

BLOQUE I

LA CONTABILIDAD Y LOS COSTES

CAPÍTULO 1

La contabilidad: herramienta de gestión

CAPÍTULO 2

La contabilidad: formalización

CAPÍTULO 3

Los factores de producción y los costes

CAPÍTULO 4

Costes indirectos

CAPÍTULO 5

Centros de coste

1 LA CONTABILIDAD: HERRAMIENTA DE GESTIÓN

SUMARIO

1. El lenguaje de los negocios
2. La gestión empresarial y la ingeniería
3. Tipos de contabilidad
4. La contabilidad financiera: definición y desarrollo
5. Normalización contable
6. Usuarios de la información contable
7. Un concepto fundamental: la contabilidad por partida doble
8. Sistemas de registro contable

1. El lenguaje de los negocios

En palabras del mítico inversor Warren Buffett, “la contabilidad es el lenguaje de los negocios”. Este es, en esencia, un libro de contabilidad, en el que primero se introducen los fundamentos de la contabilidad financiera para luego estudiar en más detalle la contabilidad de costes como herramienta de toma de decisiones en la empresa.

Con este libro aprenderemos, por tanto, el lenguaje en el que las empresas “se hablan entre sí” a la hora de hacer negocios, ese lenguaje es la contabilidad financiera. Y también cómo consiguen “hablar consigo mismas”, o explicarse a sí mismas lo que está pasando en su interior, usando el lenguaje de la contabilidad de costes.

Dado que vamos a tratar con los hechos económicos que se producen en una empresa, y en su relación con otras empresas, debemos empezar definiendo qué es una empresa: una empresa es una organización pública o privada que tiene ánimo de lucro. Para una definición más exhaustiva, se puede consultar el manual anterior de los autores¹.

En lo que se refiere al actual libro que tienes en las manos, basta decir que una empresa es una unidad económico-social y de producción que está conformada por personas, en la que se combinan los factores de producción (tierra, trabajo, capital) para crear bienes y/o servicios que se ofertan en los mercados locales, nacionales e internacionales a cambio de una compensación económica.

El hecho de que exista una compensación económica o lucro es una condición indispensable para que se produzca un correcto proceso de coordinación social que conlleve al desarrollo económico. Dicho proceso está informado por la fijación de precios en los mercados en los que se pueden fijar de manera libre. Y a su vez, la fijación de precios y la obtención del lucro se conocen mediante el uso de la contabilidad.

Así pues, la contabilidad es una de las herramientas básicas para entender y dirigir las organizaciones de una forma óptima. Una correcta aplicación de la contabilidad revela si una organización tiene viabilidad de cara al futuro, a la par que ayuda a la empresa a mantenerse dentro de la legalidad, puesto que los principios y normas de la contabilidad financiera son de obligado cumplimiento.

La importancia de las contabilidades financiera y de gestión viene dada por la necesidad de reducir la incertidumbre en la toma de decisiones. Para ello los datos de los eventos económicos que han afectado a la empresa son transformados en información contable formal y normalizada que ayude a tomar las decisiones empresariales.

2. La gestión empresarial y la ingeniería

En un artículo presentado en la conferencia anual de la *American Society for Engineering Education* (ASEE), se narra una conversación entre dos personas que se cuestionan quién es el responsable de que una empresa tenga beneficios y pueda por tanto seguir operando. Empiezan apuntando al director financiero y su equipo, centran luego su atención en los trabajadores de la línea de montaje, y luego en el director de la planta, para terminar, concluyendo que el beneficio depende en gran medida de la buena gestión del coste que sean capaces de realizar los ingenieros de la empresa.

La labor que viene desarrollando la ASEE desde su primera reunión en 1893, ha permitido que la enseñanza de la ingeniería se vea como un proyecto de cooperación social, que incluye la preparación para los roles de la gestión y el liderazgo. Esto implica una nueva concepción del ingeniero como individuo que engloba una serie de rasgos no precisamente de orden tecnológico, sino más bien

¹ *Entorno económico y organizacional para ingenieros*. G. Morales Alonso y Y. M. Núñez Guerrero, Sanz y Torres, 2022.

comprometido con la búsqueda de soluciones a problemas de índole técnica, pero también social, humana, medioambiental e incluso legal y ética, esto es, desde una perspectiva global.

