alemania

En 1937 se publicó un plan oficial creado por Schmalenbach. Este plan oficial surgió a partir del libro de Schneider, publicado en 1930 y titulado “Contabilidad industrial”, que es una de las referencias históricas básicas a nivel mundial relacionado con la contabilidad de costes en lo concerniente a su sustrato teórico.

A partir de entonces no ha habido cambios sustanciales en cuanto a la esencia de lo que es esta disciplina y a sus etapas, aunque lógicamente ha habido adaptaciones a cada tipo de empresa, y obviamente distintas aportaciones que mejoraban la naturaleza de esta materia.

Francia

Es de los países más punteros a nivel europeo y mundial. Se han publicado varios **planes generales de contabilidad**. El primero en **1957**, con sucesivas modificaciones parciales, adaptándose el último de ellos (1992) a la normativa europea descrita anteriormente.

En los planes de 1957 y 1982 se diferenciaban las cuentas de la contabilidad externa de las cuentas de la contabilidad interna. En realidad, son dos planes de contabilidad, pero forman una estructura unificada. Sin embargo, en el último Plan no aparece recogida la Contabilidad Analítica, remitiéndose al Plan de 1982.

La Contabilidad Interna queda recogida en el **Grupo 9**, detallándose además todo el método general de la contabilidad interna y todos los conceptos más importantes. La utilización de la contabilidad interna es voluntaria, aunque la contabilidad externa tiene un carácter obligatorio.

1.4. Relaciones con otras áreas del conocimiento

No existen relaciones de **dependencia** con ninguna otra ciencia, aunque existan otras clases de relación, como las que se exponen a continuación.

Existen relaciones de **afinidad, vecindad, mutua ayuda** u horizontalidad, al haber cambios recíprocos de información, con disciplinas como la Contabilidad Externa, la Economía de Empresa, la Sociología, el Derecho fiscal, etc.

Hay también relaciones de **instrumentalidad** al servirse de algunas ciencias para sus fines, como son las ciencias matemáticas: las propias matemáticas, la econometría, estadística, investigación operativa, etc.