

DE LA CONTABILIDAD DE COSTES A LA CONTABILIDAD DE DIRECCIÓN



CARLOS MALLO RODRÍGUEZ
Catedrático Honorífico de la U. Carlos III
Profesor de Contabilidad de Costes durante 40 cursos
Fundador y Presidente del Instituto Internacional de Costos

1. *Contabilidad de Costes y Contabilidad de Dirección*

La Contabilidad de Dirección (*management accounting*), que se desglosa en Contabilidad Financiera y Contabilidad de Costes, según se expone en la figura 1, completa el paradigma financiero como condición necesaria del mantenimiento y expansión de la empresa, en la medida que se garantizan los fondos financieros para abordar los nuevos proyectos de inversión con los paradigmas comercial, organizativo y estratégico competitivo, consistentes en mantener y aumentar las cuotas de mercado de los diversos productos y servicios respecto a los competidores, lo que implica el mantenimiento constante de la capacidad competitiva de la empresa.

La Contabilidad de Dirección no solo es informativa, sino sustancialmente explicativa, es decir, genera una información detallada o analítica de cómo, dónde y en qué circunstancias alterna-

tivas se generan los resultados, que suponen naturalmente variaciones de patrimonio.

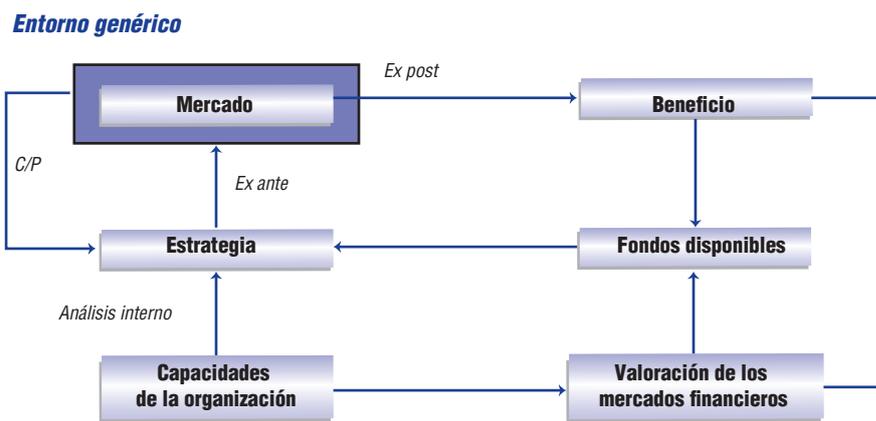
La generación de valor añadido de la empresa influye en la valoración externa de la empresa que realizan los mercados financieros, ya que los inversores tienen en consideración los rendimientos futuros, las capacidades competitivas de los órganos directivos y en definitiva la reputación empresarial.

Pero la creación de valor continuado de la empresa depende de la diferencia entre la rentabilidad que generan los activos menos el coste medio ponderado de los pasivos que utiliza la empresa, siendo la valoración de las expectativas de consecución de beneficios y flujos de tesorería futuros los que mantienen y sustentan el crecimiento potencial del valor de la empresa en los mercados financieros.

Figura 1

Contabilidad de dirección								
EF ₁		Estados financieros anuales				EF ₂		
A ₁	P ₁	Compra de factores de producción	Transacciones externas			Venta de productos y servicios	A ₂	P ₂
	D ₁		Contabilidad financiera				D ₂	
Proveedores		Operaciones			Clientes			
		Contabilidad de costes y control de gestión						
Planes – Programas – Presupuestos – Control presupuestario Cuadros de mando Información para toma de decisiones tácticas y estratégicas								

Figura 2



La Contabilidad de Dirección, por tanto, tiene que interpretar en términos económico-financieros, cuáles son los costes totales asociados a las empresas periodo a periodo, incluyendo todos los costes de oportunidad o implícitos que no puede considerar la Contabilidad Financiera.

Así, el coste medio ponderado de capital, que servirá para calcular el coste de utilización de los activos fijos y circulantes, se calculará como media ponderada entre el coste medio de la deuda y el coste de oportunidad de los fondos propios, calculado a una tasa que sume el tipo de interés sin riesgo, más una prima de riesgo general, más una prima de riesgo específico de la empresa. El excedente adicional que surge de este cálculo es el verdadero beneficio del empresario, el cual se puede explicar, o por unas condiciones de mercado favorable, o por el premio merecido del empresario por lograr una combinación productiva competitiva o una cadena de valor supereficiente.

