

# EL COSTE Y EL PROBLEMA DE LA VALORACIÓN EN CONTABILIDAD

---

---

## **2.1. FORMALIZACIÓN DE LOS REGISTROS CONTABLES**

### **2.1.1. Intercambios con el exterior. Registro de las transacciones externas**

En el tema anterior se ha mostrado la posibilidad de situar la contabilidad dentro de los sistemas de información, concretamente entre los sistemas de información sobre la actividad económica de una “entidad” determinada en un “periodo de tiempo” determinado.

La figura 1 lo presenta de forma resumida. Corresponde a los intercambios (transacciones) entre una empresa no financiera y el mundo exterior y permite resumir las operaciones del ciclo económico: Dinero - Mercancías – Dinero, o mejor: Dinero – Bienes económicos – Dinero, donde los bienes económicos se transforman internamente de factores (inputs) en productos (outputs) mediante el proceso económico realizado internamente gracias a la actividad de la empresa.

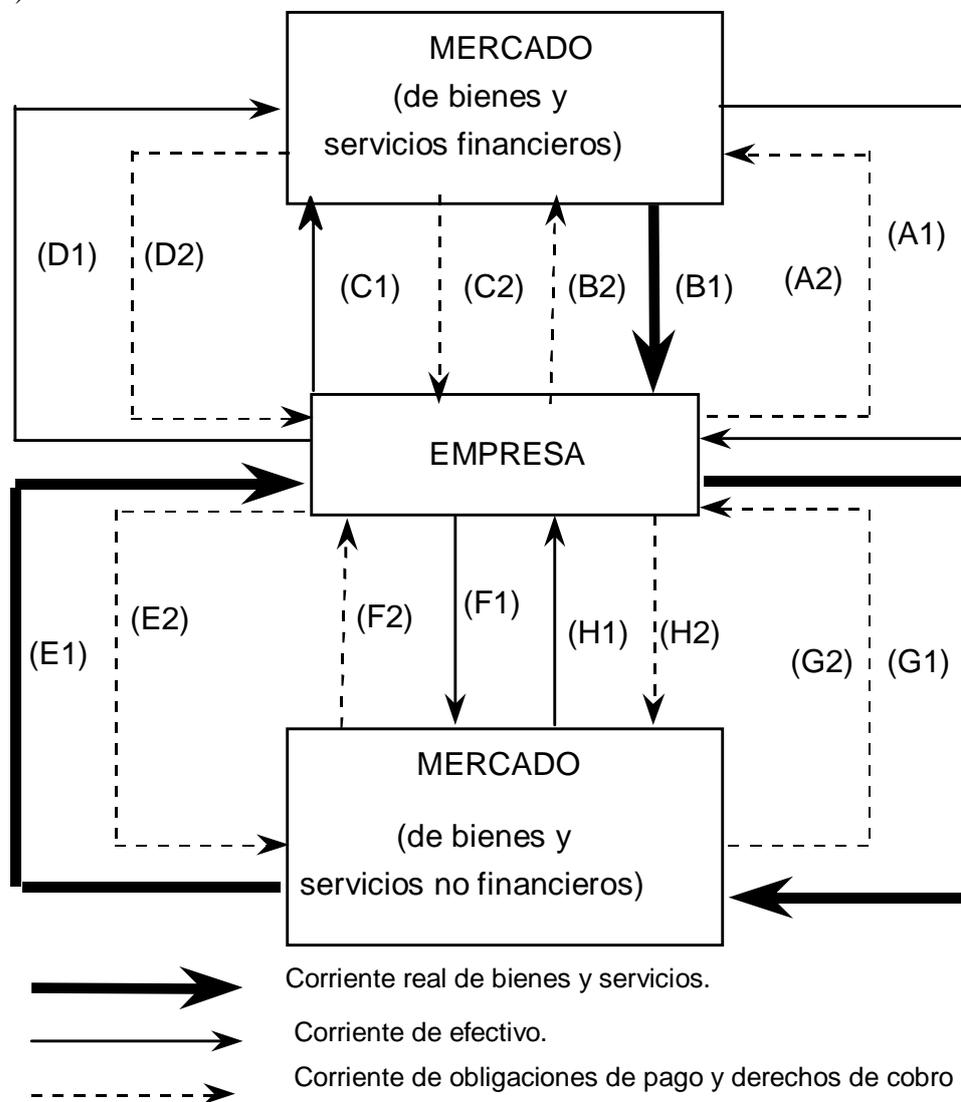
En consecuencia, será necesario registrar dos clases de operaciones: las de los intercambios con el mundo exterior, ya sea dinero por factores, ya sea, productos por dinero, que denominamos “transacciones externas”, y las que captan la conversión de los factores (inputs) en productos (outputs), “transacciones internas”. Los informes que se elaboren a partir de estas últimas, complementarán la información procesada a partir del registro de las transacciones económicas que la empresa realiza por intercambio con el mundo exterior, siempre que se pretenda disponer de una visión que abarque todo el ciclo económico.

