



Introducción general

Conceptos básicos de contabilidad de cosas y gestión

Jose Ignacio González Gómez

Departamento de Economía, Contabilidad y Finanzas - Universidad de La Laguna

www.jggomez.eu

Versión 2.0

INDICE

1	La empresa como unidad económica de producción. Características principales del entorno en que se desenvuelve la empresa.....	1
2	División de la Contabilidad. La Contabilidad de Costes en la Teoría General de la Contabilidad. Rasgos diferenciadores entre la contabilidad financiera y de costes.....	2
2.1	<i>El concepto contable</i>	2
2.2	<i>La estructura contable triangular</i>	2
3	Breve historia y evolución de la contabilidad de costes y de gestión.....	4
3.1	<i>Introducción</i>	4
3.2	<i>De la contabilidad de costes a la contabilidad de gestión</i>	6
3.3	<i>Evolución Conceptual</i>	9
3.4	<i>Evolución Terminológica</i>	10
3.4.1	<i>Contabilidad Interna</i>	10
3.4.2	<i>Contabilidad de Costes</i>	10
3.4.3	<i>Contabilidad Interna vs Contabilidad de Costes</i>	12
3.4.4	<i>Contabilidad Analítica de Explotación</i>	12
3.4.5	<i>Contabilidad de Gestión</i>	13
3.4.6	<i>Resumen terminológico</i>	14
4	Contabilidad de Costes vs Contabilidad Financiera.....	15
4.1	<i>Objetivos de la Contabilidad de Costes</i>	15
4.2	<i>Divergencias entre la Contabilidad de Costes/Gestión y la Contabilidad Financiera</i>	16
5	Enlace entre la Contabilidad Financiera y de Costes: Monismo vs Dualismo. El resultado de la contabilidad de costes, divergencias y motivos.....	19
5.1	<i>Enlace entre la Contabilidad de Financiera y la Contabilidad de Costes: Monismo vs Dualismo</i>	19
5.2	<i>El resultado en la Contabilidad de Costes, divergencias y motivos</i>	20

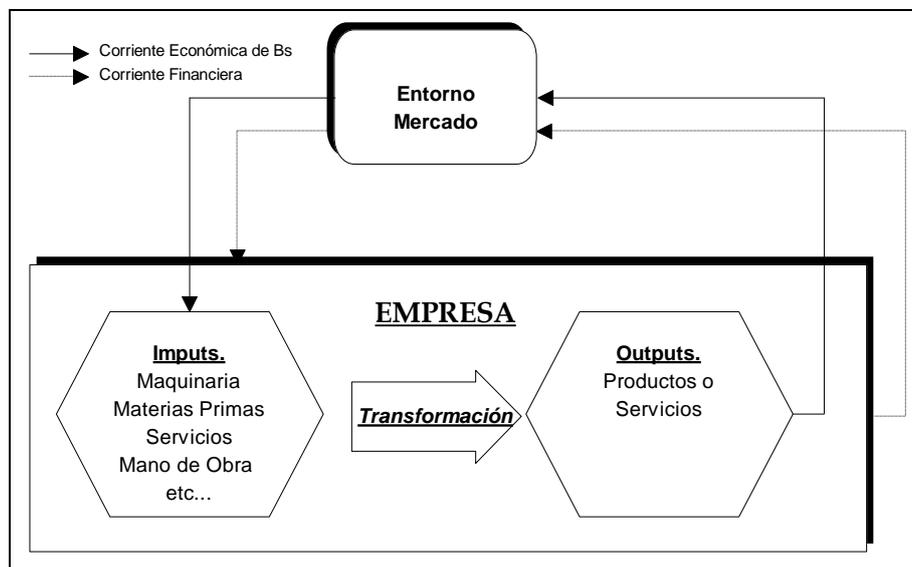
6	Normalización en Contabilidad de Costes y Gestión	21
7	La función del Controller	23
7.1	<i>Justificación</i>	23
7.2	<i>Funciones principales</i>	23
7.3	<i>Su posición en el organigrama de la empresa</i>	24
7.3.1	<i>Controller Vs Director Financiero</i>	24
7.3.2	<i>El papel del controller en el apoyo a otros departamentos</i>	25
7.3.3	<i>Ubicación del Controller en el organigrama de la empresa</i>	25
7.4	<i>Perfil profesional del Controller</i>	25
8	Bibliografía básica y complementaria	27

1 La empresa como unidad económica de producción. Características principales del entorno en que se desenvuelve la empresa

La empresa como unidad económica de producción necesita relacionarse con el mundo exterior para poder cumplir su objetivo de producción o prestación de servicios. En este sentido la empresa necesita adquirir los inputs necesarios para realizar su actividad y acudir al mercado a ofrecer sus output.

La actividad productiva de cualquier empresa lleva consigo la aplicación de unos medios productivos que permiten la obtención de unos bienes y servicios a través de un proceso adecuado. Así pues el proceso productivo entraña cambios cuantitativos y cualitativos de valor. La empresa puede ser considerada en este sentido como un ámbito de transformación de valores.

ESQUEMA DE CIRCULACION DE VALORES



Esquema 1

De esta forma en el esquema de circulación de valores podemos distinguir claramente el ámbito interno y externo de la empresa. La parte externa está formada por las transacciones que se produce en la empresa con el entorno pudiendo distinguir una corriente económica (Compras y Ventas) y una corriente financiera (cobros y pagos).

Respecto a la parte interna esta la configura el proceso de transformación de los inputs en outputs. Por tanto podemos adelantar que la contabilidad de costes constituye un sistema de información empresarial con una proyección esencialmente interna.

La moderna gestión empresarial se caracteriza por estar afectada por una gran rapidez en la evolución tecnológica y la creciente movilidad de capitales, lo que exige el contar con sistemas de información que permitan adoptar decisiones racionales en momentos de tiempo inmediatos.

La situación actual de la empresa puede ser caracterizada por los siguientes rasgos:

- 1) *Globalización e internacionalización de los mercados.*
- 2) *Creciente incertidumbre y turbulencia del entorno.*
- 3) *Aumento notable de la competencia.*
- 4) *Demanda cada vez más exigente y selectiva.*
- 5) *Aumento en el catálogo de productos ofertados por las empresas.*
- 6) *Utilización de la calidad como estrategia competitiva diferenciadora.*

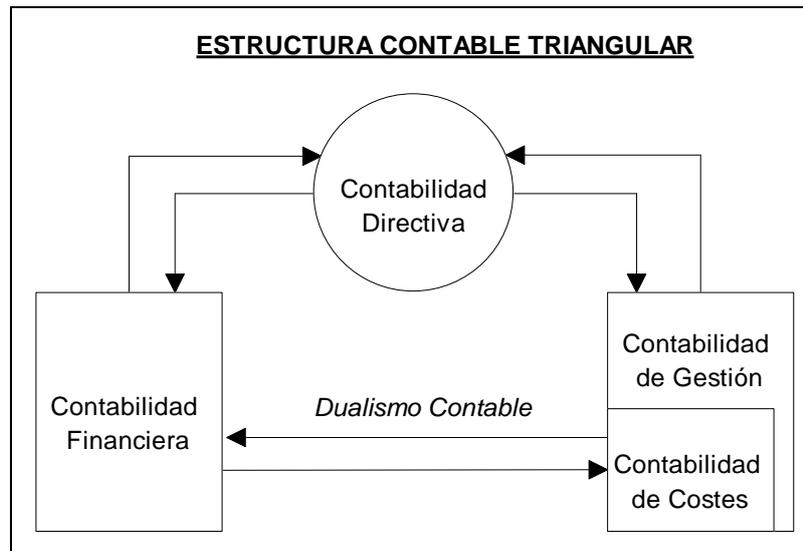
2 División de la Contabilidad. La Contabilidad de Costes en la Teoría General de la Contabilidad. Rasgos diferenciadores entre la contabilidad financiera y de costes

2.1 El concepto contable

Debemos entender el concepto contabilidad como sistema o modelo de información, evidentemente aunque en el caso de la contabilidad financiera se haga uso de la partida doble no debemos confundir una cosa con la otra.

2.2 La estructura contable triangular

La respuesta contable a esta situación puede ser esquematizada de la siguiente forma (AECA 1990, pp.33-34):



Esquema 2

Los fines de las cuatro ramas de la contabilidad reflejadas en el esquema anterior se resumen así:

- *La Contabilidad Financiera* se ocupa de dar información a tercera personas interesadas por unas razones u otras en la situación y marcha de la empresa: accionistas, administración fiscal, personal, proveedores, etc.. Procesa información normalizada para usuarios externos y toma de decisiones internas correspondiente al ámbito externo. La Contabilidad Externa o Financiera se ocupa de medir, valorar y controlar las transacciones que efectúa la empresa con el mundo exterior. Así por tanto, su misión principal es medir las corrientes económicas y financieras.