El marco conceptual de la Contabilidad de Dirección, coincide con el marco conceptual del análisis estratégico de la empresa, que según el profesor Cuervo¹, se expone en la figura 2.

En el que desde un punto de vista global de la gestión estratégica de la empresa, el citado profesor Cuervo concluye:

«Los beneficios obtenidos en el pasado, junto a la valoración de los mercados financieros acerca de los beneficios futuros, determinan los recursos disponibles al alcance de la empresa (tanto internos como externos). El ciclo se cie-

rra mediante la reinversión de los recursos para hacer viables las estrategias futuras. La actividad de la empresa puede entenderse como un ciclo ininterrumpido de generación de recursos, inversión de los mismos mediante una estrategia y cosecha de resultados a través de la cual la empresa consigue beneficios y crecimiento o bien incurre en pérdidas y acaba desapareciendo como tal empresa».

Desde el punto de vista de la Contabilidad de Dirección se deduce que es necesario mantener una información sobre el entorno competitivo de la empresa y sobre la evolución de los mercados, a través de decidir una estrategia que se plasma en los planes, programas y presupuestos empresariales, los cuales tienen que desarrollarse a través de una organización proactiva y eficiente que, en conjunto, logre una serie de beneficios que son los que atraen a los inversores, tanto por la remuneración directa de los dividendos, como por el aumento de cotización de las acciones en las bolsas de valores.

Como el valor del patrimonio de las empresas que cotizan lo fijan los mercados de valores, deberíamos examinar, si los marcos conceptuales de la Contabilidad de Dirección y Contabilidad Financiera convergen en dar una explicación satisfactoria del valor de las acciones.

Del análisis del enfoque subyacente en el marco conceptual de las NIIF se puede concluir que está orientado, en primer lugar, al éxito de los negocios en un entorno competitivo, pero teniendo plena consciencia de que ninguna forma de organización empresarial ni ningún sistema de información son capaces de asegurar el éxito o preservar del fracaso a una empresa inserta en el universo competitivo, por la sencilla razón de

¹ CUERVO. A., y OTROS, *Introducción a la Administración de Empresas*. Biblioteca Civitás de Economía y Empresa, 4.ª edición, Madrid 2002: p. 48.

que el riesgo empresarial lleva inherente el reto de que, aunque el gobierno y gestión de la empresa sean óptimos, existe el riesgo de que aparezca un competidor que mejore sustancialmente las posiciones competitivas y que relegue o expulse las empresas antiguas del mercado.

Sin embargo, de otra parte, observamos que las NIIF introducen en la Contabilidad Financiera la superación del principio de valoración del coste histórico, permitiendo utilizar diferentes criterios de valoración para los activos tangibles, intangibles y financieros. Vemos como el valor contable de la empresa comienza una tendencia de acercamiento a su valor de mercado, y si por otra parte observamos que una de las dos nuevas hipótesis fundamentales de las NIIF es la de la empresa en funcionamiento, podemos concluir que la Contabilidad Financiera empieza un camino de convergencia para que el valor teórico contable de la empresa pueda servir de base para la formación del valor explícito que le asigna el mercado y su consecuencia más definitiva que la Contabilidad Financiera y la Contabilidad de Costes son dos instrumentos convergentes de la Contabilidad de Dirección, que utilizados conjuntamente dentro de los actuales sistemas de información integrados, a través de sucesivas generaciones de software (ERP), que generan modelos separados pero integrados, pueden ser usados por los directivos de la empresa para dirigir y controlar su gestión táctica y estratégica.