Este paradigma llama a un nuevo currículo académico que contenga acciones orientadas a combinar las llamadas *hard skills* o competencias duras o nucleares de la ingeniería, junto con las *soft skills* o competencias blandas o profesionales. Estas segundas remarcan la dimensión práctica de los estudios, que potencian la adquisición de destrezas tales como valores, actitudes y relaciones entre las personas, y logran una mayor interacción con situaciones y agentes que operan activamente en el ámbito del mundo laboral.

En línea con lo anterior, el *Accreditation Board for Engineering and Technology* (ABET) define desde 1932 los estándares de acreditación de calidad de la enseñanza de, entre otras, las carreras técnicas y de ingeniería. Desde la adopción en 1997 de los *Engineering Criteria 2000*, la evaluación se centra en los resultados de aprendizaje de los alumnos, que se miden actualmente con siete criterios, que combinan los anteriormente mencionados *hard* y *soft skills*.

No entraremos a detallar aquí estos criterios, pero sí queremos destacar el que nos parece de mayor aplicación en lo referente al temario de este libro, el criterio número cuatro: que se refiere a la “Capacidad de reconocer responsabilidades éticas y profesionales en situaciones de ingeniería y emitir juicios informados, que deben considerar el impacto de las soluciones de ingeniería en contextos globales, económicos, ambientales y sociales”.

Vemos, por tanto, que el estudio de la temática abordada en este libro es importante para los organismos que definen los conocimientos necesarios en los ingenieros del mañana. En el contexto español, el estudio de la gestión empresarial dentro de la ingeniería puede trazarse al menos hasta el Plan de Estudios de Ingeniería Industrial de 1947. Si bien en el plan de estudios de 1947 todavía no existía la especialidad de Organización Industrial, sí se creó la Cátedra de Economía, Organización y Legislación, que impartía las asignaturas de Economía Política y Teórica y Aplicada, Sanidad e Higiene Industrial y Psicotecnia Laboral, Estructura Económica de España en relación con la Mundial, Economía de las Empresas y de la Producción, Organización y Contabilidad de Empresas Industriales y Derecho Administrativo, Industrial y del Trabajo.

Los posteriores planes de estudio de 1957 y 1964 fueron añadiendo asignaturas, cátedras y la especialidad de Organización Industrial. Desde ese momento en adelante, la impartición de contenidos propios de la Ingeniería de Organización ya ha sido una constante no solo en las distintas especialidades de la ingeniería industrial, sino también en el conjunto de todas las titulaciones superiores de Ingeniería. Más recientemente, el diseño de los dobles grados de Ingeniería y ADE han extendido y potenciado el estudio de las materias de gestión empresarial, y más específicamente de contabilidad, a un mayor número de alumnos.

3. Tipos de contabilidad

La contabilidad es la ciencia de registro y control de actividades o hechos con significación económica en la empresa. Existen dos tipos de contabilidad:

- La contabilidad financiera, también conocida como contabilidad externa.
- La contabilidad de gestión, también conocida como contabilidad interna.

La **contabilidad financiera o externa** es una expresión ordenada de todos los hechos de tipo económico que tienen lugar en la empresa, que permite la elaboración y comunicación de información económico-financiera normalizada. Se apoya en la utilización de estados financieros normalizados, es de dominio público y de obligado cumplimiento. Es la fuente de información básica sobre la salud económica de la empresa, la capacidad de pago de sus deudas y la necesidad de retribuir al Estado

a través del pago de impuestos, entre otras cosas. Es pública y se pone a disposición de agentes externos (proveedores, clientes, clientes potenciales, inversores, bancos, el Estado...) para que puedan valorar la seguridad de hacer negocios con una cierta empresa. Se realiza siguiendo unas normas internacionales que permiten comparar las distintas empresas.

La **contabilidad de gestión o interna** se usa como una herramienta de gestión en la dirección de producción y para la toma de decisiones a un alto nivel en la empresa. Es la responsable de documentar, presentar y revisar los informes de costes de fabricación. Además, supervisa todos los costes variables y fijos para determinar si la producción se encuentra alineada con las estrategias, metas y objetivos planificados. Este tipo de contabilidad es de uso interno de la empresa, por lo que habitualmente no se publica ni se comparte, y cada empresa puede desarrollarla de acuerdo con sus propios criterios: no es obligatorio ceñirse a normas predeterminadas.

