



W
28
(9033)

Documento de Trabajo

9 0 3 3

EL COSTE Y SU DETERMINACION CONTABLE:

CONCEPTOS BASICOS



Eloy Veuthey Martínez

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y EMPRESARIALES.- UNIVERSIDAD COMPLUTENSE
Campus de Somosaguas. 28023 - MADRID

Esta publicación de Documentos de Trabajo pretende ser cauce de expresión y comunicación de los resultados de los proyectos de investigación que se llevan a cabo en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Complutense de Madrid. No obstante, la publicación está abierta a investigadores de otras instituciones que deseen difundir sus trabajos en ella.

Los Documentos de Trabajo se distribuyen gratuitamente a las Universidades e Instituciones de Investigación que lo solicitan. Asimismo, las peticiones personales pueden ser atendidas en la medida en que se disponga de ejemplares en existencia.

Se ruega a las personas e instituciones interesadas en solicitar ejemplares que utilicen el boletín de pedido que figura seguidamente.

DOCUMENTOS DE TRABAJO
Boletín de Pedido.
Nombre de la persona o institución:
.....
Calle: nº
Ciudad:Distrito Postal:.....País:
Solicita una suscripción permanente <input type="checkbox"/>
(sólo Universidades e Instituciones de Investigación) <input type="checkbox"/>
Solicita los Documentos de Trabajo cuyos números se relacionan a continuación: _____

Enviar a:
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad Complutense de Madrid
Vicedecano
Campus de Somosaguas. 28023 MADRID. ESPAÑA.

NOTA

El presente documento de trabajo es resultado de la discusión realizada sobre la ponencia del mismo título en el *Seminario de Estudios para la Docencia de la Contabilidad de Costes* que desarrollan los profesores de esta materia en la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Complutense de Madrid durante el curso 1990-91.

Dicho seminario, que se apoya en una labor previa de investigación, docencia y diseño de aplicaciones prácticas realizada en común por los referidos profesores durante cursos anteriores, tiene por finalidad la formulación de una estructura conceptual integrada de la contabilidad de costes y de una metodología para su docencia en los estudios de licenciatura de la Facultad, incorporando algunas de las contribuciones doctrinales más recientes así como la experiencia profesional de los participantes en el mismo.

En posteriores documentos de trabajo se irán recogiendo los textos correspondientes a otras ponencias que vayan siendo objeto de discusión en este seminario a lo largo del presente curso académico.

INDICE

1. El coste como sacrificio de valores	3
2. El coste como salida de activos	4
3. El coste como consumo de factores	4
4. Magnitud técnica y magnitud económica del coste	6
5. Objeto del coste. Portador de costes	6
6. Sujeto del coste	7
7. Finalidad del coste	8
8. Proceso general para la determinación de los costes	9
9. Criterio básico para la imputación de los costes	11
10. Costes directos y costes indirectos	12
11. Claves de distribución	13
12. Relatividad del coste	15
13. Itinerario contable de los costes	16
14. Diferencia entre los conceptos de coste y de pérdida	20
15. Costes explícitos y costes implícitos	21
16. El concepto de gasto y su relación con el de coste	22

1. EL COSTE COMO SACRIFICIO DE VALORES

Desde una perspectiva general, el coste se define en términos de sacrificio y, más concretamente, como un *sacrificio de valores vinculado a una determinada finalidad*.¹

Así, el coste de un bien o servicio es el sacrificio de valores vinculado a la obtención/prestación de dicho bien o servicio; el coste de una actividad es el sacrificio de valores vinculado a la realización de dicha actividad.² En palabras más coloquiales podemos expresar, pues, el concepto de coste diciendo que es "lo que hay que dar a cambio de algo" o "de lo que hay que prescindir para conseguir una determinada finalidad".