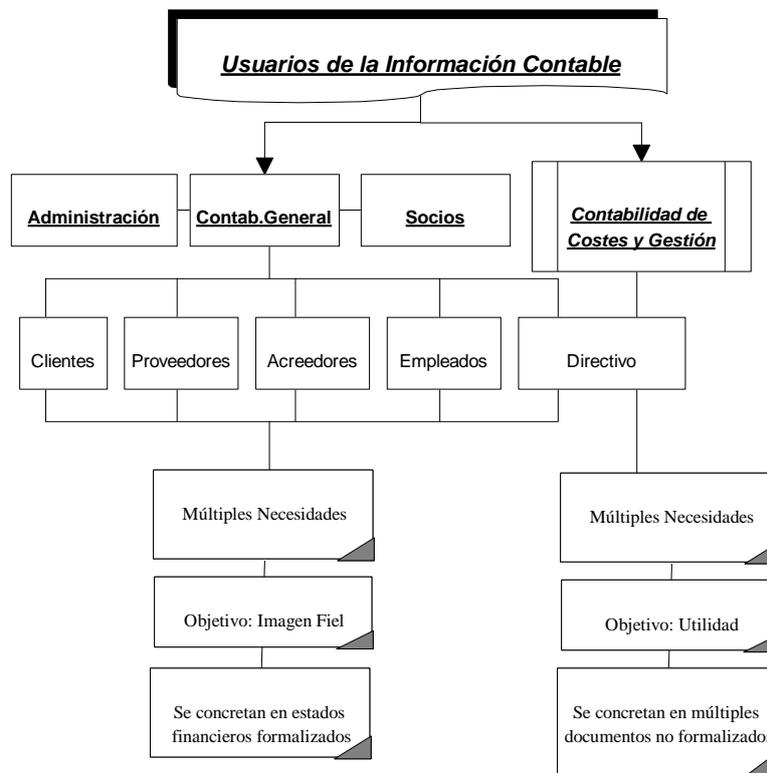
Pero la Contabilidad Financiera tiene muchas limitaciones como sistema único de información para la gestión. Así si nos fijamos en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, esta pretende ser representativa de la manera en la que la empresa ha conseguido generar el beneficio o las pérdidas. Pero este documento no llega a dar respuestas a los múltiples interrogantes que con respecto a la actividad productiva pueden demandársele.

- *Contabilidad de Costes*. Obtiene información sobre costes, en especial para la formación de los estados financieros: Valoración de Inventarios y bienes de Inmovilizado fabricados por la propia empresa y determinación del coste de los productos vendidos. Es un subconjunto de la Contabilidad de Gestión. Es decir la Contabilidad de Costes proporciona una información básica para la

planificación y control de la actividad de la empresa a través de los siguientes pasos: Conocer los costes y rendimientos de los agentes productivos, divisiones, secciones, etc.. Calcular los costes de los productos o servicios. Establecer los márgenes industriales y comerciales de los productos o servicios. Es decir la Contabilidad de Costes tiene como objetivo también la valoración de las existencias y los trabajos realizados por la empresa para su inmovilizado. Pero hemos de señalar que la Contabilidad de Costes es susceptible de ser aplicada a las empresas tanto industriales como comerciales y financieras en cuanto que en todas ellas existe un ámbito interno.

- *Contabilidad de Gestión.* Tiene como fin la elaboración, análisis e interpretación de la información contable para la adopción de decisiones a corto plazo.
- *Contabilidad Directiva.* Interviene prioritariamente y de forma pluridisciplinar en los tres procesos básicos siguientes: Diagnostico de la empresa, planificación estratégica y táctica y Control de la empresa. Se nutre tanto de la Contabilidad Financiera como de la Contabilidad de Gestión.

De esta forma podemos adelantar que nos encontramos por tanto, con que la adopción de decisiones exige una información diferente de la ofrecida por la Contabilidad Financiera y no necesariamente asentada en los principios contables generalmente aceptados, lo cual justifica la existencia de la Contabilidad de Gestión. La contabilidad de costes tiene unos usuarios diferentes de la Contabilidad General. Así mientras la Contabilidad General va dirigida sobre todo al ámbito externo, la Contabilidad de Costes se dirige a los gestores de la empresa, siendo su objetivo prioritario el logro o comunicación de informaciones útiles para la gestión.



3 Breve historia y evolución de la contabilidad de costes y de gestión

3.1 Introducción

Johnson y Kaplan (1988) señalan que en torno a 1925 ya estaban desarrollados la práctica totalidad de los procedimientos contables que se conocen hoy en día.

La utilización de sistemas de registro, para anotar y controlar las transacciones comerciales, así como la de métodos de previsión, que permitían conocer el coste de grandes obras sociales y arquitectónicas, es muy antigua.

Sin embargo, las primeras manifestaciones documentadas, lo bastante sistematizadas como para hablar de los orígenes de la Contabilidad de Costes, se dan en los fabricantes florentinos de telas de seda y lana del siglo XII, aun cuando para algunos autores se ha de posponer al siglo XIV con el desarrollo comercial de italianos, ingleses y flamencos.

Como simples botones de muestra de la utilización, desde un primer momento, de los registros contables como instrumento de control de gestión de las actividades desarrolladas gestión de las actividades desarrolladas por mercaderes y empresarios, podemos citar¹:

- Los registros contables de los Médicis, que permitían controlar las ventas y costas de sus manufacturas de lana hacia 1431.
- Los de Cristopher Plantin, impresor-editor italiano del siglo XVI, que utilizaba un sistema de cuentas por partida doble, anotando por órdenes de trabajo en cuentas separadas los costes del papel utilizado, los salarios pagados y los costes generales de imprenta, y habilitando cuentas de inventario de productos.
- Los de los Fugger, destinados al control de las explotaciones de cobre y plata, con cuentas divisionarias de costes.
- Los del mercader-banquero Simón Ruiz para el control tanto de los ingresos y costas de las diferentes partidas de telas adquiridas, como del flujo financiero procedente de las operaciones cambiarias, efectuadas con diversas plazas europeas durante la segunda mitad del siglo XVI.

A partir de la aparición, en Inglaterra, del libro de Collins en 1697, mediante el que demuestra la posibilidad de aplicar la teneduría de libros en la industria, comienzan a surgir diversas publicaciones que recogen contabilidades especiales, como las ganaderas (North en 1714), las de fábricas de zapatos (Dodson en 1750) o las de manufacturas de medias (Thompson en 1777). El libro de Hamilton "Introduction to merchandise", publicado en 1788, constituye una aportación -si bien elemental- al análisis del coste industrial; en él efectúa diversas recomendaciones acerca de los libros a utilizar, adelantándose a las prácticas habituales en su tiempo.

En Francia, Payen analiza varios ejemplos de diferentes tipos de negocios, proponiendo un sistema contable de registros financieros y de costes separados, pero compatibles con cuentas referidas a movimientos de cantidades de materiales, incluyendo, además, entre los gastos la amortización, el alquiler y el interés, todo un avance para su época.

Godard recoge entre las partidas de costes, la depreciación y mantenimiento del inmovilizado material, al tiempo que determina la forma de estimar el precio de coste de fabricación, la dificultad de fijar el coste de las materias adquiridas a distintos precios,

¹ Prieto, Begoña, Santidrián Alicia y Aguilar Pablo (2005). Pp 3 y 4.

explicando el registro de inventario permanente y la inclusión del coste de capital en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Aun teniendo en cuenta estos antecedentes históricos podemos afirmar que la Contabilidad de Costes es una disciplina relativamente reciente. Hay que tener presente que antes de la Revolución Industrial el proceso productivo tenía unas características distintas. El empresario adquiría la materia prima, encargaba la actividad a pequeños talleres artesanales que constituían de hecho una mano de obra a destajo y vendía los productos en el mercado. Podíamos decir que prácticamente toda la actividad descansaba en operaciones externas, ya que el empresario, que era el propietario también de la empresa, no realizaba por si mismo la actividad productiva. Por tanto, toda la actividad se representaba suficientemente por la Contabilidad Financiera. La aparición de la Contabilidad de Costes al menos con carácter científico cabe situarla a comienzos del siglo XIX.

Así pues, la contabilidad de costes surge a raíz del advenimiento de la empresa industrial del siglo XIX, y como complemento de la contabilidad financiera, a fin de proporcionar la información requerida por la gerencia, tanto para determinar el valor de las existencias de productos terminados y de productos en curso, como para controlar el proceso productivo de las empresas. En el primer caso, la valoración de las existencias responde a la necesidad de incorporar dicha valoración tanto en el Balance final del ejercicio, como en la cuenta de resultados del ejercicio. Asimismo, el conocimiento de los costes de fabricación permite estimar rentabilidades por producto, mediante su comparación con el precio de venta².

Por tanto podemos afirmar que el primer avance significativo de la contabilidad de costes se registró a principios de este siglo, debido al progresivo aumento de los costes de la empresa, que hacía necesario un control sobre los mismos aplicando técnicas que fuesen capaces de llegar a su reducción. Esto dio lugar a que empezará a desarrollarse una rama de la contabilidad conocida como contabilidad de costes, con el fin de medir los recursos económicos aplicados en la obtención de los bienes, o en la prestación de los servicios. En esta época se comienza a desarrollar, así los sistemas de contabilidad de costes con el fin de suministrar a la dirección de la empresa la información necesaria sobre el coste de los productos fabricados y vendidos, así como a la asignación de estos costes a las existencias.

Como resumen de lo expuesto anteriormente podemos esquematizar la evolución que en el tiempo ha experimentado la Contabilidad de Costes en el siguiente cuadro³:

Periodo	Hechos Sobresalientes
1400 - 1600	Primeros desarrollos conocidos de cuentas de costes por parte de comerciantes.
1750 - 1848	Primeros textos sobre contabilidad de industrias manufactureras. Generalización del uso de la contabilidad interna en las fábricas (Alemania, Inglaterra, Francia).
1848 - 1880	Desarrollo del tratamiento de los costes de los factores (materiales, mano de obra, etc.) constituyentes del coste primario. Primeras prácticas de amortización, surgidas en las empresas de ferrocarriles
1880 - 1900	Integración de las cuentas de costes en los registros generales. Primeros problemas con el reparto de costes indirectos. Clasificación de costes fijos y variables. Nacimiento del control de almacenes.
1900 - 1920	Refinamiento de las técnicas de seguimiento del flujo de costes. Uso de suplementos prospectivos para repartir costes indirectos. Primeras prácticas de imputación racional. Desarrollo de los centros de producción. Primeros estudios sobre las relaciones coste-volumen-beneficio. Introducción de los presupuestos. Control a través del coeficiente ROI.

² Castelló Taliani, E (1998): Contabilidad Superior, Contabilidad de Costes, p.p 5 y 6.

