

Capítulo 1

La contabilidad interna

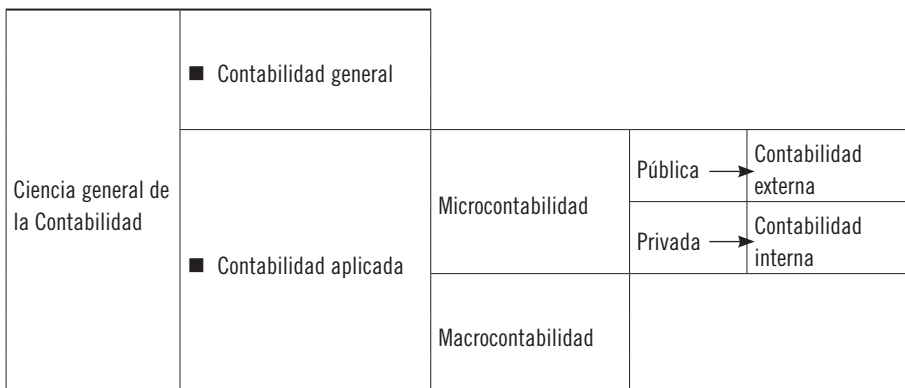
Contenido

1. Concepto de contabilidad de empresa y tipos de contabilidad
2. Diferencias entre la contabilidad externa e interna
3. Transacciones que estudia la contabilidad de costes y serie de cuentas para su captación

1. Concepto de contabilidad de empresa y tipos de contabilidad

La **contabilidad de empresa** es una parte de la microcontabilidad que se ocupa de las unidades económicas de producción, integrando la problemática que deriva de la adopción de una titularidad jurídica, como la que deriva de los aspectos económico-financieros (por las relaciones de la unidad económica con otras unidades económicas) y económico-técnicos (por su actividad en relación con el proceso productivo).

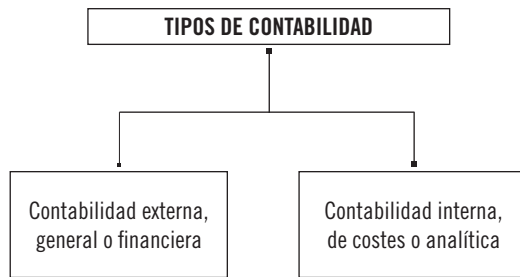
Estas actividades de relación de la unidad económica de producción con otras unidades económicas o con el proceso productivo hacen distinguir entre **contabilidad externa** y **contabilidad interna**.



La contabilidad de empresa, contabilidad interna y contabilidad de costes no son más que denominaciones distintas de un mismo concepto.

Igual ocurre con la contabilidad externa, denominada también general o financiera.

Por tanto, los tipos de contabilidad se pueden dividir en:



En el siguiente epígrafe se presentarán las características de cada tipo de contabilidad, así como las diferencias más destacadas entre ambas.

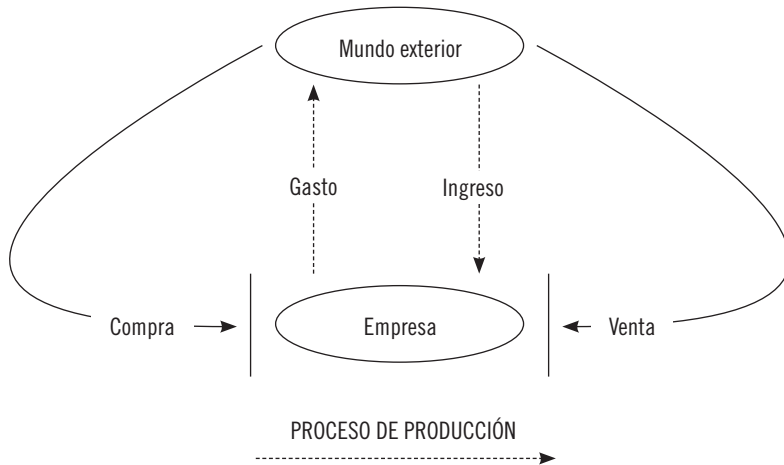
2. Diferencias entre la contabilidad externa e interna

La contabilidad externa e interna no pueden considerarse como dos instrumentos diferentes, sino como dos partes complementarias del mismo instrumento, representando dos subsistemas complementarios del sistema único de la circulación de valores.