Existe un tercer tipo de contabilidad, la **contabilidad analítica**, que bebe de las dos anteriores, quedando embebida en ellas, como se muestra en la figura 1.1. Esta contabilidad monitorea y ayuda en la planificación financiera de la empresa. Aunque utiliza los mismos datos que la contabilidad financiera, los organiza y utiliza de diferentes maneras. Dado que esta contabilidad es igualmente para el uso interno de la empresa, no requiere respetar los formatos normalizados que sí son de obligado cumplimiento en la contabilidad financiera.

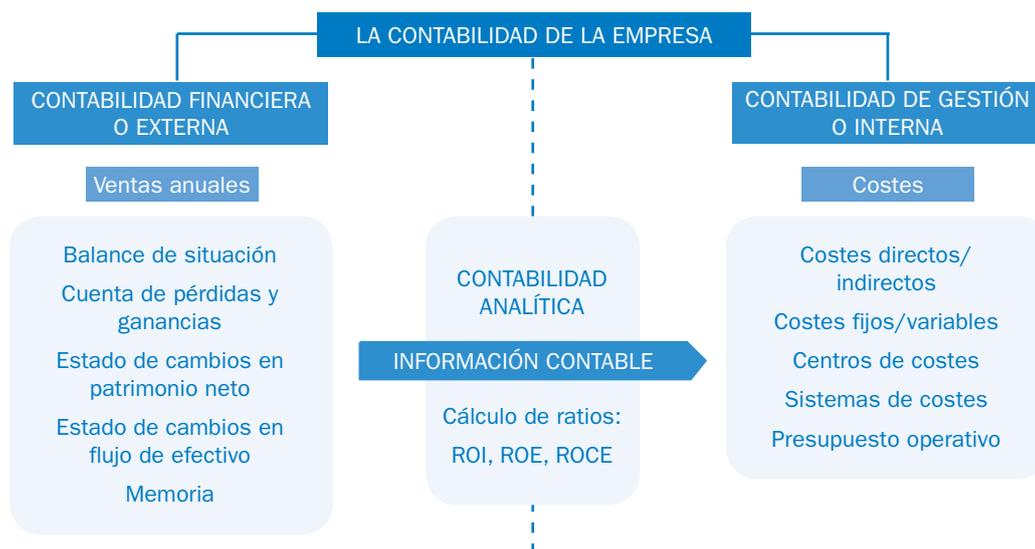


Figura 1.1. Los tipos de contabilidad

Aunque ya se ha mencionado, los dos tipos de contabilidad difieren en sus usuarios potenciales, y en la obligatoriedad de seguir normas de redacción normalizadas. Mientras que la contabilidad financiera se realiza de acuerdo con las normas internacionales de contabilidad y de información financiera, y se hace pública para ser consultada por los distintos grupos de interés (clientes, bancos, proveedores, etc.), las contabilidades analítica y de gestión son de uso interno de la empresa. Por lo tanto, estas últimas se pueden diseñar de acuerdo con los requerimientos de los directivos de la empresa, sin necesidad de adaptarlas a una norma concreta.

En definitiva, el objetivo final de la contabilidad financiera es llegar a obtener las cuentas anuales al final del ejercicio, que están conformadas por el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias, la memoria, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujo de efectivo. Mientras que el objetivo de la contabilidad de gestión es ser usada por los directivos de la empresa para la toma de decisiones.

En este primer capítulo del libro se presentan los conceptos básicos de contabilidad financiera que resultan imprescindibles para seguir el resto de las explicaciones referentes a la contabilidad de gestión, de la que se ocupan los capítulos siguientes.

4. La contabilidad financiera: definición y desarrollo

Tal como se ha avanzado, la contabilidad financiera es la ciencia de registro y control de actividades o hechos con significación económica. Es la expresión ordenada de todos los hechos de tipo económico que tienen lugar en la empresa, que permite la elaboración y comunicación de información económico-financiera normalizada. El objetivo de la contabilidad es proporcionar información útil, clara y comprensible para que los agentes económicos puedan tomar decisiones de manera fundamentada.