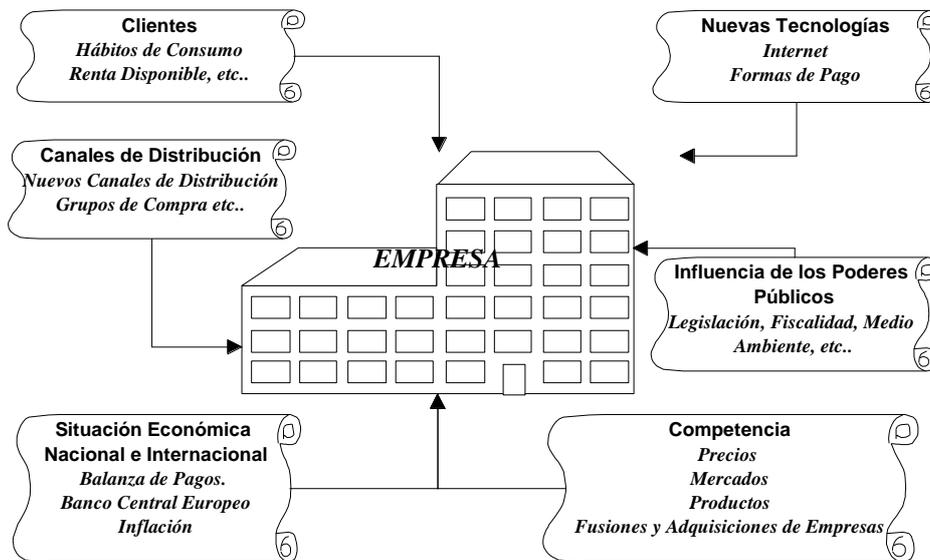
³ SICONET Universidad de León.

1920 - 1945	Generalización del uso de los costes estándar. Desarrollo de las técnicas presupuestarias y de control y reducción de costes. Nacimiento de la denominada contabilidad para dirección (Management Accounting). Planes de cuentas de Schamalembach (1927) y alemán (1937).
1945 - 1960	Aplicación masiva del modelo de Direct Costing y nacimiento de la llamada contabilidad marginal. Énfasis en los costes de comercialización, distribución, publicidad, etc. Planificación a largo plazo. Plan de cuentas francés (1957). Control por centros de beneficio.
1960 - 1980	Desarrollo técnicas cuantitativas predictivas y de programación aplicadas a la empresa. Énfasis en los modelos de control (PERT, precios de transferencia, etc.). Modernas técnicas presupuestarias: presupuesto de capital, modelo de Centros de inversión, PPBS, ZZB, etc. Estudios empíricos sobre uso de la información interna, procesamiento humano de la información, implicaciones conductivistas del presupuesto, etc. Creación del Cost Account Standard Board (1970) y promulgación de la Contabilidad Analítica del Plan de Cuentas Español (1978).

3.2 De la contabilidad de costes a la contabilidad de gestión

El complejo mundo que vive la empresa en la actualidad ha llevado a que la contabilidad de costes como disciplina ha evolucionado hacia una concepción de la contabilidad para facilitar la gestión y adaptarse a ese nuevo cambio en el entorno empresarial, lo que ha favorecido el surgimiento de un concepto cada vez más extendido, como es el de contabilidad de gestión, cuya concepción es más amplia que la originalmente se atribuía a la contabilidad de costes⁴.

El Nuevo Entorno Empresarial y La Necesidad de Repuesta de los Sistemas de Información Contable



Esquema 3

Entre las causas principales que han llevado a la necesidad de ampliación del concepto de la Contabilidad de Costes hacia la Contabilidad de Gestión podemos señalar:

- La mayor parte de los procesos de producción han quedado desfasados y obsoletos, y por tanto no pueden garantizar los éxitos que en otras épocas y bajo otras circunstancias han tenido. La empresa moderna está llamada al cambio rápido y permanente.

⁴ Castelló Taliani, E (1998): Contabilidad Superior, Contabilidad de Costes, p.p 6 y 7.

- Ya no hay productos con ciclos de vida excesivamente largos, tan pronto como aparece un buen producto, un competidor lo mejora en precio, calidad, versatilidad, etc.. de manera que hay que estar permanentemente alerta para no perder cuota de mercado.
- Gracias al auge que ha tenido en los últimos tiempos la informática y las comunicaciones, ya casi todo se puede lograr con mucha mayor rapidez a un coste cada vez más asequible.

En un entorno así, solamente aquellas organizaciones que sean capaces de elegir en cada situación la estrategia empresarial más adecuada para ese momento, serán las que puedan alcanzar los objetivos empresariales.

Todo esto significa que la empresa necesita sistemas de información que le permitan de forma rápida y eficaz tomar decisiones del tipo:

- Aceptar o rechazar pedidos estudiando previamente la capacidad disponible en los almacenes, el coste de almacenaje hasta el momento de su venta, los cambios potenciales en la demanda, índice de rotación de las mercancías, etc..
- Priorizar las decisiones ante la elección de alternativas posibles, teniendo en cuenta la escasez de recursos. Eliminar una zona de venta o realizar una oferta sólo en ese ámbito geográfico, eliminar un producto de nuestra gama o hacer una publicidad agresiva para tratar de mejorar el nivel de ventas.
- Llevar a cabo todo tipo de medidas correctora de las desviaciones que hayan ido apareciendo con posterioridad a una decisión anterior.

Una vez analizado el entorno empresarial, y aceptado el hecho de que las organizaciones deben adaptarse de forma continua al mismo, se necesita la información contable para conseguir los diversos objetivos que la empresa se ha marcado.

Se puede afirmar que la contabilidad de gestión es la consecuencia de la evolución, tanto cualitativa como cuantitativa de la contabilidad de costes. La contabilidad de costes constituye por tanto la parte troncal de la contabilidad de gestión, viniendo esta a suponer un enriquecimiento y una ampliación de aquella, de carácter extensivo, en primer lugar, dado que se ha ampliado su campo de acción y, por lo tanto, las aplicaciones de la gestión empresarial sobre los que se proyecta. Asimismo ha experimentado una ampliación de carácter intensivo puesto que las actuales técnicas, modelos e instrumentos de apoyo son sensiblemente mejores y más avanzadas, habiendo ampliado, así, de forma sustancial, los objetivos y posibilidades de la contabilidad de costes convencional; todo lo anterior, amén que han surgido nuevas técnicas de cálculo y control de costes que permiten, además, una intensificación y perfeccionamiento de los objetivos y logros de la misma.

Por tanto la contabilidad de gestión tiene en la empresa una doble misión siempre simultánea:

- Conocer cuál es el valor y la naturaleza del resultado obtenido por la empresa en un determinado periodo, con idea de intentar mejorarlo. Así se le puede considerar como un instrumento utilizado en el proceso de toma de decisiones.
- Permitir y facilitar el control a través de la elaboración del presupuesto y del cálculo y análisis de las desviaciones, lo cual le da carácter de instrumento de control.

En su primera vertiente, la contabilidad de gestión ofrece información sobre cuál es el nivel de contribución al resultado final de la empresa de cada una de sus actividades que realiza.

La contabilidad de gestión se sitúa, por lo tanto, en el ámbito interno de la empresa, y la información que genera va dirigida, fundamentalmente, a los sujetos decisores o, en definitiva, a los gestores de las unidades económicas. No se trata, por tanto, de una información dirigida al exterior, esto es a usuarios externos de la empresa, sino que se enmarca dentro del sistema de información y control interno de la misma, constituyendo una herramienta esencial para su gestión y dirección.

Es importante destacar, por otra parte, el papel de la contabilidad de gestión como instrumento de control. Tal y como señala el Documento nº 2 de AECA(1991;p.18), la contabilidad de gestión puede facilitar la realización de varias funciones fundamentales, como son:

1. La formulación de objetivos explícitos para cada uno de los diferentes departamentos o centros de responsabilidad (materializados a través de los correspondientes presupuestos).
2. La medición contable del comportamiento de cada uno de los distintos departamentos.
3. La evaluación de la actuación de las personas y/o departamentos a partir del correspondiente cálculo de las desviaciones.

De todo lo anteriormente expuesto se viene a deducir el papel sustancial que en la actualidad ha pasado a ocupar en las empresas la contabilidad de gestión, sobre todo en base a la necesidad imperiosa que hoy día tienen de ser competitivas. Conviene recordar en este sentido que la competitividad de las empresas, y en definitiva de sus productos, se puede lograr fundamentalmente por dos vías⁵:

- Aumentando la calidad de estos productos.
- Mejorando o reduciendo su precio de venta.

Así y como resumen podemos afirmar que la Contabilidad de Costes es un subconjunto de la Contabilidad de Gestión con notables interacciones con la Contabilidad Financiera⁶.

La Contabilidad de Gestión se ocupa no sólo del cálculo y análisis de costes y rendimientos, sino, principalmente, de su racionalización. La Contabilidad de Costes analiza el interior de la empresa y la Contabilidad de Gestión amplía su estudio al mercado, conectándolo con el interior de la empresa, con el fin de proyectar las fuerzas internas al mundo exterior de la forma más conveniente para la consecución de sus objetivos.

Por ello, la Contabilidad de Costes ha quedado configurada como un elemento integrante de la Contabilidad de Gestión.

Si bien uno de los objetivos de la Contabilidad de Costes es suministrar la información que permite minimizar el coste, la Contabilidad de Gestión implica una orientación de la información hacia las metas y objetivos a alcanzar por la empresa (por ejemplo, la optimización del beneficio, dadas las retracciones de diferente naturaleza con las que se enfrenta la empresa), sirviendo de nexo conector entre la empresa y su entorno, facilitando la comunicación interna, la motivación e integración de los miembros de la organización empresarial, la evaluación y el control.

La Contabilidad de Costes se ocupa de la determinación, el análisis, el registro y la comunicación de los costes a las personas interesadas, mientras que la Contabilidad de Gestión trata de facilitar información, que sirva para un ámbito más amplio de

⁵ Castelló Taliani, E (1998): Contabilidad Superior, Contabilidad de Costes, p.p 8.

