

En aquest tema veurem les línies bàsiques de la comptabilitat de costos deixant entre veure els límits o les fronteres amb altres especialitats de la comptabilitat o de l'economia de l'empresa i que són difícils de definir taxativament ja que el món de l'economia i de l'empresa és canviant i requereix flexibilitat.

1.1 La comptabilitat externa

1.1.1 Evolució del concepte de comptabilitat externa

a) Esquema bàsic comptable:

En primer lloc podem diferenciar entre la comptabilitat general i la comptabilitat aplicada:

- La **comptabilitat general** agrupa els principis generals i teòrics que serviran de base per construir les diferents doctrines comptables, és a dir, *per exemple: quan el Ministeri d'economia i Hisenda decideix aprovar un nou Pla General Comptable* i per realitzar-lo s'ha de basar en els conceptes teòrics de la comptabilitat general.
- La **comptabilitat aplicada** està formada per les aplicacions a una realitat concreta dels esmentats fonaments teòrics. *Per exemple: quan es crea una normativa comptable que decideix que els comptes anuals de l'empresa estaran formats pel balanç, el pèrdues i guanys i la memòria.*

Dins de la comptabilitat aplicada podem distingir entre microcomptabilitat i macrocomptabilitat:

- ♦ La **macrocomptabilitat** es refereix a dades agregades d'una regió, d'un país, d'un estat o d'una unitat supraestatal que tinguin un caràcter socioeconòmic rellevant, és el cas *per exemple: de càlculs de valors com són la renda nacional, el producte interior brut i el dèficit públic*, tot i que les seves dades també són comptables són estudiades per especialistes en teoria econòmica.
- ♦ La **microcomptabilitat** fa referència a petites unitats econòmiques de caràcter públic o privat.

Per tant, és la microcomptabilitat la que ens interessa estudiar i ho podem fer a través de dues vessants la comptabilitat pública i la comptabilitat privada:

- ◇ En la **comptabilitat pública** estem parlant de la comptabilitat que han de realitzar les unitats econòmiques que no tenen ànim de lucre: que han de donar uns serveis o activitats per tal de impulsar millores a la societat. *Seria el cas, per exemple, del pressupost del departament de cultura de la generalitat.*
- ◇ En la **comptabilitat privada** ens referim a una comptabilitat de una unitat econòmica amb ànim de lucre, normalment una empresa que té per objectius la maximització dels beneficis i el creixement d'ella mateixa. *Per exemple: el compte de resultats d'una empresa privada.*

Dins de l'àmbit de la comptabilitat privada podem dividir entre la comptabilitat externa i la comptabilitat interna:

- La **comptabilitat externa** ens explica les relacions de l'empresa amb el món exterior, és a dir, amb altres unitats econòmiques. *Per exemple: l'empresa demana un crèdit.*
- La **comptabilitat interna** relaciona l'activitat de l'empresa amb el procés productiu d'aquesta, per tant, analitza els valors que generen amb l'àmbit intern de l'empresa. *Per exemple: explica la valoració dels factors econòmics*

que han convertit els taulons en una taula.

b) L'activitat comptable bàsica es refereix bàsicament a 4 grans grups:

- Elaboració de la informació: cal **identificar** els fets i, per tant, saber quins són els que poden interessar a l'empresa. Aquets s'han de **quantificar** o sigui donar-los una expressió en unitats físiques. Des d'un punt de vista econòmic i financer també és necessari **valorar**-los, és a dir, donar un valor monetari i, finalment, **registrar**-los, és a dir, anotar-los mitjançant una tècnica en un lloc on es pugui emmagatzema la informació.

Per exemple:

Identificar: Entren unes mercaderies al magatzem.

Quantificar: 20 Kg.

Valorar: 12€ / Kg. 240 €

Registrar: 240 Compres de mercaderies a Proveïdors 240.

•

- Comunicació de la informació: ens caldrà preparar els estats comptables i, per tant, realitzar una sinterització de la informació per poder-la posar en coneixement dels usuaris corresponents. Aquests usuaris poden ser: les **entitats financeres** que volen saber quina és la situació financera de l'empresa, les **administracions públiques** (bàsicament: Hisenda i la Seguretat Social) que necessiten realitzar un control de les operacions que realitza l'empresa, **creditors** perquè es poden preguntar si estan treballant amb clients solvents, **accionistes** volen saber l'estat de la seva inversió, **directius** perquè són els que han de fer funcionar l'empresa i **clients** per conèixer la capacitat de resposta davant d'una demanda.