Se considera que la contabilidad tal como la conocemos hoy (caracterizada por el convenio de contabilidad por partida doble, concepto que se detalla más adelante) nace en el norte de Italia durante el Renacimiento, cuando el auge del comercio requiere un adecuado control de los hechos económicos. El autor del primer texto conocido en el que figuran conceptos contables modernos es Fray Luca Pacioli (1445 - 1517). Pacioli dedicó su vida al estudio y la enseñanza de las matemáticas, la aritmética y la geometría. Su libro *De divina proportione* cuenta con ilustraciones realizadas por Leonardo Da Vinci. Pero es en su libro *Summa de arithmetica, geometría, proportioni et proportionalita*, publicado en Venecia en 1494, en el que se presenta por primera vez una forma ordenada y rigurosa de llevar la contabilidad con el criterio de partida doble, que usaban los comerciantes venecianos de la época.

Hoy en día la contabilidad financiera se encuentra normalizada, de manera que todas las empresas, de cualquier país, desarrollan su contabilidad siguiendo unas pautas establecidas. Esto es así debido al auge de la globalización, que hace que haya multinacionales que operan en diferentes países, o que haya inversores interesados en invertir en empresas de distintos países. En 1973 se crea, con el objeto de proporcionar una cierta garantía jurídica a la hora de invertir en empresas de distintos países o que las empresas se internacionalicen, la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Board*, IASB, anteriormente *International Accounting Standards Committee*, IASC). Este organismo internacional independiente se creó como una federación de organismos responsables de la contabilidad de diferentes países.

Este esfuerzo normalizador de la contabilidad puede leerse hoy en día como un primer avance hacia la globalización. No hay nada mejor que ayude al flujo del comercio internacional como la existencia de unas “reglas del juego” que sean compartidas y respetadas por empresarios, clientes, entidades financieras y Estados en diferentes lugares del mundo.

El IASB desarrolla unos estándares internacionales de normas contables, las NIIF: normas internacionales de información financiera, que quedan posteriormente sometidas a regulaciones según el país, en España el Plan General de Contabilidad. El Plan General de Contabilidad (PGC) es un texto legal aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que entró en vigor el 1 de enero de 2008 sustituyendo al que estaba en vigor desde 1990. Este nuevo texto armoniza la contabilidad española con la internacional, tomando como base las normas internacionales de contabilidad (NIC) y las normas internacionales de información financiera (NIIF) que han sido adoptadas por la Unión Europea.

5. Normalización contable

La normalización contable consiste en establecer un conjunto de normas y principios a los que debe ajustarse el modelo contable de la empresa para conseguir homogeneidad en el tiempo y en el espacio. De esta forma, a través de la elaboración y aprobación de normas se establecen métodos y prácticas contables homogéneas para la elaboración de la información financiera, permitiendo que esta sea comparable y comprensible para los usuarios en cualquier ámbito geográfico. En el caso de la **contabilidad financiera**, las normas derivadas de este proceso de normalización contable son de obligado cumplimiento para las empresas. Sin embargo, en la **contabilidad de gestión** no hay obligatoriedad a seguir ninguna norma contable, ya que al tratarse de un sistema interno es la empresa la que fija los criterios contables a seguir para alcanzar los objetivos de información.

El objetivo de la normalización contable es establecer un marco común, y de esta forma aumentar la eficacia de la contabilidad como instrumento básico para la gestión. Igualmente, lograr que los documentos contables sean un eficaz medio de información en las relaciones económico-financieras entre empresas y usuarios. La normalización contable también permite conseguir una homogeneización de los documentos contables, lo cual posibilita compararlos, mejorar terminología, etc.

Dependiendo de los países, la normalización contable la realizan organismos profesionales, como es el caso de Estados Unidos, y en general de los países de influencia anglosajona, o bien la llevan a cabo organismos públicos, como es el caso de España, Francia o Alemania. En el primer caso, la normalización parte de normas dictadas por asociaciones profesionales contables, normalmente referidas a casos concretos, y elaboradas según las necesidades de cada momento y a partir de las consultas recibidas. Sin embargo, en el ámbito continental son los organismos públicos los que llevan a cabo esta normalización, a partir de la emisión de normas y leyes de obligado cumplimiento, tradicionalmente a través de planes de contabilidad, como es el caso de España.