Cada intercambio con el mundo exterior a la empresa se representa con una flecha y le corresponde el concepto que figura en la siguiente lista con la misma clave que la que tiene la flecha:

**A.- Captación de recursos financieros por la entidad**

A1. Entrada de efectivo.

A2. Como contraprestación de la entrada de efectivo la entidad entrega títulos financieros (Acciones, Participaciones, Obligaciones, Pólizas de reconocimiento de préstamos recibidos, etc.)



**Figura 1**

### **B.- Devengo de rentas financieras a favor del mercado financiero**

B1. Servicio que recibe la empresa del mercado (de bienes y servicios financieros) consistente en la posibilidad de disponer del efectivo captado según (A) durante un periodo de tiempo determinado, o indeterminado.

B2. La empresa como contraprestación contrae la obligación de pagar (entregar efectivo) a las entidades que la están financiando (los poseedores de los títulos descritos en (A2)) unas cantidades previamente determinadas (generalmente, intereses), o indeterminadas (generalmente, dividendos).

### **C.- Pago de las rentas financieras**

C1. Salida de efectivo.

C2. Como contraprestación la entidad contable obtiene la cancelación de las obligaciones descritas en B2.

### **D.- Amortización financiera**

D1. Salida de efectivo (Devolución de los recursos financieros captados).

D2. Como contraprestación la entidad recupera y cancela los títulos descritos en (A2).

### **E.- Adquisición de bienes y servicios no financieros**

E1. Entrada de bienes adquiridos por la empresa en el mercado (de bienes y servicios no financieros).

E2. Como contraprestación la entidad contrae la obligación de su pago (entregar efectivo) a los suministradores de dichos bienes y servicios, estén, o no, documentadas estas obligaciones.

### **F.- Pago por la adquisición de bienes y servicios no financieros**

F1. Salida de efectivo.

F2. Como contraprestación se produce la cancelación de las obligaciones descritas en E2.

### **G.- Venta de bienes y servicios no financieros**

G1. Salida de bienes o servicios prestados por la entidad al mercado (de bienes y servicios no financieros).

G2. Como contraprestación la empresa obtiene el derecho a cobrar (recibir efectivo) a los adquirentes de dichos bienes y servicios, estén, o no, documentados dichos derechos de cobro.

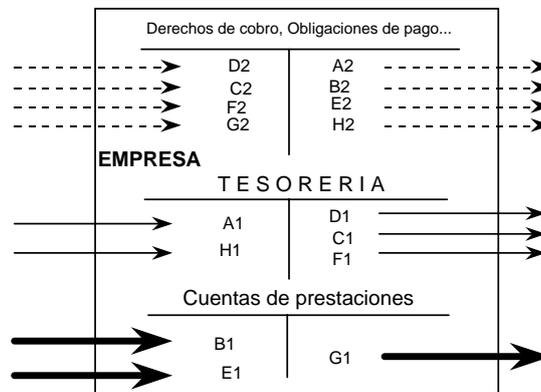
### **H.- Cobro por la venta de bienes y servicios no financieros**

H1. Entrada de efectivo.