Per exemple:

Entitats financeres: quan l'empresa vol demanar un préstec i li demanen el balanç de situació dels darrers 2 anys.

Adm. públiques: quan l'empresa ha de presentar la documentació generada durant un període determinat per una inspecció de la seguretat social.

Creditors: quan un nou subministrador de matèria vol saber quina és la situació de l'empresa abans de fer-hi el primer tracte.

Accionistes: quan en una junta general d'accionistes els seus membres demanen un informe sobre els resultats extraordinaris de l'empresa.

Directius: quan aquets volen prendre una decisió important hi ha de tenir els resultats de l'últim any per fer unes previsions per l'any següent.

Clients: quan un client vol saber la situació financera del seu proveïdor per negociar amb ell el descompte comercial.

- Verificació de la informació: cal que des de l'exterior de l'empresa existeixi un control que comprovi i certifiqui que la informació és fiable, aquesta feina la realitzen experts en **auditoria externa** que mitjançant estudis i mostres analitzen si la informació reflexa la imatge fidel de l'empresa. Aquesta expressió prové de la frase anglosaxona true and fair view significa que la informació ha d'ésser certa i més que correcta. Determinades empreses pel seu volum de facturació, de treballadors, de patrimoni

o bé per l'activitat que realitzen tenen la obligació legal d'auditar els seus estats comptables; en d'altres casos encara que l'empresa no estigui obligada legalment, realitza l'auditoria com a signe de transparència tant dels resultats com de la situació financera d'ella, també podria ser que aquesta verificació es realitzés mitjançant personal de la pròpia empresa, llavors estariem parlant **d'auditoria interna**.

Exemple: auditoria realitzada sobre els comptes anuals de l'empresa a petició d'un accionista.

- **Anàlisi i interpretació de la informació:** és la part final i segurament la més important, ja que ens permet prendre decisions. L'anàlisi dels estats comptables sorgeix per la necessitat de respondre a una sèrie de preguntes que es fan els usuaris de la informació, sobretot per aquells que han de prendre decisions en la gestió de l'empresa; així doncs, cal avaluar les dades comptables per interpretar els resultats obtinguts i per conèixer la posició econòmica i financera del patrimoni, tant des d'un punt de vista estàtic (en un moment del temps) com dinàmic (evolució històrica de les dades) La interpretació es la última causa i l'eix central que ha de servir per a la presa de decisions, no és una tasca fàcil perquè significa utilitzar tots els mecanismes que hem anat veient anteriorment i barrejar-los amb altres aspectes de la comptabilitat de l'empresa intentant establir uns criteris de decisió que donat que l'economia és una ciència exacta sinó una disciplina social que està envoltada d'una realitat relativament incerta.

Exemple d'anàlisi de la informació: un directiu se n'adona de que el nivell d'estocs va augmentant cada període sense augmentar el nivell de compres. L'augment d'estocs ve donat per una disminució de producció que és generada perquè hi ha un problema de sortida del producte final cap a l'exterior.

1.1.2 Relació de l'empresa amb el món exterior

Com que em dit que la comptabilitat externa m'ajudava a la circulació de valors entre l'empresa i altres unitats econòmiques, caldrà veure quines operacions es realitzen i com cal definir-les o analitzar-les, per això, caldrà diferenciar entre les operacions externes reals (compres, vendes, despeses i ingressos) i les operacions externes financeres (cobrar i pagar):

- Les operacions externes reals són les que venen donades per transaccions econòmiques sense intercanvi d'unitats monetàries.
- Les operacions externes financeres fan referència a fluxos d'entrada o de sortida de diners líquids.

Per poder avançar una mica més caldrà definir els conceptes fonamentals següents:

- **Compra:** qualsevol adquisició de béns i serveis al món exterior mesurada en termes reals. *Exemple: comprem matèries primeres o paguem als nostres treballadors.*
- **Despesa:** és l'equivalent monetari de la compra. *Exemple: comprem matèries primeres per 1500€, paguem als nostres treballadors per 2000€.*
- **Venda:** és l'adquisició per part del món exterior dels productes que són objecte de l'activitat de l'empresa mesurada en termes reals. *Exemple: venem productes acabats.*
- **Ingrés:** és l'equivalent monetari de la venda. *Exemple: venem productes acabats per 500€.*
- **Cobrament:** és l'entrada de fluxos de diners a l'empresa. *Exemple: cobrem d'un client 100€.*
- **Pagament:** és la sortida de fluxos de diners a l'empresa. *Exemple: paguem a un proveïdor 100€.*
-

1.1.3 Finalitats de la comptabilitat externa

Una vegada hem vist quina és la circulació de valors bàsica en l'àmbit extern de l'empresa és interessant que es coneguin les seves finalitats més importants sense que la següent classificació sigui una relació exhaustiva de les mateixes.