⁶ Prieto, Begoña, Santidrián Alicia y Aguilar Pablo (2005). Pp 18 y 19.

decisiones, al abarcar la planificación, la evaluación, el control y la garantía de la Contabilidad (N.A.A., 1981).

3.3 Evolución Conceptual

Siguiendo a Prieto, Santidrián y Aguilar⁷ la evolución temporal experimentada por la contabilidad de costes y de gestión la podemos, también, contemplar desde un punto de vista conceptual, es decir, estudiando la evolución de los principales focos de atención por parte de los investigadores, para pasar a continuación a relacionar su evolución con los distintos términos que a lo largo del tiempo se han ido sucediendo.

Con respecto al primero de los aspectos planteados y siguiendo las propuestas de diferentes autores, recogidas por Blanco Dopico y Gago Rodríguez, distinguimos varias etapas:

1. En una primera fase de “verdad absoluta”, previa a los años 60, la preocupación fundamental es la determinación y el control del coste. Es válida, en esta fase, la máxima que Johnson y Kaplan (1988) atribuyen a Carnegie: “vigila los costes y los beneficios se cuidarán solos”. Esta fase es denominada por Demski y Felthan (1976) enfoque de comunicación histórica, siendo sus focos de interés, según Scapens (1984), la determinación del coste, el control de la mano de obra directa, de las cargas directas y de las cargas indirectas.
2. Posteriormente, en la fase denominada de “verdad condicionada”, años 60, la demanda de información creciente y su especialización lleva a la consideración de “distintos costes para distintas tareas” en función de las necesidades informativas de los usuarios.
3. La fase de “verdad costosa”, o de evaluación de la información, incide, en la década de los 70, en la necesidad de sopesar la relación coste-beneficio de las diferentes alternativas de información.
4. En la fase de “verdad realizada”, años 80, se da entrada a un entorno cambiante, a unas necesidades de los usuarios cada vez más sofisticadas, a la consideración de aspectos cualitativos, etc.
5. Finalmente, la etapa, calificada como de “verdad estratégica”, se caracteriza por una orientación estratégica hacia la toma de decisiones rutinarias y especiales, una estrecha vinculación con las variables del comportamiento y los sistemas de incentivos, una consideración de aspectos culturales, tecnológicos, etc.

LA GÉNESIS DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

Etapas	Periodos	Características
Verdad absoluta	60s	Interés en la determinación del coste del producto de una manera exacta y rigurosa. Atención al control de dicho coste.
Verdad condicionada	60s	Sostiene que no hay un único coste válido bajo todas las circunstancias y condiciones. Atención a problemas de presupuestación, técnicas informáticas y métodos cuantitativos.
Verdad costosa	70s	Es necesario establecer un equilibrio entre los beneficios que reporta la información y el coste en que es necesario incurrir para obtener ésta.
Verdad realizada	80s	La información suministrada debe ser útil para la toma de decisiones, de ahí que necesite recopilar aspectos cuantitativos y cualitativos, externos e internos, etc. Atención a aspectos de planificación y control, aplicación de la Teoría de la Agencia y de la Teoría de Juegos a estos problemas.
Verdad estratégica	90s	Orientación estratégica en el análisis de costes (ciclo de vida, calidad, etc.). Atención a la interrelación Contabilidad de Gestión-factores internos (cultura, estructura, tecnología y otros) y externos (ética y otros).

⁷ Prieto, Begoña, Santidrián Alicia y Aguilar Pablo (2005). Pp 9 y 10.

3.4 *Evolución Terminológica*

Como resultado de esa evolución se distinguen en general cuatro etapas en las que, si bien va variando la denominación dada a este sistema contable con el fin de resaltar el aspecto más característico de cada una, no son incompatibles, pues cada una de ellas engloba y amplía las anteriores, pudiéndose diferenciar entre Contabilidad Interna, Contabilidad de Costes, Contabilidad Analítica de Explotación y Contabilidad de Gestión⁸.

3.4.1 *Contabilidad Interna*

Aunque es posible encontrar documentos contables referidos al ámbito interno en épocas muy anteriores a la revolución industrial no puede hablarse de una verdadera contabilidad.

De hecho, la aparición de la Contabilidad Interna se remonta a comienzos del siglo XIX como respuesta a la necesidad de contar con información adecuada para afrontar los cambios provocados por la revolución industrial en los procesos productivos y de dirección.

La revolución industrial favorece nuevos sistemas de producción que se ven apoyados por factores que motivaron la inversión e hicieron surgir nuevas iniciativas empresariales caracterizadas, entre otras cosas, por la concentración de la producción y la división del trabajo. No obstante, el desarrollo económico hacía que los precios de venta fueran muy superiores a los precios de coste, de ahí que no se planteara el problema de su conocimiento con una gran exactitud centrándose en identificar los distintos costes directos a los productos.

El crecimiento de la industria pesada y de los métodos de producción masiva hace que aumente la importancia de las inversiones en capital y con ello que los costes indirectos pasen a ser la parte más importante del coste del producto aumentando la preocupación por la información sobre costes, constituyendo el centro de la Contabilidad Interna y favoreciendo progresivamente un cambio hacia la denominación de Contabilidad de Costes.

3.4.2 *Contabilidad de Costes*

La denominación "Contabilidad de Costes" surge en los primeros años del s. XX y es precisamente en esta época cuando se produce el verdadero desarrollo de los sistemas de gestión y la consolidación de las técnicas contables de costes. Resulta sorprendente, pues, el lento desarrollo de este sistema contable, si bien, las razones del tardío desarrollo de la Contabilidad de Costes son evidentes:

1. En el período inicial del sistema fabril, la maquinaria costosa era poco común y la carga fabril constituía una parte pequeña del costo total. Con el crecimiento de la industria pesada y los métodos de producción masiva durante finales del siglo XIX, pero especialmente después de 1914, los costos, con exclusión de la mano de obra y la materia prima, se convirtieron en parte significativa del costo total de producción.
2. Si bien muchos contadores de costos laboraban en mejoras dentro de sus propias empresas, había tendencia a mantener sus métodos en estricto secreto. Esto desalentó la propagación de nuevas ideas y probablemente constituye una de las razones de que con anterioridad a 1900 se hagan pocas menciones de la contabilidad de costos en los libros de texto. Junto a la idea de secreto había la

⁸ SICODEL. Universidad de León.

idea de que los problemas de costos eran únicos para cada empresa y cada industria, y que la publicación de los métodos de costes de una firma sólo sería de utilidad para sus competidores.

3. Los sistemas de fabricación no se hicieron muy complejos hasta finales del siglo XIX y principios del s. XX, produciendo una firma una amplia variedad de artículos. Antes de esta época, la gerencia podía ajustar mentalmente los costos primarios para que incluyeran todos los demás costos de producir los pocos artículos incluidos en las operaciones de la empresa.
4. Probablemente lo más importante para propiciar el desarrollo de la Contabilidad de Costes fue el creciente uso del equipo mecánico pesado y el desarrollo de técnicas de producción en masa que hicieron una necesidad del reconocimiento de la carga fabril.

Por tanto, es en el siglo XX cuando el sistema de contabilidad interna sufre el verdadero desarrollo. En las dos primeras décadas de este siglo se plantea la importancia de la gestión de empresas para que éstas sigan siendo competitivas, mantener cuotas de mercado y maximizar el beneficio de forma que surge la necesidad de adaptar el sistema de información a los nuevos objetivos. En consecuencia, los rasgos que caracterizan a la Contabilidad de Costes en esta etapa se pueden resumir en:

1. La información proporcionada por la Contabilidad de Costes debe servir para la gestión.
2. Los informes internos basados en la acumulación de costes incorporan al cálculo de costes los relativos a distribución y funciones específicas del proceso, con el fin de racionalizar los mismos.
3. El objetivo último es lograr eficiencia y rentabilidad de la entidad económica.

A partir de la segunda década del presente siglo, y a medida que los procesos se hacían más complejos, surge la imposibilidad de aplicar las técnicas existentes de cálculo de costes debido a la dificultad de recopilar la información. Paralelamente se plantea la necesidad de elaborar informes auditados, consecuencia de la necesidad de las empresas de acudir a los mercados de capital en busca de fondos, lo que supone que la preocupación de la Contabilidad de Costes se centre en la valoración de inventarios y, por tanto, en separar los costes del período de los costes de inventario.

Los dos aspectos mencionados impulsan una evolución de la Contabilidad de Costes influenciada por la mentalidad financiera y abandonando parcialmente el objetivo de suministrar información para la gestión, de ahí que Horngren, al analizar este período indique que la Contabilidad de Costes se refería a las formas de acumular y asignar costes históricos a unidades de producto y a departamentos, principalmente para valorar inventarios y determinar el beneficio.

Posteriormente, a lo largo de la década de los cuarenta, se inicia una concepción más avanzada de la Contabilidad de Costes donde, si bien sigue presente la función básica de cálculo, se introducen aspectos relacionados con la planificación y el control y la medida de la obtención de eficacia. Fruto de este nuevo planteamiento, se puede decir que los costes de los productos tienen cuatro usos principales en un proceso de fabricación:

1. Valoración de existencias.
2. Decisiones en relación con los ingresos.
3. Diagnóstico.
4. Control de costes.

En este mismo sentido, se puede señalar que la Contabilidad de Costes ha sido capaz de sintetizar las funciones que ha ido asumiendo a través del tiempo; una antigua, que sigue estando presente, como es la de determinar los costes para la valoración de inventarios y el cálculo del resultado, y otra más reciente, centrada en la información precisa que hay que suministrar para la planificación y el control.

Es común la consideración de que la Contabilidad de Costes investiga en el campo de la ecuación:

$$CT(x) = CV(x) + CF$$

y en el modelo contable:

$$CT(x) = \text{Coste de la Producción} + \text{Coste del período}$$

siendo su campo de estudio la acumulación de costes en función de las relaciones funcionales técnicas y económicas, que existen en la actividad transformadora empresarial de inputs en outputs, formación de coste de los productos, imputación de costes a los ingresos del periodo, valoración de inventarios y de cualquier otro bien, que haya sido consumido, en parte, durante el ejercicio. El objetivo principal de esta disciplina se encuentra en la minimización de costes.