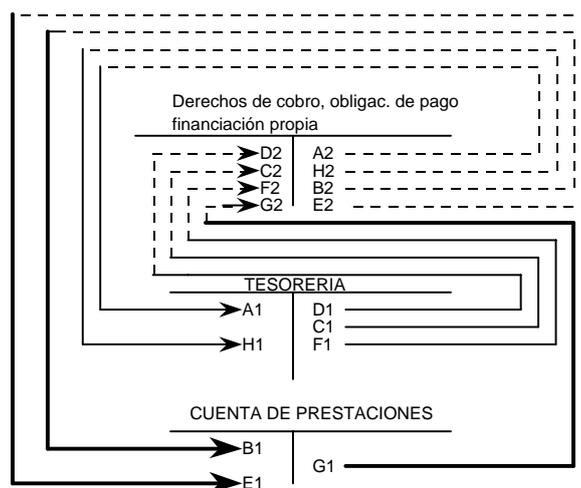
H2. Como contraprestación se produce la cancelación de los derechos de cobro descritos en G2.

Se identifican, por tanto, ocho clases de transacciones básicas que resumen la actividad económico-financiera de toda entidad. Como puede observarse, cada una de estas transacciones suponen para la empresa un intercambio con el mundo exterior, esto es, en cada transacción aparecen diferenciadas dos corrientes o flujos, una representativa de los bienes (efectivo o prestaciones), y otra de derechos de cobro u obligaciones de pago, cuya coordinación permite fundamentar el registro contable de tales transacciones por el método de partida doble en términos de "inversión" y "financiación".

Las figuras 2 y 3 permiten mostrar de forma resumida el modo en que el proceso contable, utilizando su método específico, registra los intercambios con el mundo exterior (descritos en la figura 1), y garantiza la coordinación entre las distintas cuentas.



**Figura 2**



**Figura 3**

La coordinación contable muestra que si los registros contables se hacen siguiendo el método de la partida doble, se iguala el importe monetario asociado a los dos flujos que intervienen en cada una de las ocho transacciones descritas.

De este modo los bienes económicos, factores y/o productos, serán “valorados” en estos intercambios por el importe monetario correspondiente a la obligación de pago y/o derecho de cobro que genera, y que es la cantidad de efectivo que permitirá, en su momento, su liquidación, lo que tiene la ventaja de concretarse en una operación tan objetiva como es “contar una determinada cantidad de dinero”.

### 2.1.2. Transformación de las prestaciones. Registro de las transacciones internas

Dado que la actividad económica implica, además de los intercambios con el mundo exterior, la transformación de los bienes económicos, será necesario registrar también estas transformaciones realizadas dentro de la empresa. Ver figura 4.



Figura 4

Pero el registro contable de la corriente real de bienes y servicios (en las cuentas de prestaciones de las figuras 2; 3 y 5) refleja las transacciones externas, que corresponden a las adquisiciones y a las enajenaciones de los bienes y servicios, pero que no permiten ni identificar ni registrar las modificaciones sufridas por los bienes de la corriente real al producirse la actividad económica que realiza internamente la empresa según la figura 4.

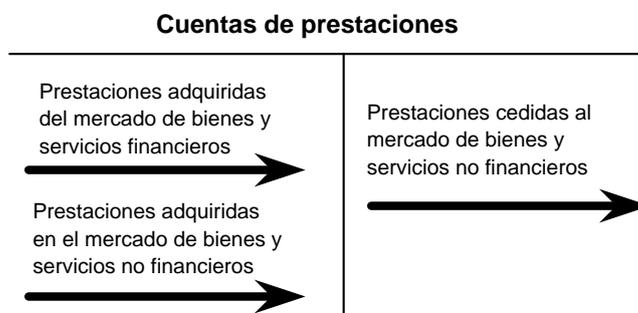


Figura 5

Se observa que al registrar las transacciones internas, ha desaparecido la corriente financiera representativa de los derechos de cobro y obligaciones de pago, existentes en las transacciones externas, y cuyos importes monetarios permitían valorar las prestaciones. Los tres análisis fundamentales de la contabilidad de costes, que se describen en los apartados 2.2.; 2.3. y 2.4., permiten informar del proceso que caracteriza la actividad interna de la empresa.