- **Valorar i representar la relació de l'empresa amb el món exterior** per poder donar una mesura econòmica de les operacions que l'empresa realitza amb altres unitats econòmiques.
- **Periodificar les magnituds per arribar a un resultat i pendent determinar el resultat** d'un període mitjançant els estats comptables estàtics (Balanç de situació) o dinàmics (Pèrdues i guanys)
- També es cerca la **determinació de la situació estructural de l'empresa** que implica el coneixement de l'estat patrimonial d'aquesta per analitzar les possibles proporcions o desequilibris que es plantegin.
- La darrera finalitat és obtenir **informació de com s'han generat els resultats i la situació estructural** per a buscar els aclariments amb dades analítiques i addicionals que una informació massa sintètica no ens pogués facilitar (la memòria)

1.2 La comptabilitat interna

1.2.1 Relació de l'empresa amb ella mateixa: circulació interna

Fins ara, hem parlat de magnituds que relacionaven l'empresa amb el món exterior, però és clar que l'empresa aplica uns factors per obtenir uns productes o serveis mitjançant un tractament en el procés productiu, per això necessitem definir una altra sèrie de conceptes que ens aclareixin aquesta circulació interna de valors:

- ◆ **Consum:** qualsevol aplicació de béns o serveis en el procés de transformació característic de l'empresa i mesurat en termes reals. *Exemple: 30kg de metall que havíem comprat i emportat a la fabrica per manipular.*
- ◆ **Cost:** és l'equivalent monetari del consum. *Exemple: 640€ que valen els 30kg de metall consumits.*
- ◆ **Producció:** és la culminació d'un procés transformador de l'empresa que obté un producte elaborat o bé un servei mesurat en termes reals. *Exemple: 25 papereres de metall que hem elaborat després d'un procés productiu.*
- ◆ **Valor de producció:** és l'equivalent monetari de la producció. *Exemple: els 2500€ que valen els factors que hem fet servir per fabricar les papereres.*
- ◆ **Producció col·locada:** és qualsevol transferència al món exterior dels productes o serveis que són objecte de l'activitat de l'empresa mesurada en termes reals. *Exemple: les 23 papereres que hem col·locat a un client com a resultat d'una venda.*
- ◆ **Cost de vendes:** és l'equivalent monetari de la producció col·locada. *Exemple: els 2.300€ que valen les 23 papereres venudes i col·locades.*
- ◆

1.2.2 Esquema del cicle econòmic del professor Schneider

Aquest esquema ha estat utilitzat des de fa més de 50 anys per entendre les relacions i límits entre la comptabilitat externa i la comptabilitat interna, però, principalment per entendre tota la circulació econòmica de l'empresa. L'esquema parteix dels diferents comptes com si representéssim part d'un llibre major que estan interrelacionats mitjançant les seves entrades i sortides de fluxos econòmics i financers (deure i haver)

- ◆ Es comença amb una sortida de capital per part del món exterior (accionistes o entitats de finançament) que per a l'empresa és una entrada de diners.
- ◆ Amb la sortida d'aquest diner es poden adquirir diferents factors (matèries primeres, mà

d'obra) que significarien una entrada en el compte de comptes i que generaria la dualitat compra despesa.

- ◆ A partir de la sortida d'aquests factors, amb l'entrada a la fabrica començaria la circulació de valors amb l'àmbit intern de la empresa representada per el rectangle (a, b, c i d) generant la dualitat consum costos.
- ◆ Més tard, amb la sortida de productes elaborats amb entrada al magatzem de vendes ens situem en la fase de producció valor de producció.
- ◆ Encara dins de l'àmbit intern, la sortida del magatzem de vendes amb l'entrada al comptes de vendes ens genera la dualitat producció col·locada cost de vendes.
- ◆ Les unitats col·locades o venudes estan aquí valorades a preu de cost. Després tornem una altre vegada a l'àmbit extern amb la sortida de valors del compte de vendes amb l'entrada al compte de diners mitjançant la dualitat vendes ingressos; en aquest cas, les unitats venudes ja estan valorades a preu de venda.

A partir d'aquí, el cicle es converteix en un bucle que es pot anar repetint tantes vegades com calgui depenent de les transaccions que es realitzin.