De esta forma, en España la normalización contable tiene dos características principales: es una normalización pública y gira alrededor de un plan general de contabilidad de aplicación a una empresa concreta. Es el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC, organismo que depende del Ministerio de Hacienda, el responsable de elaborar el Plan General de Contabilidad. El vigente fue desarrollado a través la Ley 16/2007, de 4 de julio, que se materializa en el actual Plan General de Contabilidad, Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. Tal y como indica la propia Ley, este se desarrolló para armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

6. Usuarios de la información contable

Respecto a la información contable podemos distinguir dos tipos de usuarios: externos e internos. Hay que decir, como se verá más adelante, que la información para cada uno de ellos debe ser relevante, lo que significa que sea útil para la toma de decisiones, y fiable.

Los usuarios externos son aquellos que:

- No participan en la elaboración de la información contable.
- Toman decisiones de carácter externo a la empresa, principalmente decisiones de financiación e inversión.
- La información contable que requieren es facilitada por la propia empresa, bien de forma voluntaria o por cumplimiento de requisitos legales.

Los principales usuarios externos son incluidos a continuación:

Tabla 1.1. Usuarios externos de la información contable

| USUARIOS | Interés por la información |
|---|---|
| Accionistas o propietarios | Propietarios: generación de beneficios y rentabilidad. Accionistas: decisiones de inversión. Rentabilidad pasada y futura |
| Acreedores | Conocer nivel de endeudamiento y solvencia de la empresa |
| Hacienda Pública | Fiscalidad (recaudatorio) |
| Otras Entidades Públicas | Ejemplo, CNMV si la empresa cotiza en Bolsa |
| Otros: empleados, sindicatos, clientes, agencias de <i>rating</i> , jueces,.. | Ejemplo, CNMV si la empresa cotiza en Bolsa |

Por otra parte, los usuarios internos son aquellos que:

- Pertenecen a la empresa y, normalmente, se encuentran en diferentes niveles jerárquicos dentro de la organización.
- Toman decisiones internas estratégicas o relacionadas con la gestión de la empresa.
- Participan en distinto grado, dependiendo del usuario, en la elaboración de la información contable.

Los principales usuarios internos son incluidos a continuación:

Tabla 1.2. Usuarios internos de la información contable

| USUARIOS | Interés por la información |
|---|---|
| Consejo de Administración o Dirección General | Decisiones de tipo estratégico: establecimiento de objetivos a largo plazo, políticas generales de compra y venta, políticas y decisiones de inversión y de financiación, de expansión de la empresa, líneas de negocio, nuevos productos |
| Jefes de Departamento | Información detallada sobre el área de la que son responsables. |
| Directivos y mandos intermedios | Decisiones de tipo operativo, gestión diaria de la empresa o en el corto plazo De manera que, cuanto menor es el nivel jerárquico, es necesaria una información más detallada, precisa y periódica |

7. Un concepto fundamental: la contabilidad por partida doble

Toda actividad económica supone el cambio de titularidad de un bien, que pasa del agente que vende (cedente) al agente que compra (receptor). El único sistema de contabilidad universalmente aceptado en la actualidad es el denominado de “partida doble”, que consiste en anotar cada hecho económico de forma doble.

En el sistema de contabilidad por partida doble se anota cada hecho contable dos veces, en una cuenta para el agente cedente y en otra para el receptor. En realidad, se trata del mismo hecho económico, simultáneo y por el mismo importe, que se anota por duplicado en diferentes cuentas o capítulos. Los registros en los que se realizan estas anotaciones los llamaremos en lo sucesivo cuentas. En una empresa se pueden definir muchas cuentas, siendo algunas de las más frecuentes las de caja, almacén, bancos y proveedores.

El sistema de contabilidad por partida doble supone la existencia de reciprocidad entre cuentas, de manera que cada anotación en una de ellas tiene una anotación idéntica como contrapartida en su cuenta recíproca.

Así, la inscripción de una cifra en la columna receptora o cedente de una cuenta debe ir acompañada de esa misma cifra en la columna cedente o receptora de su cuenta recíproca. En contabilidad las columnas no reciben el nombre de receptora y cedente, sino que a la receptora se le llama Debe y a la cedente Haber. Un primer acercamiento a esta anotación se recoge en los Ejemplos 1.1 – 1.3.

Ejemplo 1.1.

Una empresa de gestión y administración de fincas compra una máquina fotocopiadora a un importador de máquinas japonesas. El coste final de la máquina es 3.000 €. La empresa de gestión de fincas no paga en efectivo la máquina, sino que recibe una factura de parte del importador, que deberá pagar en el plazo de dos meses.