### 2.1.3. La valoración de las transacciones internas. El concepto de “coste”

Las transacciones internas pasan, por tanto, a valorarse utilizando su "coste"<sup>1</sup>, que supone la presencia de los siguientes criterios:

a) **Criterio de cálculo.** El acuerdo sobre los principios y métodos de cálculo válidos para realizar la asignación de numerales (valoración) en cada transacción que suponga la conversión de factores en productos y/o servicios.

b) **Criterio de sacrificio.** Dado que en toda transacción interna se produce el consumo de los factores para obtener los productos, se admitirá que la valoración de estos últimos, que surgen en el proceso de explotación, ha de hacerse en función del valor que tenían asignado los factores que ha sido necesario sacrificar o consumir.

c) **Criterio de acumulación.** Puesto que la descripción del proceso económico que se refleja mediante las transacciones internas supone la aplicación de los factores en el tiempo en que se realiza la actividad económica para obtener los ingresos, será necesario establecer criterios que permitan acumular los importes monetarios asignados a los factores adquiridos, cuando con estos se obtengan las clases de factores, actividades y/o productos, mientras unos y otros mantengan la posibilidad de generar ingresos futuros.

La doctrina contable ha dado ciertos matices semánticos a los términos "coste" y "gasto". En los países en que predomina la posición doctrinal anglosajona el significado atribuido al término coste se refleja en la figura 6, mientras que la figura 7, lo hace para reflejar el significado con que se usa en los países donde predomina la posición doctrinal continental-europea.

---

<sup>1</sup> El PGC, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, al referirse, por ejemplo, a la valoración de los bienes comprendidos en el inmovilizado señala que “se valorarán por su coste” (2ª parte, “Norma de registro y valoración”. 2ª-1, primer párrafo). De forma similar se pronuncia sobre la valoración de las existencias, “los bienes y servicios comprendidos en las existencias se valorarán por su coste” (2ª parte, “Norma de registro y valoración”. 10ª-1, primer párrafo).

**Interpretación predominante en la posición doctrinal anglosajona**

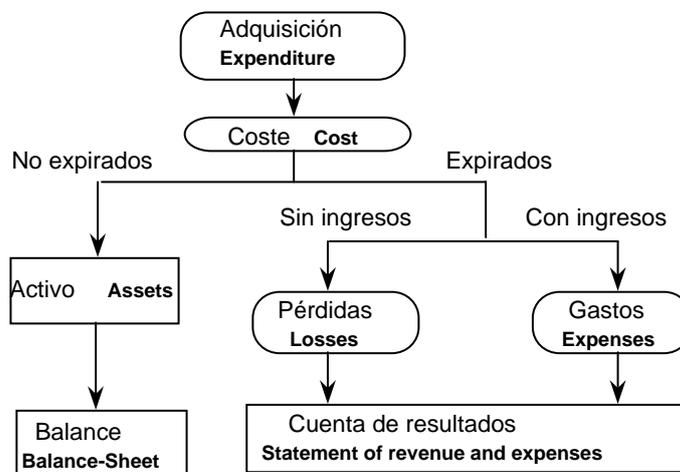


Figura 6

**Interpretación predominante en la posición doctrinal continental europea**

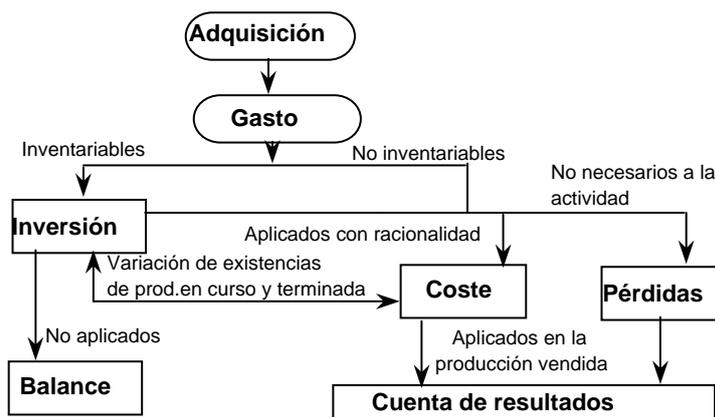


Figura 7

**Coste:** Medida y valoración del consumo realizado o previsto por la aplicación racional de los factores para la obtención de un producto, trabajo o servicio. (Grupo 9 del Plan General de Contabilidad)

Este último posicionamiento del Plan español de 1978 sería consistente con ambos planteamientos si se generalizara a todo tipo de inversiones en activos de la empresa, independientemente de cómo se obtenga (del exterior o internamente), tal como hace la doctrina francesa que prefiere utilizar el término “carga” (charge) en lugar de “coste” y “gasto”.