Cada unidad económica opera sobre un conjunto de bienes y servicios con el objetivo de aumentar su utilidad y obtener bienes de consumo o medios de producción. Es decir, este proceso se basa en la aplicación y tratamiento de factores o medios de producción para la obtención de productos.

La aplicación de factores y obtención de productos implica relacionarse con cierta unidad económica del mundo externo, aunque se utilicen factores propios. Surge una interacción de la empresa con el mundo exterior: de fuera a dentro (compras) y de dentro a fuera (ventas).

Por tanto, será necesario distinguir los valores que provienen de actos de la unidad económica con el mundo exterior (circulación externa) de aquellos que provienen de la propia actuación de la empresa en sí misma (circulación interna).



Mediante la interacción económica empresa-mundo exterior aparecen cuatro magnitudes fundamentales: compra, venta, gasto e ingreso.



Definición

Compra

Toda adquisición de bienes o servicios, que implica un gasto y obliga a un pago.

Venta

Toda cesión de bienes o servicios, que implica un ingreso y derecho a un cobro.

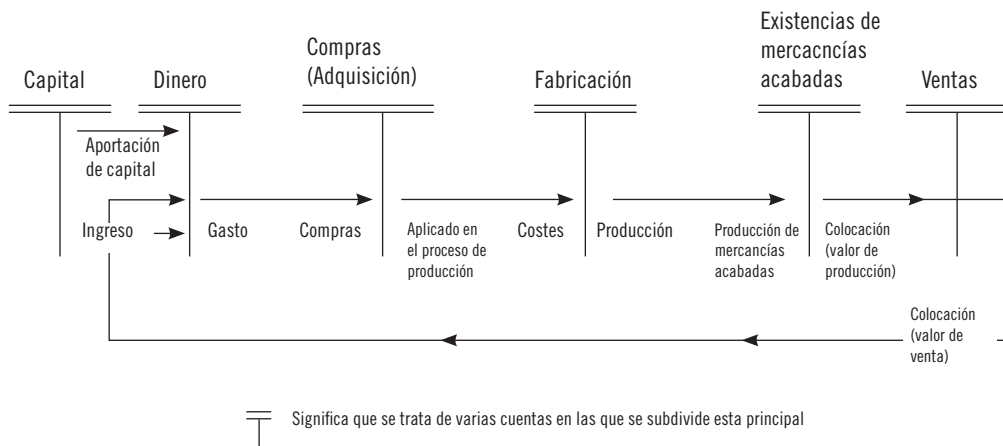
La aplicación y tratamiento de factores genera una corriente de producción, cuyo equivalente monetario es el valor de la producción.

La cesión al mundo externo de toda o parte de la producción de la empresa genera la corriente de colocación (producción colocada), cuyo equivalente monetario está determinado por el valor en coste de la misma: coste de la producción colocada o coste de las ventas.

Análisis y reducción de costes

De forma que las magnitudes flujo en términos reales del proceso de circulación interna de la empresa son: consumo, producción y ventas; y en términos monetarios son: coste, valor de la producción y coste de las ventas.

Todo ello se puede representar mediante el siguiente esquema de la **circulación de valores en la empresa**, que establece el profesor Schneider.



A continuación, se expondrán las características de cada tipo de contabilidad, así como las diferencias más destacables entre ambas.

2.1. Contabilidad externa, general o financiera

La **contabilidad externa** es una rama de la contabilidad aplicada que, con respecto a una microunidad económica, permite en todo momento el conocimiento cualitativo y cuantitativo de su realidad económico-financiera o externa, con el fin específico de conocer la situación de dicha unidad y su evolución en el tiempo.