Si bien estas consideraciones en torno al cálculo de los costes son normalmente aceptadas, varía, sin embargo, la idea de cuál es su finalidad.

La mayoría de los autores coinciden en señalar como objetivo de la contabilidad de costes el de suministrar información.

3.4.3 Contabilidad Interna vs Contabilidad de Costes

Inicialmente se estableció la distinción entre contabilidad interna y contabilidad externa atendiendo a los dos ámbitos de actuación: externo e interno, -siendo el objeto de la primera el estudio del ciclo técnico e industrial-, posteriormente, la necesidad de incorporar costes, que no pertenecen al ámbito interno (comerciales y financieros) y, más generalmente, la demanda de información para la planificación y el control, da origen a la Contabilidad de Costes.

Aunque resulte obvio, nos parece conveniente aclarar que no se puede restringir el concepto de Contabilidad de Costes a las empresas transformadoras, como ha realizado la literatura clásica de la Contabilidad. La Contabilidad de Costes tiene una significación más amplia; el coste se da en toda empresa, e incluso, podríamos generalizar, en toda unidad económica, aunque la misma sea de consumo, y, si la Contabilidad - como técnica formal de representación y medida de los procesos económicos- pretende el conocimiento de esta magnitud, la denominación de Contabilidad de Costes conviene a todas las empresas, cualquiera que sea la naturaleza de su actividad.

El incremento de la complejidad de la gestión empresarial, unido a la necesidad de establecer una interrelación entre la información contable y el entorno que rodea a la firma, hace que la Contabilidad de Costes evolucione hacia formas más complejas y amplíe su ámbito, surgiendo así, en un primer paso, la Contabilidad Analítica de Explotación y, en un estadio más avanzado, la Contabilidad de Gestión.

3.4.4 Contabilidad Analítica de Explotación

La denominación de Contabilidad Analítica de Explotación tiene su origen en el Plan Contable General de Francia de 1957, que en su versión renovada de 1982 define la Contabilidad Analítica de Explotación, indicando que es un modo de tratar los datos y cuyos objetivos esenciales son los siguientes:

" Por una parte: conocer los costes de las diferentes funciones asumidas por la empresa, determinar las bases de evaluación de algunos elementos del balance de la empresa y explicar los resultados calculando los costes de los productos para compararlos con sus respectivos precios de venta.

Por otra parte: establecer previsiones de cargas y productos de explotación y constatar la realización y explicar las desviaciones que resultan de ella. De una manera general, debe proporcionar todos los elementos que iluminen la toma de decisiones. Aporta su concurso en la aplicación de métodos matemáticos como la investigación operativa".

La influencia tanto en contenido como en denominación ha sido notable, especialmente en España donde el desarrollo del Grupo 9 en el Plan General Contable de 1973 se realizó bajo la denominación de "Contabilidad Analítica".

La Contabilidad Analítica de Explotación amplía el campo de la Contabilidad de Costes: por un lado, desarrollando técnicas que permitan aproximar la contabilidad interna hacia tareas de planificación y control, y por otro, destacando la función de análisis como uno de los objetivos de la misma.

3.4.5 Contabilidad de Gestión

El término Contabilidad de Gestión tiene su origen en la expresión "Management Accounting" utilizado principalmente en el mundo anglosajón. Con esta denominación se pretende destacar la interrelación existente entre el sistema de información interna y el proceso de toma de decisiones en la empresa por parte de la gerencia.

No obstante, e independientemente del hecho de considerar otras cuestiones, con la denominación de Contabilidad de Gestión se pretende poner énfasis en la integración del sistema de información para la gerencia en el proceso de toma de decisiones.

Por tanto, sin abandonar la función básica de cálculo y registro de operaciones en la Contabilidad de Gestión cada vez se destaca más su importancia en orden a sacar consecuencias lógicas de la experiencia que sirvan para la toma de decisiones que afectan al futuro. En este sentido, cabe afirmar que la contabilidad de Gestión abarca todo el campo de la información económica necesaria a quienes dirigen una empresa.

A tenor de lo expuesto anteriormente, el objetivo de la Contabilidad de Gestión se ha ampliado de varias formas:

Se hace hincapié no sólo en la capacidad explicativa, sino también en la capacidad predictiva de los datos contables.

- Se desarrollan modelos normativos para aplicar en el contexto contable, basándose en técnicas estadísticas, matemáticas y operativas.
- Se subraya el impacto de la información contable en el comportamiento de los usuarios.
- Se utiliza información no contable, cualitativa, económica y del entorno para comprobar la relevancia de los datos de la Contabilidad de Gestión.
- Se emplea cada vez con mayor intensidad el uso de ordenadores, que permiten centralizar la información en una base de datos multirelacional.

3.4.6 Resumen terminológico.

Como hemos expuesto existen una serie de denominaciones distintas a la de Contabilidad de Costes, para referirse a la rama de la contabilidad que estudia el registro de estas transacciones internas⁹:

- **Contabilidad de Costes.** Rama de la contabilidad que suministra la información analítica relativa a los costes de los productos y servicios ofertados por la empresa, asumiendo el nivel de desagregación que se considere oportuno en cada situación, a efectos de determinar el valor de las existencias y el coste de los productos vendidos, para poder transmitir esta información a los administradores o gerentes y proceder a la confección de los estados contables.
- **Contabilidad interna.** Término que se utiliza de forma similar al de contabilidad de costes, y que se puede describir como aquella rama de la contabilidad cuyo objeto lo constituye el estudio de las transacciones internas, con el fin de establecer el sistema de cuentas que permita determinar las magnitudes relevantes, para cuantificar el resultado contable a través del seguimiento de las distintas fases del proceso económico realizado por la empresa, lo que posibilitará el correcto análisis e interpretación del resultado. La Contabilidad Interna debe de establecer, además, las reglas de coordinación con la contabilidad externa o financiera.
- **Contabilidad analítica,** Término que se utiliza de forma similar al de Contabilidad de Costes, y que estrictamente se podría definir como la rama de la contabilidad que tiene por objeto analizar el mecanismo de la génesis del resultado contable, estudiando el proceso de transformación de los factores en los productos elaborados y facturados por la empresa.

En esta línea los profesores Martín Peña y Ros Riera¹⁰ destacan también las múltiples denominaciones que ha recibido esta disciplina y expone una lista cronológica de tales denominaciones:

<i>Contabilidad de Costes</i>	<i>Contabilidad Financiera</i>
Contabilidad de Empresa	Contabilidad de las Finanzas
Contabilidad Industrial	Contabilidad Comercial
Contabilidad Interna	Contabilidad Externa
Contabilidad Analítica	Contabilidad General
Contabilidad de Costes	Contabilidad Financiera

Destacan estos autores que la contabilidad financiera se encuentra prisionera de intereses encontrados, sobre una base de procedimientos y axiomas científicos. Estos principios representan una plataforma de consenso social, donde tanto o más que la utilidad de la información prima el hecho de que todos los destinatarios están de acuerdo en que se elabore conforme a los mismos.

En cambio, la contabilidad de costes se rige por un solo principio, el de ser útil, y sirve a un único usuario, la dirección. Esto explica sus multiformes manifestaciones. Hay tantos enfoques y modelos de costes como propuestas de mejora se han dado a lo largo de su breve historia de 200 años.

⁹ Se recomienda consultar *Glosario Iberoamericano de Contabilidad de Gestión. Coordinador Jesus Lizcano. AECA y AIC. 2000.*

¹⁰ Martín Peña, F y Ros Riera, J (2003). Costes, Contabilidad y Gestión- Ediciones Centro de Estudios Financieros, Madrid. Pp.27-33.

4 Contabilidad de Costes vs Contabilidad Financiera

4.1 *Objetivos de la Contabilidad de Costes*

Como ya hemos manifestado, la Contabilidad de Costes se va ocupar del movimiento interno de valores ocasionado por la actividad productiva, sin perder de vista las características físicas de los medios productivos empleados y de los productos y servicios obtenidos.

Así en una primera aproximación podemos manifestar que su objeto es la determinación de costes y rendimientos por departamentos o fases de producción, así como los resultados analíticos de explotación por artículos., canales de distribución, etc..

De esta forma podemos considerar como objetivos de la Contabilidad de Costes:

- Conocer, lo más exactamente posible, los consumos realizados o previstos para conseguir un producto.
- Medir y valorar la producción.
- Medir la productividad de la empresa por elementos o grupos de elementos de la misma.
- Establecer y controlar las previsiones.
- Prever y controlar los resultados de la empresa
- Distribuir equitativamente el producto bruto entre los factores.
- Establecer comparaciones para estudiar el grado de eficiencia logrado por distintas secciones de una empresa en tiempos distintos, o de una empresa en relación con otras.
- Poder decidir la política de ventas de una empresa y las variaciones a establecer en los programas de producción según las situaciones esperadas del mercado.

En principio la finalidad principal de la Contabilidad de Costes es proporcionar a la gerencia los datos relativos a los costes de producir o vender un artículo o servicio en particular y de las funciones específicas de un proceso, de modo que se logre la eficiencia de este último. Su objetivo fundamental, por tanto, se centra en el análisis del interior de la empresa buscando mayoritariamente, la minimización de los costes y su actuación se dirige a la consecución de tres objetivos básicos:

- Un objetivo de Evaluación: Conocimiento de los diferentes costes de la unidad económica y evaluación de sus elementos económicos.
- Un objetivo de análisis: suministrando un marco de referencia.
- Un objetivo de soporte de decisiones. Estableciendo previsiones, constatando realizaciones y suministrando una base numérica para la explicación de las desviaciones.