## 2.2. PRIMER ANÁLISIS FUNDAMENTAL: LAS CLASES DE COSTES

Corresponde al primer elemento del proceso económico, tal como se muestra en la figura 4: Los factores productivos.

### 2.2.1. Según naturaleza del factor y el método de cálculo (G. 9 del P.G.C. Subg. 91)

La clasificación propuesta por el P.G.C. combina, como muestra la tabla siguiente la clasificación por naturaleza del factor con su clasificación de acuerdo con el método de cálculo utilizado para su valoración: Costes externos reflejo del ámbito externo, Costes internamente calculados, y Costes-oportunidad calculados.

Coste de materiales.		
Coste de personal.		Coste de sueldo del empresario.
Coste de tributos.		
		Coste financiero:
		-De recursos propios.
		-De recursos ajenos.
	Coste de trabajos, suministros y servicios exteriores.	
	Coste de transportes y fletes.	
	Coste de diversos de gestión	
Costes de amortización.		
Costes de diferencias de inventario		
<hr/>		
Costes calculados	Costes externos	Costes-oportunidad calculados

### 2.2.2. Según su asignación a los productos

El objetivo perseguido con esta clasificación es facilitar el proceso administrativo que permite realizar la asignación (ya directa o ya “por claves de reparto”) del coste de los factores a los productos.

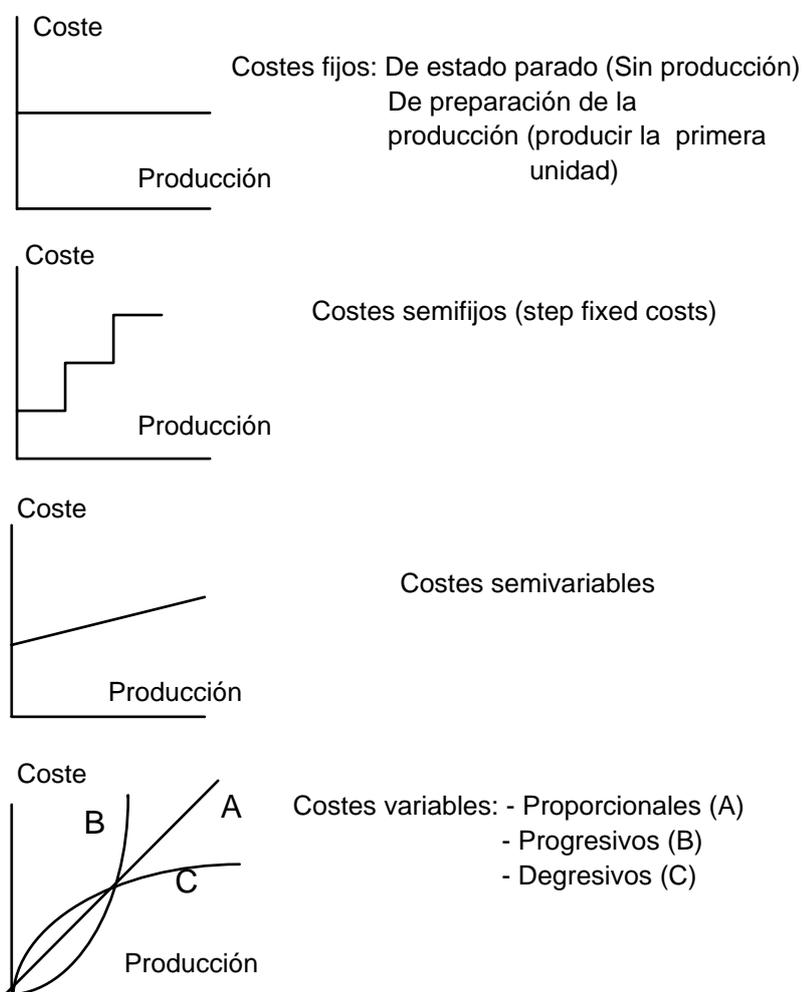
**Costes del producto:** - Directos  
- Semidirectos (directos al centro e indirectos al producto)  
- Indirectos (al centro)