Esta contabilidad también se denomina **general** o **financiera**. Se encarga de elaborar y suministrar información, expresada en términos monetarios principalmente, a través de los Estados Financieros o Cuentas Anuales (balance,

cuenta de pérdidas y ganancias, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria), destinada tanto a la propia empresa como a agentes externos, terceras personas interesadas por unas u otras razones, en la marcha de la empresa (accionistas, Administración Fiscal, proveedores, entidades financieras, Registro Mercantil, etc.).

Dicha información está en relación con el resultado de ciertas actividades llevadas a cabo históricamente, proporcionando una visión condensada de la organización, considerada como un todo.

La contabilidad general tiene unos principios y criterios muy determinados de obligado cumplimiento para todas las empresas. Cuenta con limitaciones como sistema único de información para la gestión de una empresa.



Ejemplo

Existen magnitudes muy significativas que no aparecen en la cuenta de pérdidas y ganancias, como son el coste de los distintos productos que la empresa fabrica, la rentabilidad de cada uno de ellos, la rentabilidad de las diferentes partes en las que se divide la empresa, el rendimiento de la mano de obra empleada, etc.

Por otro lado, el contenido de la contabilidad externa se concreta en:

- El conjunto de magnitudes implicadas en las transacciones de los actos de **inversión económica** (compras, con su equivalente monetario: gasto), y **desinversión económica** (ventas, con su equivalente monetario: ingreso) de la unidad económica.
- El conjunto de magnitudes implicadas en las transacciones de los actos de inversión y desinversión financiera.
- La corriente de medios financieros formada por los actos de cobro y pago (financiación).

Y los fines de esta contabilidad se pueden concretar en:

- Captación, medida, valoración y representación de la problemática económico-financiera o externa de la estructura circulatoria de la empresa.
- Periodicidad de las magnitudes a efectos del adecuado cálculo y determinación del resultado periódico externo.
- Discriminación del resultado para obtener información respecto de la forma en que se genera.
- Determinación de la situación estructural o neta de la empresa.
- Estudio y fijación de las series de cuentas necesarias para poder cumplir los fines nombrados.

2.2. Contabilidad interna, de costes o analítica

La **contabilidad interna** es aquella rama de la contabilidad aplicada que, con respecto a una microunidad económica, permite en todo momento el conocimiento cualitativo y cuantitativo de su realidad económico-técnica o interna, con el fin específico de permitir el control de la producción y costes de dicha unidad, y medir la eficiencia técnico-productiva de la misma.

Esta contabilidad, como ya se ha nombrado anteriormente, ha recibido distintas denominaciones: **de costes, industrial, analítica y de gestión o explotación.**

La contabilidad de costes es importante para la dirección de la empresa y los responsables de los distintos departamentos (únicamente a los órganos internos de la empresa). Su objetivo es conocer en profundidad cómo evolucionan los diversos costes e ingresos, en base al establecimiento previo de unos presupuestos, así como los motivos de las desviaciones que puedan surgir, y cuáles son las actividades rentables, etc. Es decir, necesita información (expresada tanto en unidades monetarias como unidades físicas) sobre los hechos que se van realizando relacionada a una previsión futura, mediante previsiones en las actividades que se van a realizar y magnitudes relacionadas con ellas (producción que se va a obtener, importe de los costes, importe de los ingresos...), proporcionando una visión detallada bajo la perspectiva de los distintas secciones, niveles de responsabilidad, productos, etc.

Respecto a esta contabilidad, cada entidad tiene plena libertad para establecer aquel sistema que mejor se adapte a sus necesidades.

El contenido de la contabilidad interna está determinado por el conjunto de magnitudes implicadas en las transacciones económicas intraentidad inherentes al proceso productivo de la empresa, constituyendo su problemática principal:

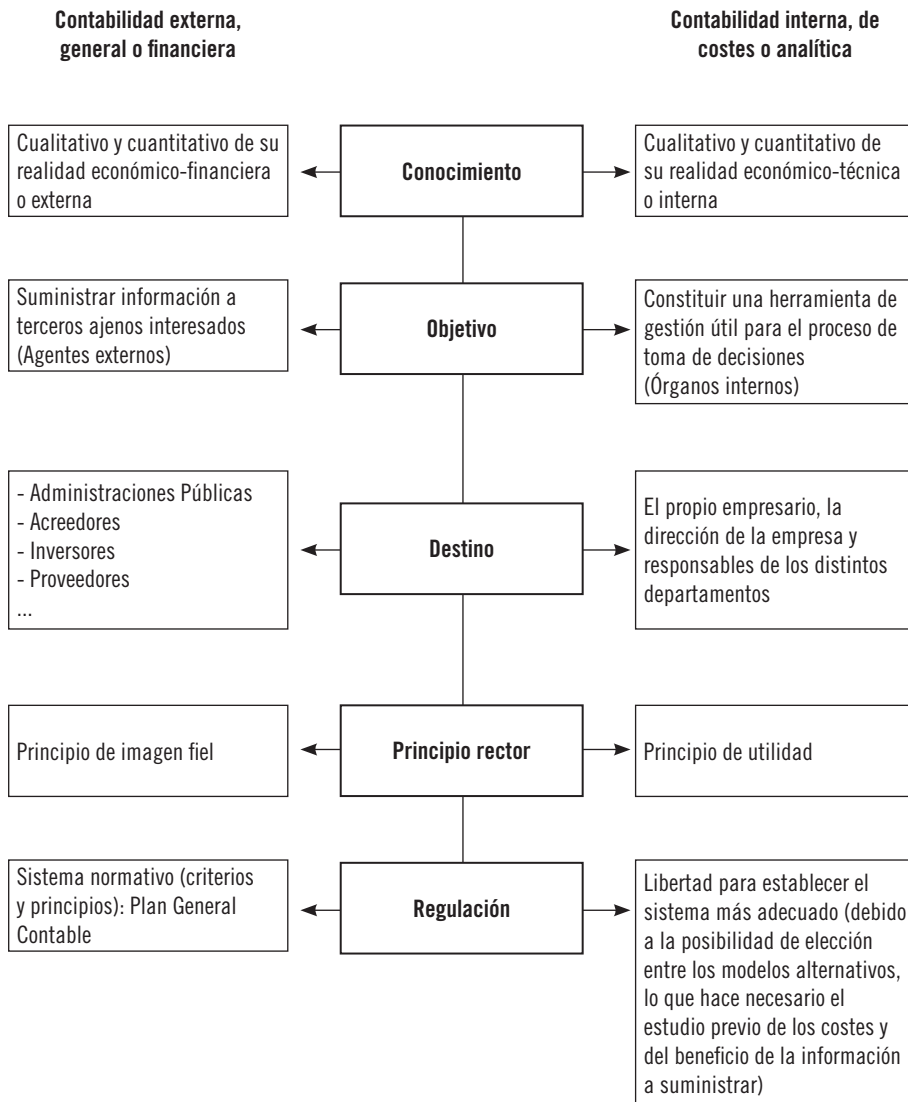
- El consumo de factores (bienes y servicios) necesarios para la producción y su equivalente monetario el coste.
- El cálculo y discriminación de un resultado periódico interno (eficiencia productiva).
- El proceso de elaboración y suministro de información para la planificación económica, el control y la toma de decisiones.

Se consideran fines de este tipo de contabilidad los siguientes:

- Captación, medida, valoración y representación de la problemática económico-técnica o interna de la estructura circulatoria de la empresa, con el fin de que la unidad económica pueda captar convenientemente su sistema de precios internos o propios.
- Análisis y control del proceso de generación de la producción y costes, las dos magnitudes básicas del ámbito interno.
- Cálculo y determinación del resultado periódico interno.
- Discriminación del resultado para obtener información acerca de la contribución de los factores y actividades.
- Estudio y fijación de las series de cuentas necesarias para cumplir los fines nombrados.

Análisis y reducción de costes

En resumen, los aspectos más destacables de cada contabilidad son:





Nota

La **contabilidad general** permite conocer a cuánto ascienden los gastos de personal, suministros, amortizaciones... y los ingresos totales.