2. Costes y Modelos de Costes

Los costes de un producto, un servicio, una tarea, un proyecto o un encargo de un pedido se componen de los costes directos más una parte proporcional de los costes indirectos que la empresa consume para realizar la actividad productiva. Nos referimos a costes directos cuando se puede establecer con facilidad la relación funcional que liga el consumo del recurso con el coste del producto. Costes indirectos, por el contrario, son aquellos que no tienen una relación directa, necesiándose establecer alguna clase de subrogado que realice, de la mejor manera posible, la función de coste transmisor del consumo del recurso al coste del producto o servicio. De esta forma, el problema central de la contabilidad de costes reside en la validez que se confiera al reparto de los costes indirectos. Muchos tratadistas se han dedicado a realizar innumerables cábalas sobre el reparto de los costes indirectos; otros, por el contrario, consideran que el reparto de

estos costes siempre tiene una base arbitraria y que, por tanto, debe renunciarse a toda búsqueda del coste verdadero. La realidad indica que no se ha encontrado ningún método de reparto infalible, ni basado en las relaciones internas ni en los precios de mercado, y que por ello debe renunciarse al conocimiento cierto de los costes a través de un método objetivo, aceptándose que su análisis e investigación tiene una justificación finalista, semejante a la justificación de la existencia de la empresa misma. Bajo este estado de necesidad, y sobre la base de que existen empresas que consiguen sus fines mejor que otras, se debe articular el conocimiento teleológico que se expresa en los diferentes modelos de costes, los cuales, en nuestra opinión, no son mejores ni peores, sino que representan diversos enfoques analógicos de la actuación de la empresa en el mundo real, al efecto de evaluar las diversas alternativas o cursos de acción que puede decidir para conseguir los objetivos establecidos.

Los modelos de costes son los distintos procedimientos utilizados para asignar y acumular los costes de los productos y para calcular el resultado periódico, para controlar la actuación de los responsables de las secciones y actividades para dar información relevante que pueda ser utilizada en la toma continuada de decisiones. Los costes directos, es decir, aquellos que mantienen una relación funcional matemáticamente expresable, no presentan dudas razonables sobre su asignación o reparto sobre el coste de los productos o servicios concretos, pero los costes indirectos, según hemos visto anteriormente, no encuentran una explicación ni una justificación objetiva en su imputación a cada uno de los productos y servicios obtenidos. Así surge la tendencia a renunciar al reparto de los costes indirectos sobre los portadores, asignándolos al periodo como consumo o expiración del mantenimiento de un determinado nivel de la capacidad productiva. La gestión empresarial consiste ahora en lograr una ocupación rentable de la capacidad de producción, lo que representa volver al problema por pasiva, pero no resolverlo, ya que la pregunta sigue siendo: ¿qué productos o conjunto de productos deben fabricarse para obtener el máximo beneficio a corto plazo y la supervivencia a largo plazo? No existe una respuesta segura. Se constata que el problema empresarial no tiene una solución puntual ni única. La contabilidad de costes pretende construir diversos modelos analizando los componentes de los ingresos y costes que, a través de construcciones, destrucciones y reconstrucciones continuas logren la combi-

nación que mejor se adapte a las oportunidades que ofrece el mercado. Este proceso continuo y adaptativo de utilización de los modelos de coste constituye un verdadero campo de investigación y su finalidad es suministrar información sobre el mundo interno de la empresa para proyectarse sobre el entorno externo. La relevancia y utilidad de esta información solo puede valorarse por medio de criterios de finalidad cuando se aplica a organizaciones de conducta racional. Esta racionalidad es la que implica la relación de causalidad, y esto conlleva, en los sistemas teleológicos, al principio de operatividad.

La relación entre factores de coste y objetivos de producción constituye el fundamento de toda actividad económica; luego debe suponerse una implicación de todas las acciones anteriores, presentes y futuras en la racionalidad del logro de los objetivos; por tanto, desde esta perspectiva, la transformación de factores en producto se encuentra ligada por una relación causal, que en los factores directos es explicable de forma concreta y determinista, y en los costes indirectos debe explicitarse mediante métodos de cálculo, *cost drivers* y unidades de obra que trasladen el consumo valorado de factores con el menor grado de indeterminación, sobre el coste de los productos, o en todo caso sobre el coste del periodo. Esta traslación, reparto o imputación de costes debe hacerse de forma eficaz a través del principio de operatividad, que implica la transformación de la relación causal factor-producto en un razonamiento válido para la toma de decisiones.