**Costes del periodo**

### 2.2.3. Según su variabilidad con respecto al nivel de actividad y/o de producción.

El objetivo perseguido con el análisis de los costes, asociado con esta clasificación, es explicitar la relación funcional que vincula matemáticamente el coste de los factores con los niveles de actividad (expresado generalmente a través de los niveles de producción) con el fin de conocer el previsible comportamiento del coste de los factores asociados a distintos niveles de producción. Esta información será especialmente relevante para fines de toma de decisión respecto a planificación y ejecución de tareas.

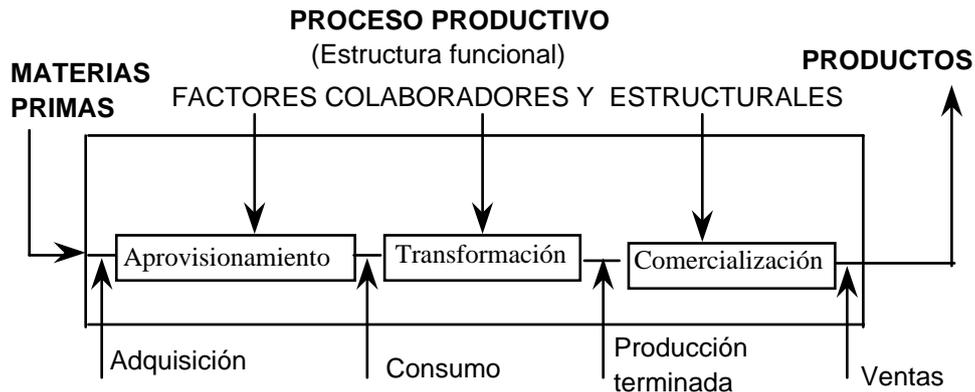
La figura 8 permite definir los costes atendiendo a la relación funcional existente entre su importe y el volumen de producción.



**Figura 8**

## 2.3 SEGUNDO ANÁLISIS FUNDAMENTAL: LOS LUGARES

Corresponde al segundo elemento del proceso económico, tal como se mostraba en la figura 4: Son los centros o departamentos en los que se realizan las operaciones de transformación de los factores en los productos (bienes materiales y/o servicios).



**Figura 9**

Partiendo del esquema propuesto por SCHNEIDER (figura 9), se recogen algunas propuestas realizadas por la planificación contable general para clasificar los lugares.