◆

1.2.3 Relacions entre corrents i fons

- ◆ Caldrà conèixer la definició d'ambdós conceptes:
 - ◇ **Corrent:** és un flux que genera la circulació econòmica.
 - ◇ **Fons:** és la acumulació econòmica dels diferents fluxos.

El balanç representa el patrimoni d'una empresa en un moment donat (visió estàtica) Segons la teoria de les estructures tenim un actiu ordenat segons la seva liquiditat (de menys a més) i un passiu ordenat segons la seva exigibilitat (de menys a més) A través d'aquesta imatge estàtica (fons) podrem establir la relació amb la imatge dinàmica de la circulació de valors (corrents) Així, tenim que:

- ◇ **Fons de disponible** = cobraments – pagaments Compte de caixa.
- ◇ **Fons de realitzable cert** = ingressos – cobraments Compte de clients.
- ◇ **Fons de producció acabada** = valors de producció – cost de vendes Compte de productes acabats.
- ◇ **Fons de producció semiacabada i en curs** = cost – valor de la producció Compte de productes semiacabats.
- ◇ **Fons d'un altre realitzable condicionat i el fons de l'actiu fix** s'obtenen respectivament per la diferència entre els corrents de despesa i de cost.
- ◇ **Fons d'exigible** = despeses – pagaments Compte de proveïdors.
- ◇ **Fons de no exigible referit als resultats** = ingressos – valor de col·locació Compte de resultats.
- ◇ **Fons de no exigible referit a les aportacions dels accionistes** = " de les aportacions dels accionistes – " de les retirades de capital que es puguin fer. *Exemple: el compte de capitals.*

1.2.4 Finalitats de la comptabilitat interna

Una vegada, hem vist quina és la circulació de valors bàsica en l'àmbit intern de la empresa és interessant que coneguem les seves finalitats més importants sense que fem una classificació exhaustiva.

En primer lloc la captació, la mesura, la valoració i la representació del cicle intern de

l'empresa, de la forma que l'empresa tingui informació dels seus preus interns.

D'altra banda, l'anàlisi i el control del procés de producció i costos per poder establir quines són les mancances o els beneficis de l'organització interna en referència al desenvolupament dels seus costos.

Un altre aspecte important és el càlcul del resultat periòdic intern, què és aquell concepte que ens indica la rendibilitat i la eficiència interna de l'empresa.

Finalment, la discriminació del resultat intern per saber quins factors i activitats hi han contribuït i de quina forma, cal poder diferenciar cada producte, cada fase de producció, etc.

1.3 La comptabilitat de gestió

1.3.1 Límits entre la comptabilitat interna i la comptabilitat de gestió

En principi, s'hauria determinat que la funció bàsica de la comptabilitat interna era el càlcul del cost de producció, mentre que la informació destinada als usuaris interns formava part de l'anomenada comptabilitat de gestió, però d'altra banda si la comptabilitat de gestió està menys destinada al càlcul i més a la presa de decisions també pot incloure aspectes de la comptabilitat externa. *Per exemple: la interpretació dels estats comptables. Donat això, podríem trobar un altre concepte com és el de la comptabilitat analítica, pensant per aquella branca que analitza la informació comptable externa o interna; el que sembla clar és que estem parlant de diferents noms entre els quals encara podríem afegir el de la comptabilitat directiva que busquen objectius semblants com són: aconseguir una informació econòmica tan en l'àmbit intern com extern, per poder prendre decisions que afectin a la gestió de l'empresa.*

1.3.2 Subministrament de la informació als usuaris interns

Quan abans hem parlat, que aquesta podia ser una diferencia de matis de la comptabilitat de gestió respecte a la comptabilitat interna; en realitat, es volia aclarir que darrera el simple càlcul de valors, hi ha una estratègia i operativa més complexa.

- ◇ Un procés millor de **planificació** que parteix de la idea que cal transformar la informació en acció; és a dir, preveure molts esdeveniments que es produeixen perquè no agafin a la gestió de l'empresa en un fora de joc.
- ◇ El del **control** de la informació comptable interna on s'analitza quina de les planificacions s'han gestionat d'una forma eficient i quins són els marges de rectificació que té l'empresa.
- ◇ Cal entendre que tota aquesta informació només és vàlida si és útil per a la **presa de decisions** i que el procés global comptable és molt més complex del que s'ha vist fins ara.

Tema 1. Evolució de la comptabilitat de costos

–Pàgina 1–

Externa

Interna

Interna

Externa

Privada

Pública

Macrocomptabilitat

Microcomptabilitat

Aplicada

General

COMPTABILITAT