La contabilidad de costes constituye un análisis multifocal de la realidad económico-financiera empresarial, proporcionando información relevante para diferentes propósitos, basada en la interpretación de las leyes que rigen el comportamiento económico, mediante la metodología contable pertinente, para llegar a *outputs* informativos depurados, expresables en lenguaje común y que sirvan a la dirección para tomar las decisiones más adecuadas entre las alternativas posibles. Este enfoque, en nuestra opinión, debe servir de una vez por todas para romper la dicotomía, difundida aún hoy por muchos autores, entre la visión económica y contable de los costes, ya que a nuestro entender es exactamente la misma, solo que su cuantificación se aborda desde metodologías diferentes.

La contabilidad de costes ha logrado la construcción de diversos modelos de costes a través del método inductivo, desarrollado de forma

totalmente aislada y al margen de la metodología deductiva, elaborada principalmente por los economistas neoclásicos de la Escuela de Viena, conocida como el modelo marginalista. Este modelo deductivo de cálculo de costes, rendimientos y beneficios opera bajo unos supuestos y unas hipótesis que nunca deben dejarse de tener como referencia, y necesita para su aplicación práctica la explicitación de una función o conjunto de funciones operables de la producción concreta de cada empresa, de sus costes asociados y de los resultados, beneficios o pérdidas.

$$x = f(v_1, v_2, v_n, \dots, b_1, b_2, b_n)$$

$$CT_x = cv_x + CF$$

$$B_x = I_x - CT_x = xp_x - cv_x - CF$$

La inaplicabilidad práctica de este modelo, puesta de manifiesto por Naylor y Vernon² entre otros muchos autores, cuando indican que «como instrumento analítico para analizar el comportamiento de la compleja tecnología del moderno proceso de producción, el modelo neoclásico suele carecer totalmente de operatividad», ha obligado a desarrollar el modelo inductivo, representado por la contabilidad de costes que, buscando interpretar las mismas relaciones deterministas que expresa el modelo neoclásico, trata de cuantificar y expresar en cifras concretas las diferentes alternativas empresariales, sabiendo de antemano que no se va a encontrar una información cierta y verdadera, sino que el objetivo se centrará en la explicitación de información cuantificada que acerque el mayor valor o utilidad para la toma de decisiones con el mínimo coste.

Desarrollando sucintamente la secuencia del modelo de contabilidad de costes de gestión, encontramos que consiste en una metodología inductiva de acercamiento al valor de la información, a través de una agregación acumulativa de los consumos necesarios para realizar las actividades y procesos económicos. Esta metodología implica aceptar una pérdida del valor de certeza de la información a través de las diferentes secuencias agregativas del modelo, pérdida que es compensada por la reducción de la indeterminación del conocimiento de la realidad interna y externa de la empresa.

Esta inevitable diferencia del modelo inductivo, unido al abuso de las prácticas de repartos

² NAYLOR, T., y VERNON, J., *Economía de la empresa*, Amorrortu Editores: p. 101.

y sobrepuestos convencionales y arbitrarios de costes, que no se basaban en la estricta interpretación de las leyes económicas, técnicas y sociales que rigen la actividad empresarial, originó una contestación interna entre los propios expertos y profesionales de la disciplina, que originó la ruptura metodológica representada por el planteamiento y desarrollo del *direct costing*, que cuestiona la metodología inductiva de los modelos de contabilidad de costes, según el cual la aproximación agregativa y acumulativa de los costes, ya sea por sus diferentes clases, según los modelos inorgánicos, o por las secciones o procesos de producción en los modelos orgánicos, no aporta ninguna información válida, porque se fundamentan en convenciones carentes de toda base funcional, lógica o científica.

En la superación efectiva de estos supuestos e imputaciones que se hacen a la contabilidad de costes se encuentra la base del contacto necesario entre las dos metodologías contempladas, y en consecuencia, el fundamento para encontrar principios generalmente aceptados en la contabilidad de costes, que forman parte de su marco conceptual. En nuestra opinión, estos principios deben representar, por una parte, una interpretación cuantificada de las leyes económicas, técnicas y sociales que rigen las actividades empresariales, y por otra, deben estar orientadas a conseguir que la metodología destinada a obtener esta información útil para la toma de decisiones tenga las mayores garantías posibles, reduciendo al máximo y contemplando como una restricción más la inevitable arbitrariedad residual que pueda permanecer en un depurado reparto de los costes indirectos, que debe ser tamizado previamente por los criterios de finalidad y relevancia filtrada a través de los principios concatenados de:

Racionalidad → Causalidad → Operatividad

En este contexto del planteamiento previo a la extracción de los principios que puedan ser generalmente aceptados en la contabilidad de gestión, debemos plantear los siguientes supuestos de partida:

Todo modelo de contabilidad de costes, rendimientos, resultados y desviaciones debe basarse, para su construcción, en la interpretación, explicitación y cuantificación de las relaciones o conjunto de relaciones funcionales que se ex-

presan de una forma figurativa bajo la función de producción

$$x = f(v_1, v_2, v_n, \dots, b_1, b_2, b_n)$$

y que, según Schneider, puede expresarse como un proceso lineal o un conjunto de procesos lineales.

Debe entenderse que esta función relaciona toda la actividad empresarial, es decir, los aspectos industriales, comercial, administrativo, financiero, de investigación, etc., utilizando los llamados métodos de cálculo de costes en cada uno de los pasos adecuados, mediante la utilización de subrogados o inductores apropiados, siguiendo el principio de diferenciación que explicita las ecuaciones o combinación de ecuaciones lineales de los procesos productivos y el principio de proporcionalidad por el que el valor de los consumos de factores se traslada al valor económico de los productos y servicios mediante la utilización de unidades adecuadas de relación, llamadas en la literatura portadores de costes, o en el moderno modelo ABC, *cost drivers* o coste transmisores.

Todo reparto o agregación acumulativa que no pueda basarse en relaciones funcionales que se fundamenten en las leyes técnicas de producción, en las leyes sociales de organización y en las leyes económicas de mercado, será desechado y se solucionará mediante la cobertura de estos costes por el margen final del periodo representado por los ingresos menos los costes directa o indirectamente referenciables a estos ingresos, en función de las relaciones antes enunciadas.

Desde el punto de vista económico, estas relaciones funcionales trasladan el consumo de los factores de la producción hasta el coste de los productos o servicios obtenidos, de acuerdo con las relaciones funcionales explicitadas, con la función de costes asociada:

$$Ctx = Cvx + CF$$

donde es fácil calcular los costes variables o directos porque conocemos la relación de transformación exacta y donde se explicita claramente que el problema de los modelos de coste consiste en como trasladar los costes fijos o indirectos.

Con la información conseguida por medio de la aplicación del modelo de costes utilizado, la dirección podrá analizar, interpretar y predecir

la situación interna de la empresa, la cual servirá para contrastar su posición relativa en el mundo externo, esto es, el mercado, a través de la comparación analítica incluida en la siguiente expresión:

$$B_x = I_x - CT_x = \sum xp_x - CT_x = \sum xp_x - \sum xc_{vx} - CF$$

donde B_x es el resultado positivo o negativo del periodo e I_x sus ingresos correspondientes y CT_x que son los costes del periodo debe ser sustituido por la expresión concreta de cada uno de los posibles modelos de costes, entre los que destacamos, como más importantes, los siguientes:

Modelo de Costes Inorgánico

$$B_x = \sum xp_x - CMP - CMOD - GGF - CVD - CA - CF - CNR^3$$

Modelo de Costes Orgánico

$$B_x = \sum xp_x - CMP - \text{Costes secciones principales} - CNR$$

Modelo de Costes por pedidos

$$B_x = \sum xp_x - CMP_{pedidos} - CMOD_{pedidos} - GGF_{pedidos} - CNR$$

Modelo de Costes por procesos

$$B_x = \sum xp_x - CMP_{pp} - CMO_{Dpp} - GGF_{pp} - CNR$$

(pp = producción periodo)

Modelo de Direct Costing Evolucionado

$$B_x = \sum xp_x - C \text{ Variables} - C \text{ Fijos Directos} - C \text{ Fijos Comunes}$$

Modelo de Costes por Actividades

$$B_x = \sum xp_x - \text{Costes a nivel unitario del producto (MP)} - \text{Coste de los pedidos} - \text{Costes de Mantenimiento de la producción} - \text{Costes del Producto} - \text{Costes de apoyo al cliente} - \text{Costes futuros (I+D+I)} - \text{Costes de exceso de capacidad}$$

Este modelo de costes por actividades, que fue lanzado por los americanos Kaplan y Norton, constituye la última moda y para algunos la me-

jor versión de los modelos orgánicos de costes, que, como cualquier variante de modelos de costes, pretende establecer la relación causal entre el consumo de los recursos y el coste de los productos y servicios que constituyen el objeto de venta de la empresa.