La **contabilidad** de costes permite saber cuánto le cuesta a la empresa fabricar cada tipo de producto; de ese coste corresponde una parte al consumo de materia prima, luz eléctrica, de mano de obra, de amortización de la maquinaria... Incluso mediante esta contabilidad se podrá conocer el margen obtenido por la empresa por cada tipo de producto, con el objetivo de determinar cuáles suponen rentabilidad o cuáles provocan pérdida de dinero. Además, esta última contabilidad, dice cómo se distribuyen los gastos de la empresa entre los diversos departamentos (dirección, administración, producción, compras, ventas...).

3. Transacciones que estudia la contabilidad de costes y serie de cuentas para su captación

Una vez delimitados los conceptos de contabilidad externa e interna, se va a ver el funcionamiento del proceso productivo y la problemática a tratar en el ámbito interno.

El mundo económico es el resultado de la vinculación de las estructuras de producción y del consumo, denominadas **transacciones económicas**, cuyos procesos de transferencia y agregación constituyen los fundamentos que definen el conjunto de relaciones entre los elementos del sistema.

Las unidades microeconómicas poseen iguales características, ya que tienen la misma composición y estructura, se concretan en procesos de transferencia y agregación resultantes de transacciones económicas, que forman cuatro subsistemas:

- **Subsistema de financiación (F)**. Comprende las cuentas financieras por su origen o por su aplicación y sus interrelaciones.

Ejemplo:

DD-MM-AA		
Dinero	a	Capital

- **Subsistema de inversión (I).** Supone la aplicación o inmovilización de los medios líquidos obtenidos mediante la financiación.

Ejemplo:

DD-MM-AA		
Compras	a	Dinero

- **Subsistema de producción (P).** La incorporación de las inversiones (factores) para la obtención de bienes y servicios (productos), originará la problemática del subsistema de producción.

Ejemplo:

DD-MM-AA		
Fabricación	a	Compra

- **Subsistema de desinversión (D).** El desajuste de productos, que permite desmovilizar los recursos aplicados al principio del ciclo, constituye el subsistema de desinversión.

Ejemplo:

DD-MM-AA		
Ventas	a	Almacén

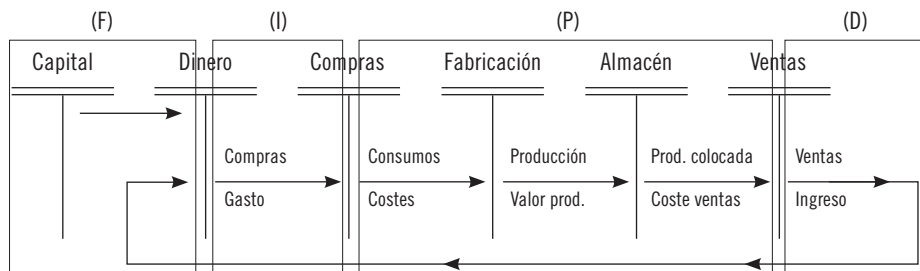
DD-MM-AA		
Dinero	a	Ventas

La consideración de dichos subsistemas genera la posibilidad de desarrollar la contabilidad de dos formas:

1. **Sistema de enlace monista o monismo.** Considera los cuatro subsistemas como un sistema único, utilizando una sola serie de cuentas para la captación, tratamiento y registro de los cuatro subsistemas.
2. **Sistema de enlace pluralista o pluralismo.** Analiza los cuatro subsistemas de forma independiente, y las distintas combinaciones que se puedan dar entre los subsistemas.

En este sistema podrán darse tres posibles alternativas: dualismo, trialismo y tetralismo:

- **Enlace dualista o dualismo:** recoge los cuatro subsistemas en dos grupos. Separa, de un parte, los subsistemas de financiación, inversión y desinversión, contabilidad externa, y de otra, el de producción, contabilidad interna.
- **Enlace trialista o trialismo:** recoge los cuatro subsistemas en tres grupos. De una parte, el subsistema de financiación, de otra, los subsistemas de inversión y desinversión y por último, el subsistema de producción.
- **Enlace tetralista o tetralismo:** recoge todos los subsistemas en cuatro grupos independientes. Subsistemas de financiación, inversión, producción y desinversión.