Se pide:

Realizar la anotación de este hecho económico, usando para ello la contabilidad por partida doble, y seleccionando dos cuentas en las que realizar el citado asiento.

SOLUCIÓN:

El asiento contable usando contabilidad por partida doble será:

| Debe | | Haber |
|-------|-------------------------------------|-------|
| 3.000 | Máquina fotocopiadora a Proveedores | 3.000 |

Así, hay dos cuentas involucradas en el asiento:

- Cuenta “receptora” (Debe), cuenta de Máquina fotocopiadora, que es una cuenta de las que más adelante denominaremos “de activo”, en las que se apuntan los bienes de los que dispone la empresa. Si se utilizase un sistema de contabilidad por partida simple y no doble, este sería el único apunte a realizar, ya que es el que representa el flujo físico de la contabilidad: en la empresa hay una nueva máquina fotocopiadora valorada en 3.000 €.
- Cuenta “cedente” (Haber), cuenta de Proveedores. Esta cuenta es la recíproca a la cuenta de activo anterior, y no representa ningún flujo de bienes en la empresa, sino la asunción de manera oficial de una deuda por parte de la empresa. Esta deuda está contraída con el proveedor, que es el importador que nos ha vendido la máquina fotocopiadora. Esta será una de las cuentas que más adelante llamaremos “de pasivo”. Esta cuenta se saldará en el momento en el que se pague la factura, momento en el cual dejaremos de deber dicha cantidad al proveedor (ver Ejemplo 1.2 a continuación). (...)

Queremos aprovechar también este primer ejemplo para explicar cómo sería un asiento de contabilidad por partida simple, con un objetivo exclusivamente didáctico. En el caso en estudio tendríamos únicamente:

Debe

| | |
|-------|----------------------|
| 3.000 | Máquina fotocopidora |
|-------|----------------------|

Como se puede observar, solo se registra el “hecho físico” de adquisición de la máquina. Antes no teníamos la máquina fotocopidora en nuestra contabilidad, y ahora sí la tenemos. Pero la información es incompleta, porque con la contabilidad por partida simple no estamos registrando cuál es el origen de la financiación con la que se adquiere la máquina fotocopidora. En este caso la máquina no se ha pagado, sino que se deberá pagar en el futuro. La contabilidad por partida doble nos permite registrar esa deuda, y de esta forma, hacer más segura la contabilidad

Ejemplo 1.2.

La citada empresa de gestión y administración de fincas, pasados dos meses desde la adquisición de la máquina fotocopidora, va a proceder al pago de su factura. El dinero saldrá de la cuenta bancaria de la empresa y servirá para liquidar la deuda que se tenía con el proveedor.

Se pide:

Realizar la anotación de este hecho económico, usando para ello la contabilidad por partida doble, y seleccionando dos cuentas en las que realizar el citado asiento.

SOLUCIÓN:

El apunte sería como sigue:

| Debe | | Haber |
|-------|--------------------|-------|
| 3.000 | Proveedores a Caja | 3.000 |

En este caso, en la cuenta de Proveedores se realiza la anotación por el lado del Debe (“lado izquierdo” de la cuenta), con lo que se anula la deuda que se había anotado en el lado derecho hace dos meses. De esta manera, la cuenta de Proveedores queda “saldada”, es decir, quedaría a cero (suponiendo, claro, que no haya habido otros movimientos).

Por su parte, la cuenta de Caja, que es en la que se registra el dinero en efectivo que tiene la empresa, se ha reducido en una cantidad de 3.000 €.

Ejemplo 1.3.

Julián Martín decide montar una empresa, por lo que decide depositar una cantidad de 6.000 € para que la misma pueda funcionar. Dicha cantidad se deposita en efectivo en la cuenta corriente de la empresa.

Se pide:

Realizar la anotación de este hecho económico, usando para ello la contabilidad por partida doble, y seleccionando dos cuentas en las que realizar el citado asiento.