### 2.3.1. El G. 9 del PGC de 1978

**Aprovisionamiento (940)**

**Transformación (941)**

**Comercial (943)**

**Administración (944)**

**Subactividad (948)**

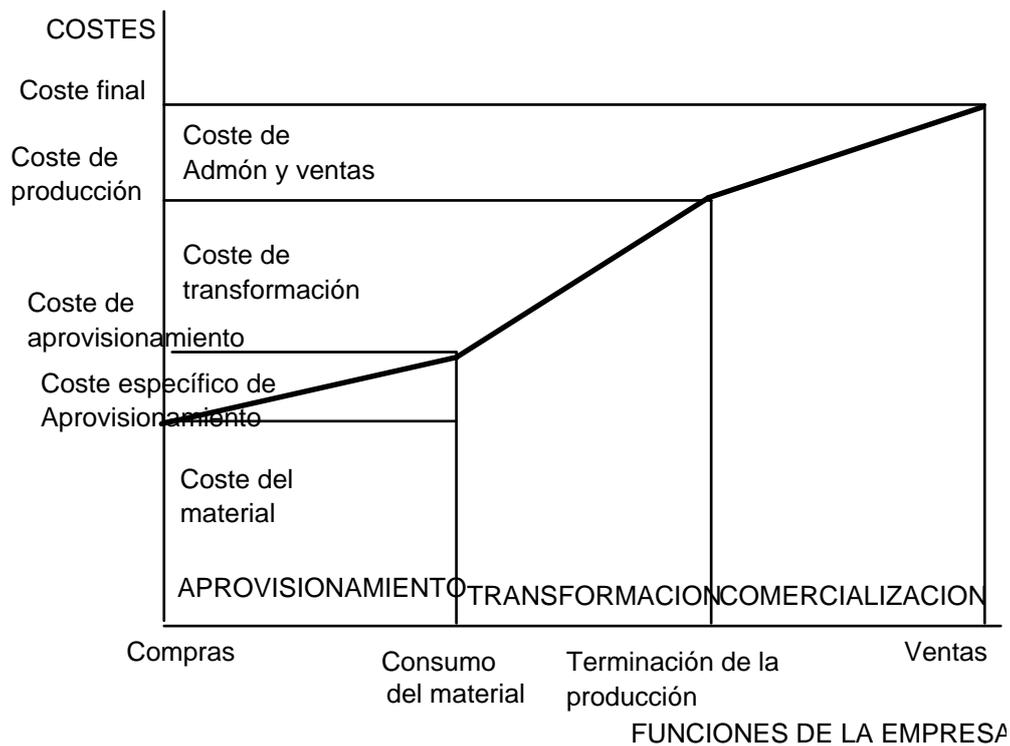


## 2.4. TERCER ANÁLISIS FUNDAMENTAL: LOS PORTADORES. SISTEMAS DE COSTES

### 2.4.1. Formación del coste del portador a través de la estructuración de los procesos.

Corresponde al tercer elemento del proceso económico, tal como se mostraba en la figura 4: Son los bienes obtenidos al realizarse las etapas que estructuran el proceso económico (productos o bienes materiales y/o prestaciones o bienes inmateriales).

La visualización de la asignación del coste de los factores a través de la estructura departamental de la empresa (ver la figura 9) permite seguir la formación, por acumulación de los factores sacrificados en cada función que realiza la empresa, del coste de los productos, tal como se muestra en la figura 10.



**Figura 10**

### 2.4.2. Principios de cálculo y métodos de cálculo derivados

La asignación por acumulación se realiza de forma sistemática y fundamentada en los siguientes principios de cálculo que dan origen a los métodos que también se citan.

### **Principios de cálculo utilizados en la contabilidad de costes**

**Proporcionalidad:** Entre los factores aplicados y la unidad de comparación (clave de reparto de costes) existe una proporcionalidad directa.

**Diferenciación:** La determinación del coste del producto debe permitir el seguimiento de la formación del coste a través de la estructura del proceso productivo.

### **Métodos utilizados para calcular el coste de los portadores**

<b>División</b>	- <i>Pura</i>
	- <i>Equivalencia</i>
<b>Suplemento</b>	- <i>Acumulativo</i>
	- <i>Electivo</i>

### **2.4.3. Sistemas de costes**

La metodología que permite determinar el coste de los productos, a través de diferentes análisis, puede hacerse con criterios alternativos que podemos clasificar:

#### **A) Atendiendo a las cargas incorporadas al portador**

**Coste completo**, cuando la totalidad de los costes de los factores aplicados se incorporan al portador, pudiendo presentarse con dos modalidades:

- *Coste completo tradicional*, la totalidad del coste de los factores registrados en la contabilidad financiera se acumulan en el coste del producto.

- *Coste completo económico*, son los costes de los factores que se consideran necesarios, de acuerdo con criterios económicos, los que se incorporan en la formación del coste del producto.

**Coste parcial**, cuando solamente se incorpora el coste de determinados factores en la formación del coste del producto, siendo posible establecer formalmente dos modalidades:

- *Coste parcial directo* cuando sólo se incorpora los costes directos.

- *Coste parcial variable* cuando sólo se incorpora los costes variables.