Por tanto un sistema de contabilidad de costes debe satisfacer las necesidades de información relacionadas con los objetivos expuestos en los anteriores epígrafes, por lo que a un nivel algo más exhaustivo, cabe destacar entre los objetivos que persigue actualmente la contabilidad de costes los siguientes¹¹:

1. Medir y valorar el coste de los productos o servicios a efectos de la valoración de inventarios.

¹¹ Castelló Taliani, E (1998): Contabilidad Superior, Contabilidad de Costes, p.p 11.

2. Analizar los costes determinando, las relaciones que existen entre ellos y cada uno de los recursos productivos que son utilizados en la función de transformación económica (materiales, maquinaria, utillaje, mano de obra, etc)
3. Registrar los costes, clasificando y asignando los mismos a los correspondientes objetivos de coste.
4. Informar sobre el coste, por medio de la agregación, comunicación e interpretación de la información a las partes interesadas de la empresa, sirviendo de base para la planificación y control de la actividad interna.

Se puede resumir por tanto, que la acumulación, presentación e interpretación de la información que facilita la contabilidad de costes es fundamental en los procesos de planificación y control. Así, de los resultados obtenidos en los informes que suministra la contabilidad de costes, en los que se establecen comparaciones entre datos reales y presupuestados, la dirección toma decisiones y formula las estrategias necesarias para el futuro. Tales decisiones están relacionadas entre otras, con los siguientes aspectos¹²:

- Distribución de los recursos entre los centros o unidades organizativas.
- Fabricación de nuevos productos
- Modificación del proceso de producción.
- Fijación de precios de venta.
- Adquisición de equipos que economizan mano de obra.
- Determinación de los niveles de venta
- Control de costes.
- Rentabilidad de los productos
- Posibilidades de expansión o reducción de la capacidad productiva o cierre de un centro.
- Compromisos de compra
- Sustitución de equipos productivos
- Subcontratación

Como síntesis, la contabilidad analítica ayuda a tomar decisiones en materias como:

- Incorporar o no nuevos productos
- Fijar un precio
- Abandonar o no una línea de productos existentes
- Comprar o no nueva maquinaria
- ¿Comprar o fabricar?
- Cerrar o abrir un departamento
- Evaluar los resultados de un departamento

4.2 Divergencias entre la Contabilidad de Costes/Gestión y la Contabilidad Financiera

La Contabilidad de Costes y la Contabilidad Financiera son dos sistemas de información cuyas diferencias tanto desde la perspectiva de su objetivo como de sus usuarios son distintas pero esto no debe eclipsar su complementariedad. Entre los rasgos delimitadores entre la Contabilidad Financiera y la Contabilidad de Costes podemos señalar:

- 1) Finalidad. El propósito de la Contabilidad Financiera va dirigido a confeccionar los estados financieros para informar a terceras personas. El principal propósito de la Contabilidad de Costes es el de servir de ayuda a la dirección en la toma de

¹² Castelló Taliani, E (1998): Contabilidad Superior, Contabilidad de Costes, p.p 12.

decisiones internas mediante una adecuada planificación, control de gestión y seguimiento de las operaciones.

2) Usuarios. Los usuarios de la información financiera son fundamentalmente externos, se encuentran fuera de la organización. Los usuarios de la información proporcionada por la Contabilidad de Costes son internos, se encuentran dentro de la empresa.

3) Orientación en el Tiempo. La información proveniente de la Contabilidad Financiera está relacionada con el pasado; describe el resultado de ciertas actividades llevadas a cabo históricamente. La Contabilidad de Costes si bien necesita información sobre los hechos que se van realizando, está relacionada principalmente con el futuro. Trabaja con previsiones relativas a las actividades que se van a realizar y las magnitudes relacionadas con ellas, como puede ser la producción que se va a obtener, el importe de los costes y de los ingresos.

4) Restricciones en la prestación de la información. La información que proporciona la Contabilidad de Costes para la toma de decisiones internas no puede ser utilizada por los usuarios externos. Entre otras razones porque desconocen los criterios seguidos en su elaboración, como consecuencia de que aquella no está sometida a las restricciones que significan los principios contables generales ni las normas de elaboración impuestas por la normalización contable para la confección de los estados financieros.

5) Formalismo Contable. En relación con lo anterior la protección de los intereses de los usuarios que no han participado en la confección de los estados financieros, queda en gran medida salvaguardada, con la obligatoriedad de aplicar en su elaboración las normas impuestas por los principios contables generalmente aceptados. Los informes internos, dirigidos a los encargados de tomar decisiones en la empresa, solo atenderán en su confección a las reglas impuestas por ellos, quienes atendiendo a sus necesidades, tienen poder suficiente para modificarlas.

6) Visión Analítica. La Contabilidad Financiera proporciona mediante los estados financieros, una visión condensada de la organización, considerada como un todo. La Contabilidad de Costes suele proporcionar una visión detallada bajo la perspectiva de los distintos centros, niveles de responsabilidad, productos, etc.. Esto ha determinado incluso que uno de los nombres atribuidos a la Contabilidad de Costes sea el de Contabilidad Analítica de Explotación.

7) Unidad de Medida. La información contenida en los estados financieros suele venir expresada en términos monetarios, principalmente. En contraposición, la Contabilidad de Costes aplica tanto unidades monetarias como unidades físicas e incluso otro tipo de unidades de medida basadas en conceptos cualitativos.

8) Economicidad. Este criterio es primordial en Contabilidad de Costes, debido a la posibilidad de elección entre modelos alternativos, lo que hace necesario el estudio previo del coste y del beneficio de la información a suministrar, aspecto este prácticamente ignorado en Contabilidad Financiera.

9) Legalmente. La Contabilidad Financiera es obligatoria en la mayoría de las empresas, por el contrario la Contabilidad de Costes es facultativa.

10) Clasificación de los gastos. En Contabilidad Financiera los gastos se clasifican por su naturaleza por el contrario y básicamente en Contabilidad de Costes estos se clasifican en función de su destino.

11) Respecto a la naturaleza de la información, la Contabilidad Financiera requiere que esta sea precisa y formal por el contrario en Contabilidad de Costes se prefiere que sea rápida y aproximada.

La distinción entre los destinatarios de la información contable se ha convertido en el criterio básico que permite establecer diferencias entre la contabilidad de costes y la contabilidad financiera, mientras que otros criterios como: tipo de actividad económica de la empresa, predominio de la información previsional o retrospectiva, objeto de estudio, quedan condicionadas por las características cuantitativas de la información que garantiza la consecución de los objetivos asignados a la contabilidad cuando elabora y proporciona la información a los usuarios internos o externos¹³.

Como es sabido, la contabilidad financiera persigue finalmente poder informar de la situación patrimonial de la empresa en un momento determinado, así como de los resultados obtenidos por la misma en el correspondiente ejercicio económico; el objetivo último formal es, por tanto, la elaboración de cuentas anuales con el fin de satisfacer, en primer lugar las obligaciones legales impuestas por la legislación mercantil, posibilitando además a los accionistas, inversores, etc., así como a los propios responsables de la empresa, tomar las decisiones más oportunas al respecto. La contabilidad de costes, por el contrario, genera información relativa a los costes para uso interno de la dirección, que la utiliza para planificar las operaciones, controlar los propios costes, apoyar la toma de ciertas decisiones internas y motivar el factor interno.

A modo de resumen pueden mencionarse como principales características diferenciadoras entre la contabilidad de costes y la contabilidad financiera las que aparecen recogidas en el siguiente cuadro¹⁴:

DIFERENCIAS ENTRE CONTABILIDAD FINANCIERA Y CONTABILIDAD DE COSTES.

	Contabilidad Financiera	Contabilidad de Costes
Regulación de su contenido	Ampliamente institucionalizado; objetivo Imagen Fiel	Escasamente institucionalizado; objetivo: necesidades de la dirección.
Usuarios	Externos	Internos
Dimensión Temporal	Histórica y actual	Actual y futura
Cobertura Informativa	Toda la empresa o grupo financiero	Divisiones, áreas, líneas de productos, etc..
Énfasis información	Exactitud	Rapidez, aunque sea menos exacta
Cualidades Informativas	Objetiva, verificable y consistente	Relevante, útil y consistente
Naturaleza de la información	Financiera	Económica

¹³ Castelló Taliani, E (1998): Contabilidad Superior, Contabilidad de Costes, p.p 12.

¹⁴ Castelló Taliani, E (1998): Contabilidad Superior, Contabilidad de Costes, p.p 14.

5 Enlace entre la Contabilidad Financiera y de Costes: Monismo vs Dualismo. El resultado de la contabilidad de costes, divergencias y motivos

5.1 Enlace entre la Contabilidad de Financiera y la Contabilidad de Costes: Monismo vs Dualismo

Cuando los procesos de producción en la empresa adquieren cierta relevancia normalmente su ejecución se lleva a cabo en plantas y localidades diferentes a los centros comerciales y financieros, en este sentido, la empresa sin dejar de ser una unidad económica, se encuentra dividida o fragmentada en pequeños entes microeconómicos. La información en uno y otro contexto presenta distintos problemas y exige diferentes tratamientos, así por ejemplo el centro comercial y financiero requiere y exige un tratamiento de la información para su gestión diferente del que exige la planta de envasado o de producción. Pero también es cierto que la información en la mayoría de los casos es complementaria, así la Contabilidad de Costes requiere de datos de la Contabilidad Financiera y viceversa.

Por tanto en muchas organizaciones se plantean si el sistema de información de la empresa debe ser único o por el contrario debería existir una Contabilidad Financiera y una Contabilidad de Costes independiente. Al respecto existen diferentes criterios doctrinales, y para poder efectúa la elección es preciso conocer no solo las distintas posibilidades particulares de cada empresa sino también sus ventajas e inconvenientes.

Estas dos corrientes mencionadas anteriormente se agrupan en dos vertientes denominadas Monismo y Dualismo.