SOLUCIÓN:

A efectos contables, se debe apuntar con la doble contabilidad:

| Debe | | Haber |
|-------|-----------------------|-------|
| 6.000 | Caja a Capital social | 6.000 |

En este caso, la cuenta receptora es la de Caja, ya que en ella es donde se añade la cantidad económica para la actividad de la empresa. Como se ha señalado en el Ejemplo 1.1, esta sería precisamente la única anotación que se utilizaría en el caso de un sistema contable por partida simple: entra dinero en la empresa y se hace constar en la cuenta de Caja.

Sin embargo, al ser obligatoria la utilización de un sistema contable por partida doble, se debe anotar en una segunda cuenta, la cedente. En este caso va a ser una cuenta de patrimonio neto (más adelante se verá su significado), en concreto, la de Capital social. En dicha cuenta se hace figurar la deuda que la empresa tiene con el propio empresario. Como se puede entender, este tipo de deuda es muy distinta de la que la empresa podría tener con un banco, debido a la diferente exigibilidad de ambos tipos de deuda. Por este motivo, esta deuda no se va a contabilizar en pasivo sino en patrimonio neto. En el siguiente apartado se aportan más detalles de estas dos masas patrimoniales

8. Sistemas de registro contable

En el epígrafe de tipos de contabilidad se determinó que hay dos tipos principales, la contabilidad financiera o externa y la contabilidad de gestión o interna, la cual engloba la contabilidad de costes. Pero en realidad, tanto la contabilidad financiera como la contabilidad de gestión son dos facetas distintas del mismo sistema de información.

Es por ello por lo que se tiene que establecer un sistema de registro contable que permita el enlace entre ambas “contabilidades”. De esta forma, según el sistema de registro contable o modelo de enlace se distinguen las siguientes modalidades: **monismo** y **dualismo**.

- **Monismo:** consiste en utilizar el mismo sistema contable para la contabilidad externa e interna, registrando todas las actividades de la empresa en los mismos libros contables. De esta forma, hay un solo plan de cuentas para las dos contabilidades, estando totalmente integradas las mismas. Este sistema presenta varios inconvenientes:
 - El grado de precisión en cada contabilidad es diferente.
 - No coinciden los ritmos de trabajo en los ámbitos interno y externo.
 - El periodo contable en la contabilidad externa es distinto al de la contabilidad interna, normalmente en la contabilidad financiera el periodo suele ser el año, mientras que en la contabilidad interna se analizan periodos más cortos.
 - La información interna y externa tienen diferentes usuarios e interés para la toma de decisiones.
 - Se mezclan conceptos distintos: en la contabilidad interna se utiliza el concepto de costes; sin embargo, en la contabilidad externa el concepto empleado es gasto, y no siempre coinciden ambos conceptos.

Dentro del monismo hay dos modalidades:

Monismo radical: esta modalidad consiste en insertar la contabilidad interna dentro de la contabilidad financiera. En este caso, se integran todas las cuentas en un solo sistema, en el cual se registran, en primer lugar, las transacciones externas y posteriormente las internas, de forma que el resultado se calcula de forma simultánea.

Este sistema se suele utilizar cuando la empresa produce un solo producto y con un solo centro de coste de producción. Cuenta con un único plan de cuentas, principalmente orientado a la contabilidad externa. La contabilidad externa y la contabilidad interna se llevan en los mismos libros, por las mismas personas y con los mismos criterios contables.

Monismo moderado: existe un solo sistema de información contable para la contabilidad interna y externa, pero el desarrollo de la contabilidad interna se realiza estadísticamente fuera del siste-

ma contable. Por lo cual, el proceso de contabilidad financiera se desarrolla como si no existiera la contabilidad interna, y con los datos obtenidos se calculan los costes extracontablemente.

En esta modalidad, el análisis pormenorizado de la formación de los costes y el control de la explotación se realiza de forma extracontable mediante las adecuadas estadísticas de costes, por centros de coste o por productos, al margen del sistema contable. El monismo moderado, respecto al monismo radical, se emplea cuando es necesario un mayor control de la actividad de la empresa debido a la fabricación y venta de productos diferentes y/o de procesos de producción más complejos. Implica un mayor análisis del proceso de la formación de los costes y de los resultados.