#### **B) Atendiendo al momento en que se realiza el cálculo del coste del producto con respecto al momento en que tiene lugar la ejecución del proceso productivo.**

**Costes prospectivos o preestablecidos** cuando el cálculo del coste del portador se efectúa antes de ejecutar el proceso productivo. Por ejemplo los costes estándares

**Costes retrospectivos o constatados** si el cálculo del coste del portador se realiza después de la ejecución del proceso productivo.

## 2.5. LA COORDINACIÓN ENTRE LOS ÁMBITOS INTERNO Y EXTERNO

### 2.5.1. Los sistemas característicos de los países anglosajones y su área de influencia (modelos monistas)

Admite varias modalidades:

- **Contabilidad puramente monista**, sin separación entre las cuentas de cada ámbito
- **Contabilidad monista moderada**, cuando exista una (o unas pocas) cuentas para

acumular los registros realizados con detalle por la contabilidad de costes. Los análisis de la contabilidad de costes se realizarán mediante:

- *Contabilidad subordinada* (en forma de subcuentas de las cuentas acumuladoras).

Las cuentas del ámbito de la contabilidad interna (generalmente son fichas auxiliares) son subcuentas de las cuentas de Control que utiliza la Contabilidad externa para registrar mediante resúmenes periódicos las transacciones internas.

- *Contabilidad anexa coordinada* (que permite desgajar de la contabilidad de la sede central los análisis de costes de cada una de sus factorías con contabilidad propia).

### 2.5.2. Los sistemas que utilizan las empresas en la zona continental europea con una planificación contable general de su contabilidad financiera (modelos dualistas)

Se caracterizan porque cada uno de los dos ámbitos contables formula el resultado atribuible al periodo analizado. En contabilidad externa no se incluye el análisis interno de la formación del resultado (análisis realizado exclusivamente en la contabilidad interna). El resultado periódico es una consecuencia del proceso de regularización y cierre periódico de las cuentas del ámbito externo.

Suele presentarse en alguna de las siguientes modalidades:

- **Dualismo con cuentas de reflejo (Francia)** que garantiza la coordinación, a través de dichas cuentas, entre los dos ámbitos.

- **Dualismo puro (España)** sin coordinación con el ámbito financiero.

### 2.5.3. Ventajas e inconvenientes

La principal ventaja que ofrecen los sistemas monistas, lo que es un inconveniente para el uso de los sistemas dualistas, está en que respetan la unidad del ciclo económico, al estructurar el plan de cuentas para que registre toda la actividad realizada en la empresa.

Entre las ventajas que ofrecen los sistemas dualistas destacan:

- Su mayor flexibilidad para adaptarse a los distintos criterios de valoración, clasificación y acumulación requeridos para atender las distintas necesidades de información que plantea la gestión de la actividad económica de la empresa, gracias a la mayor independencia entre los registros de uno y otro ámbito.

- Su mayor facilidad para la implantación del plan de cuentas, ya que desaparece el problema de tener que efectuar cierres independientes con el fin de atender a las diferentes necesidades de periodicidad en la elaboración de los informes en uno y otro ámbito.

En consecuencia:

Cuando el método de costes se haya establecido con el fin de complementar la información de la contabilidad financiera, garantizando que el coste asignado a los inventarios (vendidos o no) se puede obtener a partir del seguimiento del coste de los factores, los sistemas monistas facilitarán la consecución de este objetivo.

En cambio, los sistemas dualistas, al incorporar un análisis autónomo del resultado interno de la empresa, facilitarán la implantación de métodos de contabilización de costes que, libres de las restricciones impuestas por la regulación legal para la determinación del resultado externo, permitan calcular los costes relevantes para la gestión y el control.

Es evidente que existe una tercera solución, cuyo uso se va generalizando, y consiste en eliminar la coordinación contable entre los análisis de costes requeridos por la contabilidad directiva y los registros que realiza la contabilidad financiera, aunque esta propuesta supone renunciar a la capacidad de coordinación entre los diferentes análisis internos que se realicen y la posible pérdida de conciliación entre el resultado de la contabilidad financiera y el resultado interno que se obtendría a partir de los análisis de los costes y rendimientos efectuados.