MONISMO: Utiliza una sola contabilidad para las dos partes de la empresa interna y externa. Entre los Inconvenientes de este sistema podemos señalar:

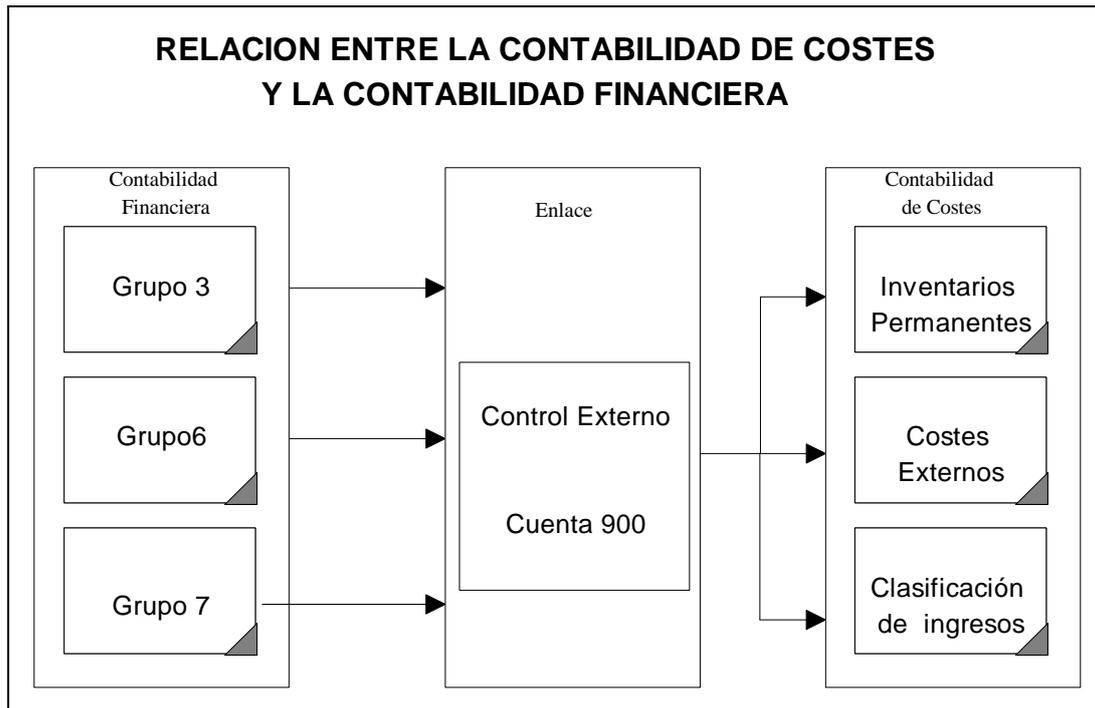
- El grado de precisión en cada contabilidad es distinto.
- El periodo contable en la Contabilidad Financiera es distinto al de la Contabilidad de Costes.

No obstante dentro del sistema monista se suele distinguir dos variantes, el monismo puro o radical y el moderado. El primero, el radical, se caracteriza porque las dos contabilidades se llevan en los mismos libros e incluso por las mismas personas normalmente, siendo difícil distinguir cuando nos encontramos en un sistema u otro.

Por el contrario el Monismo Moderado se caracteriza que si bien existe un solo sistema de información contable, el desarrollo de la Contabilidad de Costes se realiza estadísticamente fuera del sistema contable.

DUALISMO: Implica separar las dos contabilidades, aun cuando bajo la vertiente del dualismo moderado existe una conexión entre la Contabilidad Financiera y la Contabilidad de Costes.

Relación entre la Contabilidad Financiera y de Costes: Monismo vs. Dualismo.



Esquema 4

5.2 El resultado en la Contabilidad de Costes, divergencias y motivos

Existen divergencias entre el resultado de la empresa según Contabilidad Financiera y la Contabilidad de Costes y estos no coinciden básicamente por dos motivos:

- a) *No se incluyen una serie de partidas de carácter financiero en Contabilidad de Costes como:*
 - Dotaciones a las provisiones.
 - Subvenciones
 - Costes e ingresos excepcionales, etc..
- b) *Se Calculan algunos costes independientemente de la Contabilidad Financiera como son:*
 - Costes de las amortizaciones
 - Costes de oportunidad (sueldo del empresario, etc...)

6 Normalización en Contabilidad de Costes y Gestión

El carácter interno y discrecional de la Contabilidad de Gestión hace innecesario que la información, que genera, haya de seguir necesariamente unas pautas concretas o perfiladas en cuanto a contenido, criterios de apreciación, presentación de la misma, etc.; es por ello que cada empresa podrá, en principio, diseñar, organizar y llevar a efecto con los criterios, que desee, el desarrollo de su contabilidad de gestión¹⁵.

Ello no implica que no existan unas pautas comunes de entendimiento y de posible actuación, las cuales se pueden enmarcar dentro de una perspectiva oficial o bien desde la perspectiva profesional o privada. En el primero de los casos, se ocupan de emitir las instituciones públicas y en el segundo, asociaciones profesionales. En los países del área de influencia anglosajona son estas asociaciones las que, fundamentalmente, se encargan de suministrar las bases para el marco conceptual de la Contabilidad de Gestión, mientras que en las de influencia continental (europea) coexisten ambas modalidades, habiendo experimentado, en los últimos años, un gran impulso la emisión de normas procedentes del ámbito profesional o privado.

Las ventajas, que presenta la normalización en Contabilidad de Gestión, han quedado resumidas por Lizcano y Castello, tomando como base sus efectos beneficiosos sobre:

- La posibilidad de comparar la información entre empresas y de conocer la evolución de la propia empresa a lo largo del tiempo.
- La elaboración de información más automática, más rápida y en intervalos de tiempo más cortos.
- La obtención de agregados de la información a diferentes niveles y segmentos.
- La utilización más ágil y rápida por un número creciente de usuarios.
- Una mayor seguridad y rapidez de quien la elabora y, en el caso de que sea necesario, sustituir a quién la elabora.
- El aprovechamiento social de la información.

Actualmente, la normalización en España —inmersa en un contexto internacional similar—, se encuentra en una etapa de transición y ello debido, fundamentalmente, a dos razones: la renovación, que están sufriendo las estructuras conceptuales en su vertiente de objetivos y metodología, y el avance de la tecnología de la información, principalmente, a través de los avances alcanzados en la microelectrónica y la informática.

Las manifestaciones básicas de lo que puede considerarse normalización en Contabilidad de Gestión, en nuestro país, son dos:

- El propio Estado, a través del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Las asociaciones contables. En este ámbito, resulta obligado destacar, en primer lugar, los principios emitidos por la Comisión de Contabilidad de Gestión de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (A.E.C.A.), y, en segundo lugar, con un desarrollo más incipiente, la Asociación Española de Contabilidad Directiva (ACODI).

La labor del Instituto de Planificación Contable (actual Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas), en el campo de la normalización contable de gestión, da, como fruto en 1978, la presentación del Grupo 9. El modelo español de Contabilidad Analítica es un modelo original de construcción (de influencia francesa) y un intento de ofrecer a las empresas una alternativa (su aplicación es voluntaria salvo en ciertas excepciones)

¹⁵ Prieto, Begoña, Santidrián Alicia y Aguilar Pablo (2005). Pp 24-26.

manejable y fácilmente comprensible, al estar interrelacionado con la Contabilidad Financiera.

El Plan General Contable de 1990, que ha venido a sustituir al Plan de 1973, no llega a contemplar, expresamente, regulación alguna de la Contabilidad de Costes, pero tampoco se ha derogado, explícitamente, el Grupo 9, con lo cual nos encontramos ante una situación de supervivencia de una Contabilidad Analítica, diseñada en coordinación con un plan de cuentas y con unas relaciones contables, que no están en vigor y que, en ciertos casos, no tienen correspondencia en el Plan actual.

De cualquier forma, aunque no siga estando vigente, a nivel oficial, el citado modelo español de contabilidad analítica, su utilidad ha sido más que importante, ya que ha llenado y llena un espacio, que se encontraba notoriamente vacío en el contexto contable español antes de su aparición. Uno de los méritos fundamentales, que cabría atribuir, por tanto, a dicho modelo contable, es el de haber llegado a constituir un instrumento de aplicación, o en todo caso un punto de referencia obligada, tanto para el mundo empresarial como para el mundo académico en el terreno de la contabilidad de costes.

Por lo que respecta a la labor normalizadora de las asociaciones contables, la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (A.E.C.A.) encauza, desde 1989, sus trabajos en el campo de la Contabilidad de Gestión, a través de la Comisión de Principios de Contabilidad de Gestión. La finalidad de esta comisión consiste en investigar sobre las distintas áreas y materias, relativas a la Contabilidad de Gestión, difundiendo los correspondientes resultados, con el fin de fomentar y apoyar las mejoras en los sistemas de información y gestión de las empresas y en aras de un incremento de su productividad y competitividad en los mercados, así como de un progresivo acercamiento a la excelencia empresarial.

7 La función del Controller

7.1 Justificación

El control de gestión en la empresa es fundamental para evaluar si la organización lleva una correcta marcha y eso convierte al controller en una pieza clave en la organización, teniendo entre sus principales funciones el de canalizar la mayoría de la información que se maneja en la organización, constituyendo un eje de difusión de la misma y asumiendo la responsabilidad de su comunicación y recopilación.

En los últimos tiempos, esta figura ha cobrado mucha importancia dada la relevancia y volumen de la información que canaliza convirtiéndose en un elemento clave de la toma de decisiones, así debemos considerar al Controller como un Director de Información y el responsable último de su recopilación, distribución y comunicación.