- **Dualismo:** esta modalidad se caracteriza por la separación de las contabilidades externa e interna. De manera que la contabilidad de gestión sigue su propio formalismo independientemente de la contabilidad financiera. Igualmente, el proceso de la contabilidad financiera se llevará a cabo formalmente como si no existiese la contabilidad de gestión hasta la etapa de determinación de los resultados y cierre, ya que los datos obtenidos en el proceso de contabilidad interna son utilizados para realizar las anotaciones con las que la contabilidad financiera recoge el valor de las existencias finales y calcula los resultados. El proceso contable dualista requiere la utilización de distintos libros registro de la contabilidad para cada tipo de contabilidad, gestionándose frecuentemente en distintos lugares y por diferentes personas.

Dentro del dualismo existen dos modalidades:

Dualismo radical: en esta modalidad la contabilidad interna y externa son dos contabilidades distintas, no habiendo ningún intercambio o aportación de información entre ellas. Cada contabilidad tiene su propia fuente de información y recogida de datos, esto implica que en ocasiones se duplique el trabajo. Esta separación radical y completa de la contabilidad externa e interna hace perder la visión sistemática y global del sistema de información que constituye la contabilidad.

Dualismo moderado: debido a los inconvenientes mencionados de los sistemas dualistas radicales, la mayor parte de los sistemas dualistas son moderados, en los cuales hay un cierto grado de coordinación y control entre ambas contabilidades. De manera que, son contabilidades diferenciadas, aunque se suministran información entre sí. Existen diferentes modalidades de enlace entre ambas contabilidades:

- Modelo anglosajón: en el cual existe la cuenta de fabricación o “mayor de fábrica” en la contabilidad externa vinculada con la cuenta “mayor general” en la contabilidad interna.
- Modelo francés: también llamado de cuentas reflejas. Por el cual, a través de las cuentas reflejas la contabilidad interna da entrada o refleja en sus libros los elementos que definen la situación de partida para analizar el movimiento interno de valores.
- Cuentas de control: control interno y control externo.

El flujo de información que se produce entre ambas contabilidades es en ambos sentidos. Por un lado, la contabilidad externa suministra a la interna los datos correspondientes a los grupos 6 (compras y gastos) y 7 (ventas e ingresos). Por otro lado, la contabilidad interna suministrará a la externa los datos correspondientes al grupo 3, existencias (inventarios permanentes en contabilidad interna), para que esta los incorpore a sus cuentas anuales (tanto en la cuenta de pérdidas y ganancias como en el balance), siempre y cuando el método o criterio de valoración elegido sea compatible con la normativa de la contabilidad financiera.

Si se confeccionase un diario, toda esta información aparecería recogida en el diario de la contabilidad interna a través de la cuenta de enlace entre las dos contabilidades, que es la de control externo. Este sistema es el que establecía el antiguo Plan General de Contabilidad de 1973, a través de la Orden de 1 de agosto de 1978 por la que se aprueba el texto que desarrolla el grupo 9 del Plan General de Contabilidad, o Contabilidad Analítica, y en el Plan General de Contabilidad de 1990. Sin embargo, en el actual Plan General de Contabilidad de 2007, el grupo 9 está destinado a ingresos

imputados al patrimonio neto. Por lo cual, en el preámbulo de dicho texto normativo se indica que: “... En consecuencia el grupo 9 propuesto en el Plan de 1990 para desarrollar la contabilidad interna debe quedar liberado para dar encaje a las nuevas relaciones contables. Las empresas que opten por la llevanza de una contabilidad analítica podrán utilizar el grupo 0.”

Ejemplo 1.4.: Cuentas reflejas

Si una empresa compra materias primas por un importe de 1.000 €. La contabilidad financiera reflejaría en el libro diario:

| | | |
|-------|-----------------------------------|-------|
| 1.000 | Compras de materias primas a Caja | 1.000 |
|-------|-----------------------------------|-------|

Para reflejar el movimiento interno de valores, en la contabilidad interna se cargará esta cifra a la cuenta de inventario permanente de materias primas. De manera que para completar el asiento utiliza la misma cuenta que en la contabilidad financiera, pero añadiéndole la palabra refleja.

| | | |
|-------|--|-------|
| 1.000 | Inventario permanente a Compras reflejas | 1.000 |
|-------|--|-------|

Cuando este material se haya utilizado para la fabricación de un producto, en la contabilidad financiera no se realizará ningún asiento, pero la contabilidad interna lo referirá al producto.

| | | |
|-------|--|-------|
| 1.000 | Costes de producto a Inventario permanente | 1.000 |
|-------|--|-------|