En esta última expresión se encuentra cifrado y cuantificado el objetivo genéricamente aceptado de funcionamiento de la empresa, que informa claramente a esta sobre su adaptación en cada momento a las oportunidades de mercado que puede explotar, y que tiene una correspondencia total con el objetivo asignado a la contabilidad de costes, y que, bajo esta perspectiva, se traduce en ofrecer información útil para optimizar el beneficio, lo que se logrará maximizando el ingreso y minimizando el coste.

Aceptando estos supuestos de partida y el objetivo asignado a la contabilidad de costes, podríamos resumir, a modo de punto de partida inicial para el establecimiento de unos principios metodológicos generalmente aceptados en la contabilidad de costes, las siguientes proposiciones:

1. En todo modelo de costes debe perseguirse el máximo reparto y adscripción de costes, siempre que se base en el conocimiento efectivo de las relaciones funcionales que rigen la actividad económica empresarial; es decir, debe hacerse el esfuerzo de aplicar el principio de causalidad en su máxima extensión.

2. Cualquier reparto o adscripción de costes que no tenga una base relativamente aceptable establecida sobre el conocimiento de la relación o relaciones funcionales que lo sustentan, será relacionado únicamente con el margen.

3. La aplicación del criterio de racionalidad económica llevara a obtener solo aquella información cuya utilidad sea superior al coste de generarla.

4. El planteamiento de la información obtenida del modelo de costes se realizará bajo el principio de operatividad de forma agregativa, clasificada en función del conocimiento estimado de su fiabilidad. Por ejemplo, puede considerarse que sobre el primer tramo de los costes directos existe una fiabilidad del 100 por 100, sobre el segundo hasta nivel industrial el X por 100 y sobre el resto el Y por 100. Se estima que esta clasificación mejorará mucho la utilidad de la información.

³ Las siglas significan: CMP coste de materias primas; CMOD coste de mano de obra directa; CGF costes generales de fabricación; CVD costes de ventas y distribución; CA costes de administración; CF costes financieros; CNR costes no repartibles por carecer de relaciones funcionales.

5. El modelo de costes debe estar diseñado para tratar la información dimanante del presupuesto anual y su desglose en estándares individuales, así como para dar una respuesta continuada al grado de utilización de la capacidad productiva.

Estas cinco proposiciones podrían servir de base al desarrollo de un nuevo programa de investigación sobre los principios operativos y generalmente aceptados de la contabilidad de costes, que pueden ser completados con la adecuación de los principios generalmente aceptados en la contabilidad financiera, así como las normas o estándares específicos, cuya aplicación haya sido aceptada en ámbitos económicos o profesionales, debiendo destacarse que, contra una opinión ampliamente generalizada de que la contabilidad financiera tiene una visión y objetivos más amplios que la contabilidad de costes, en nuestra opinión, la esencia de la diferencia estriba en la diferencia del análisis. La contabi-

lidad financiera realiza un examen anatómico-morfológico de la situación de la empresa contemplada a una determinada fecha, mientras la contabilidad de costes realiza el examen fisiológico del cuerpo empresarial, expresando, a través del razonamiento económico correcto, no solo si la fotografía de un momento representa el estado de un organismo sano y con constantes equilibradas, sino también el grado de funcionalidad y adaptación al medio en que se encuentra.

En este orden de ideas, como es hoy día ampliamente admitido, el informe del estado de equilibrio presente y futuro de la empresa examinada es mucho más completo y comprometido desde el punto de vista de la contabilidad de costes. Posiblemente, en un futuro próximo, la auditoría de gestión entrará a formar parte de la opinión que los auditores deban expresar necesariamente en sus informes anuales sobre el *going concern* o probabilidad de que la empresa siga en funcionamiento en el futuro. 