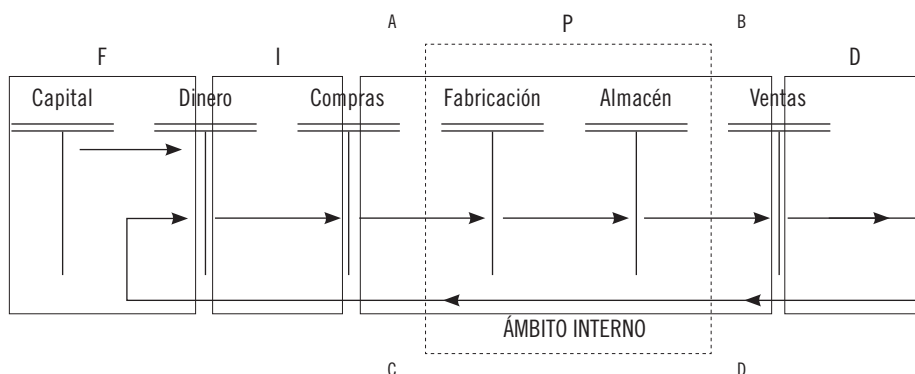
Análisis y reducción de costes

De todos ellos, el único utilizado tanto en la teoría como en la práctica es el enlace dualista o **dualismo**, aquel que agrupa por una parte, financiación, inversión y desinversión, y componen el ámbito externo de la empresa y por otra, agrupa el subsistema de producción, que compone el ámbito interno de la empresa. El registro contable de ambos dará lugar a la contabilidad externa e interna respectivamente.

Este enlace dualista o **dualismo** se limita a las cuentas de compras y ventas, que se superponen a dos subsistemas: inversión/producción, en caso de las compras y producción/desinversión, en el caso de las ventas. El ámbito externo queda configurado por las series de cuentas de Capital, Dinero, Compras y Ventas; y el ámbito interno queda configurado por las series de cuentas de Fabricación y Almacén.

El problema se limita al deber y haber de la cuenta de compras y ventas, ya que no pertenece al mismo subsistema. En un sistema de enlace monista o **monismo** no existe este problema, ya que todos los subsistemas están bajo una sola contabilidad.

Esto lleva a romper la continuidad del esquema de la circulación de valores delimitando el ámbito externo e interno, quedando:

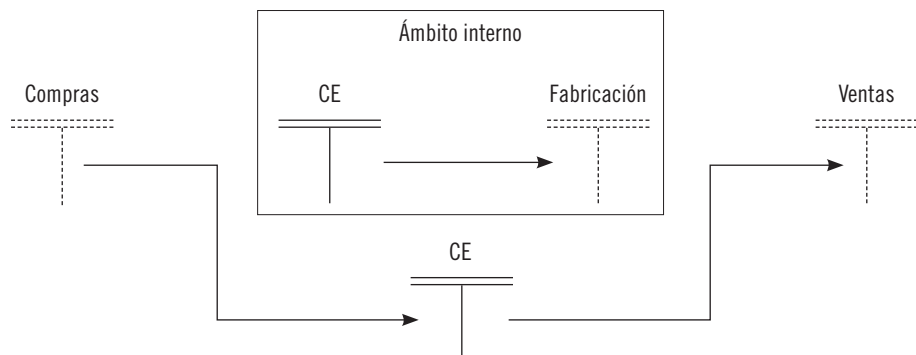


Aunque se han delimitado ambas contabilidades, externa e interna, la relación entre el ámbito externo y el interno se sigue produciendo. A la hora de

representarlo contablemente se combinan en un mismo asiento, cuentas de dos subsistemas distintos.

Por ello, para el desarrollo de cualquier modelo pluralista se precisa de un mecanismo que permite recoger la relación que existe entre los dos ámbitos, pero sin combinar ambas contabilidades. Este mecanismo se denomina **cuentas de enlace o control**.

Las cuentas de enlace en la contabilidad externa controlan los valores imputados al ámbito interno y en la contabilidad interna controlan los valores recibidos del ámbito externo.