7.2 Funciones principales

Así podemos establecer como funciones centrales del Controller en la empresa las siguientes:

- Ocuparse del diseño de los sistemas de contabilidad financiera y analítica para proveer de información veraz que apoye a la toma de decisiones.
 - Analizar la información que posee la empresa, tanto desde el ámbito interno como externo y determinar cuáles han de ser los requisitos necesarios para que dicha información sirva para los fines establecidos.
 - Crear el sistema de información de la organización (sistema de contabilidad analítica) diseñando los diferentes instrumentos e informes que pueda suministrar información fiable, oportuna y significativa para fundamentar la toma de decisiones.
- Diseñar los sistemas de planeación y control mediante:
 - Estructura del control por responsabilidades
 - Designar el responsable o qué departamento debe asumir la función de recogida, tratamiento y distribución de la información.
 - La medición de los resultados de dichos responsables
 - Cuál debería ser el contenido esencial del Cuadro de Mando y la metodología óptima para la correcta aplicación del mismo.
 - Diseñar los informes de control de gestión para la dirección y para los diferentes responsables que debe incluir los estados financieros e indicadores clave de gestión analizando sus desviaciones.
 - Establecimiento y estandarización de los precios de transferencia para el caso de organizaciones que cuenten con varios negocios.
 - Sobre los presupuestos e informes de control
 - Diseño de la documentación necesaria para la elaboración de presupuestos.
 - Poner en marcha acciones de coordinación y control de los presupuestos.
 - Realizar un análisis de las tendencias de los indicadores de clave de gestión en el presente y para el futuro.
 - Dirigir el departamento de control de gestión, supervisar el personal a su cargo y coordinar el trabajo del personal de otros departamentos relacionados con el mismo.

Según una encuesta a diversos controller de empresa, "El día a día del trabajo" se podría resumir en las siguientes características¹⁶:

- Extracción de información y preparación de informes con especial presión en los plazos de entrega, "son muchos los informes a preparar y entregar en base mensual, variando en función de cada tipo de empresa".
- Constante revisión de los datos financieros y de las previsiones mensuales de los principales indicadores de actividad y márgenes.
- Todo ello implica multitud de reuniones con los principales responsables de los departamentos, áreas de negocio, etc..

7.3 Su posición en el organigrama de la empresa

7.3.1 Controller Vs Director Financiero

Existe cierta tendencia a asociar las funciones de control y funciones financieras. Muchas veces existe una única persona o equipo de personas que son responsables de ambos aspectos, y ello hace que existan interferencias entre las dos áreas (práctica generalizada que se lleva a cabo en España, Director Financiero de la empresa realiza las funciones del Controller).

Así el controller estaba incorporado en el área financiera y no había un cargo específico, el trabajo de los controllers "lo realizaban normalmente los jefes de administración" y que "en algunas organizaciones, donde la visión del negocio pesaba más, se realizaba desde departamentos que estaban adjuntos al director general o CEO" y en esos casos los controllers podían recibir la denominación de director financiero o gestor.

Pensamos que se hace precisa la separación de ambas funciones, a continuación, podemos contrastar las funciones para cada figura que a nuestro juicio resultan esenciales:

Director Financiero	Controller
Planificación financiera	Coordinación del presupuesto
Impuestos	Control y distribución de la información
Relaciones bancarias	Supervisión en los procesos de planificación
Tesorería	Participe en la formación de los cuadros de mando
Créditos y cobros	Control del entorno y de las nuevas tecnologías de información y comunicación
Seguros	Seguimiento y análisis de rentabilidad, márgenes y resultados
Supervisión áreas de contabilidad y finanzas	Diseño de los sistemas de información
Optimización de costes financieros, etc	Control de las inversiones

Por otro lado en aquellas situaciones en las que el Controller queda encuadrado en los niveles inferiores de responsabilidad como son las subdirecciones funcionales, presentan, a nuestro juicio, una escasa factibilidad, e incluso una alta inviabilidad, ya que no permiten en ningún caso una autonomía plena de esta figura, impidiendo claramente la existencia de una coordinación global y evitando siempre una verdadera supervisión de toda la empresa.

¹⁶ <https://www.globalcci.org/noticias/72/cuales-son-las-funciones-de-los-controllers/>

7.3.2 El papel del controller en el apoyo a otros departamentos

Los controllers tienen que responder a muchas solicitudes de apoyo de otros departamentos y por ello se les considera "el google de la empresa", ya que se recurre a ellos no solo por la cantidad de información de la que dispone y del acceso a las fuentes de datos sino también y en especial por su gran conocimiento de la empresa, de los procesos, de las eficiencias/ineficiencias, de las posibilidades de mejora, etc.

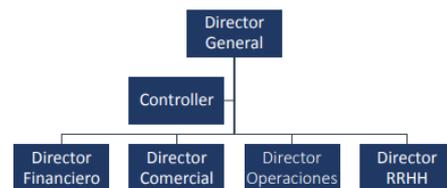
En esta línea el controller debe saber responder a las solicitudes de apoyo, de tener mano izquierda, siendo capaz de descifrar los distintos idiomas y valores de cada una de los departamentos y de hablarles en su propio idioma.

7.3.3 Ubicación del Controller en el organigrama de la empresa

Por tanto, el Controller tiene como ámbito de actuación todos los niveles de responsabilidad de la empresa pero fundamentalmente la Dirección General con la que tiene una vinculación directa de apoyo en la gestión y seguimiento de los objetivos y estrategias generales de la empresa.

De esta forma el Controller tiene una función de "staff corporativo", no ejecutiva en la organización, se trata de asegurar que se cumplan los objetivos, no de ejecutarlos. Así la ubicación "ideal" del Controller sería la mostrada en este organigrama

Es decir, una posición que: - Depende directamente del Director General - Es una función de "staff", no ejecutiva - Es una función independiente de las otras áreas funcionales, pero se interrelaciona con todas ellas - Tiene una importancia en el organigrama respetable, equiparable a la Dirección de otra área funcional.



Desde esta situación privilegiada, tiene una visión global de la empresa, posee una libertad total de movimientos e incluso puede coordinar con más facilidad todas las áreas funcionales que se supervisan desde la Dirección General.

El Controller en las Pymes

En el caso de que la función de Controller no esté asignada a una persona específica, escenario no "ideal", ésta debe realizarse por el propio Director General o el Director Financiero. Pero, en ese caso, debe entenderse que realiza dos funciones, la propia (ya sea Director General o Financiero) y la de Controller.

7.4 Perfil profesional del Controller

Si bien tradicionalmente el controller provenía del mundo de la administración y finanzas últimamente las empresas apuestan, cada vez más, por controllers centrados en el conocimiento del negocio y que, por ello, aparecen perfiles que provienen del mundo de la ingeniería, del marketing, informática, etc.

Por otro lado destacar también que las nuevas tecnologías permiten una mejora en el desarrollo de las funciones del controller, porque hacen que el controller pueda aportar su valor en el análisis de los datos sin tener que invertir todo su tiempo en

simplemente tener que generarlos o extraerlos, ahora con las nuevas tecnologías, claramente se puede dedicar mucho más tiempo al análisis

Por tanto, se recomienda que el Controller tenga una formación multidisciplinar y cuente con una serie aptitudes directivas y habilidades técnicas relacionadas con los siguientes aspectos:

- Dominio teórico y práctico relacionado con los fundamentos de contabilidad y planificación contable, así como en la gestión y control de costes e implantación de modelos de costes para la valoración de la producción y toma de decisiones.
- Dominio de las nuevas tecnologías.
 - Amplios conocimientos en el manejo y programación de hojas de cálculos y bases de datos.
 - Conocimiento y experiencia con ERPs, CRM...
- Capacidades personales como:
 - Capacidad alta de análisis y síntesis con visión global y estratégica
 - Capacidad para empatizar y relacionarse con diferentes interlocutores
 - Capacidad para liderar y coordinar equipos multidisciplinares

8 Bibliografía básica y complementaria

AECA. *Serie Principios de Contabilidad de Gestión. El marco de la Contabilidad de Gestión.* 1990

AECA. *Serie Principios de Contabilidad de Gestión. Documento nº 3. La Contabilidad de Costes, concepto y metodología básicos.*

Contabilidad de Costes para la Toma de Decisiones en el Marco de la Contabilidad de Gestión. Felipe Blanco Ibarra. Editorial Deusto, 1990. Capítulos 1 y 2.

Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión. Volumen 1. Angel Saez de Torrecilla, Antonio Fernández Fernández y Gerardo Gutiérrez Díaz. Editorial McGraw Hill, Madrid, 1993.

Contabilidad Superior. Contabilidad de Costes. Emma Castelló Taliani.. Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España. Madrid, 1998.

Glosario Iberoamericano de Contabilidad de Gestión. Coordinador Jesus Lizcano. AECA y AIC. 2000

Manual Práctico de Contabilidad de Gestión. Julio Ortega Seco y Angel Arbeola López. Edición Cinco Dias, Año 2000. Fascículo 1. Naturaleza y Necesidades de la Contabilidad de Gestión.

Martin Peña, F y Ros Riera, J (2003). *Costes, Contabilidad y Gestión.* Ediciones Centro de Estudios Financieros, Madrid. 2003

PEREZ LOPEZ, J.A : " *La contabilidad de costes: auge y caída de la contabilidad de gestión*". *Partida Doble*, octubre 1998.

Contabilidad de Costes y Estrategía de Gestión. Carlos Mallo, Robert S. Kaplan, Sylvia Meljem y Carlos Giménez. Editorial Prentice Hall 2000.

Contabilidad Superior. Contabilidad de Costes. Emma Castelló Taliani.. Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España. Madrid, 1998. Martin Peña, F y Ros Riera, J (2003). *Costes, Contabilidad y Gestión.* Ediciones Centro de Estudios Financieros, Madrid. 2003

Prieto, Begoña, Santidrián Alicia y Aguilar Pablo (2005). *Contabilidad de Costes y de Gestión. Un Enfoque Práctico. Tema 1 "Marco Conceptual".* Pp. 3-32. Editorial Delta Publicaciones.

https://accid.org/wp-content/uploads/2018/10/NOTA_TECNICALa_funcion_del_Controllerformatv.pdf

<https://www.globalcci.org/noticias/72/cuales-son-las-funciones-de-los-controllers/>