Siempre que se relacione ámbito externo con ámbito interno se utilizarán las cuentas de enlace. Entre las cuentas de enlace del ámbito externo y las cuentas de enlace del ámbito interno existe un paralelismo absoluto, pero de signo contrario, y teóricamente deberán coincidir, aunque esto no siempre es así, ya que existen gastos que no son costes y costes que no son gastos.

Los valores que se reciben en el ámbito interno serán los correspondientes al conjunto de factores que intervienen en el ciclo económico-técnico de una determinada unidad, requiriendo una serie de cuentas propias y otras específicas para la captación del coste. Los conceptos fundamentales que concurren en el ámbito interno son tres:

- **Clases de coste.** Responden a la idea de clasificación y recogen todos los elementos o factores productivos que desde el punto de vista económico integran la producción. Pasarán a formar parte del producto o colaborarán en el proceso productivo para la elaboración del mismo. Para la captación de las clases de coste se necesitará una serie de cuentas propias. Dentro de estos, cabe distinguir entre:

- **Relación directa con el producto:** su imputación al mismo será de forma directa sin recurrir a ningún criterio de cálculo. Ejemplo: materiales o mano de obra.
- **Relación indirecta con el producto:** para su imputación al coste debe recurrir a unos criterios. Ejemplo: vigilantes.

Todos estos elementos, mediante la oportuna adecuación, darán lugar a los productos, y tal adecuación se realizará en un espacio determinado que constituyen los lugares o centros de costes.

- **Lugares de coste.** Responden a la idea de localización y pueden ser auxiliares o principales, según si su participación en el ciclo de explotación de la empresa se lleva a cabo de forma directa o a través de otro centro o lugar. Existen cuatro secciones principales:

- Aprovisionamiento o compra.
- Transformación.
- Ventas.
- Administración.

En todas ellas se producirá la homogenización de los distintos factores para su conversión en producto. Para captar todo ello se necesitará una serie de cuentas.

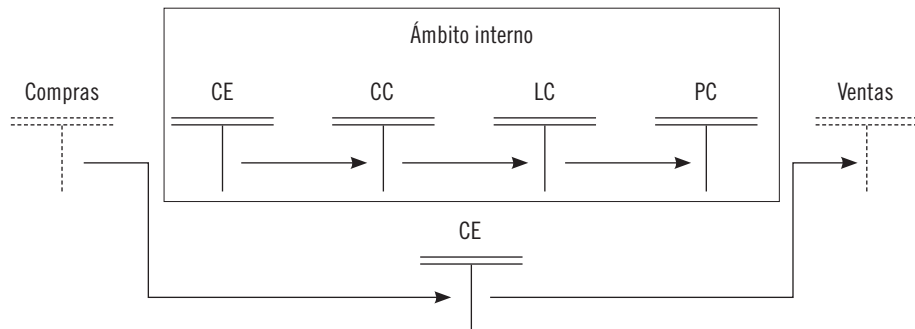
Posteriormente, en función de los métodos de cálculo que en cada caso se apliquen, se procederá a la incorporación del coste de los lugares a los portadores.

- **Portadores de coste.** Responden a la idea de afectación y recogen el coste de los factores incorporados al proceso productivo, previa homoge-

nización en los lugares de coste. En su forma más simple como portador de coste tendría la producción en sus distintas manifestaciones:

- Terminada.
- Semiterminada.
- En curso.

Dependiendo del modelo de organización que se siga, cabe pensar en otro tipo de portador, como el coste de ventas o el coste de administración.



En el supuesto de quedar factores sin consumir, los imputados desde el ámbito interno (existencias) clases, lugares y portadores de costes sumarán el mismo importe, pero clasificados de distinta forma. En el supuesto de quedar excedentes de factores sin consumir, saldrán de nuevo al ámbito externo para figurar en balance en el grupo 3 (existencias). La entrada y salida de existencias de un ámbito a otro se realizará a través de la cuenta de enlace.

El final lógico de todo proceso es la venta de los productos por parte del ámbito externo, con lo que acaba aquí el interés de la contabilidad interna.