Centrándonos en el ámbito económico-contable (y limitándonos, por consiguiente, a la consideración del coste económico), los valores a que se ha hecho referencia en la anterior definición del coste son cualesquiera bienes, servicios o derechos que tengan un valor económico. El hecho de que un bien (o un servicio, o un derecho) tenga un valor económico *se manifiesta* en la posibilidad de cambiar dicho bien por otro (*valor de cambio*) y, en definitiva, en la posibilidad de cambiarlo por dinero, mercancía que actúa como equivalente general para todas las demás y, con ello, como medida general de valores.³

¹ «Los costes que se originan al realizar cierto acto concreto, como, por ejemplo, el de producir una determinada cantidad de mercancías, son la suma de valores que hay que sacrificar para llevar a cabo el acto; en nuestro ejemplo, para producir la mencionada cantidad de mercancías.» (B. Winding Pedersen, *Los costes y la política de precios*, trad. Aguilar, Madrid, 1952, p.5). Pedersen denomina a esta definición "definición I" (véase la II en nota 9), «de la cual se puede afirmar muy bien que es la definición de los costes más consecuente y verdadera.» (ibidem, p.6). «El coste representa los recursos que han sido o deben ser sacrificados para alcanzar un determinado objetivo.» (Gordon Shillinglaw, *Cost Accounting: Analysis and Control*, 3th ed., Richard D. Irwin, Homewood (Ill.), 1972, p.11; hay traducción española en Ateneo, Buenos Aires, 1977). «En su acepción más general, el término "coste" se emplea en Economía para referirse al valor económico del sacrificio soportado en el proceso de obtención de productos.» (Antonio López Díaz, *Curso de contabilidad interna*, Editorial AC, Madrid, 1989, p.23).

² El empleo de la expresión "vinculado a" (con preferencia a otras como "realizado para" o "necesario para") tiene por finalidad dotar a la definición de coste de la máxima generalidad, dando cabida, en principio, tanto a un enfoque retrospectivo del mismo (sacrificio *realizado*) como a un enfoque prospectivo (sacrificio *a realizar*) y tanto a una interpretación en términos exclusivamente factuales (sacrificio *realizado de hecho*) como a una en términos normativos (sacrificio *necesario*). Se pretende evitar así la discusión de estos aspectos particulares del concepto de coste (que dan origen a diferentes modelos contables para su determinación) en la presente fase del estudio, dirigida al establecimiento de conceptos básicos, es decir, de unos conceptos generales que puedan servir de base común de partida para una gama de desarrollos ulteriores lo más amplia posible.

³ Para un análisis detenido del concepto y manifestaciones del valor (así como de los conceptos de mercancía y dinero), véase Carlos Marx, *El Capital*, libro I, sección primera. Hay traducción española en Fondo de Cultura Económica, México, 1959 (2ª edición revisada).

2. EL COSTE COMO SALIDA DE ACTIVOS

Desde el punto de vista contable, el conjunto de valores económicos propiedad de una empresa constituye su activo (o, en términos netos, su patrimonio). En consecuencia, el coste (sacrificio de valores) se traduce contablemente en una *salida de activos del patrimonio de la empresa*,⁴ si bien esta salida puede ser diferida en el tiempo (apareciendo, entonces, un pasivo). Por otra parte, la referida salida puede afectar sólo parcialmente al activo en cuestión, "erosionándolo", por así decir, pero sin hacerlo desaparecer por completo (es el caso, por ejemplo, de la depreciación del activo fijo por su utilización en el proceso productivo).⁵

Hay que hacer notar, sin embargo (y sobre ello volveremos más adelante: véanse apartados 13 y 14), que el coste no implica una salida neta de activos (es decir, una reducción del activo de la empresa considerado en su conjunto). La salida que se produce con respecto a un activo (o a un conjunto de ellos) tiene como contrapartida la obtención (entrada) de otro u otros activos (valores), sean éstos materiales o inmateriales.⁶

3. EL COSTE COMO CONSUMO DE FACTORES

Una definición muy habitual de la empresa es la que la caracteriza como la unidad económica de producción.⁷ Dicha producción consiste, expresándolo en su forma más general, en la obtención de valores (zapatos, frigoríficos, servicios médicos, servicios de transporte, ...)

⁴ O en una *no-entrada* si, como veremos después (apartado 15), planteamos la cuestión en términos de costes de oportunidad.

⁵ En atención a ello, podría ser quizá más preciso hablar del coste como de una reducción de activo (que alcanzaría su grado extremo con la desaparición completa del mismo). Véase, no obstante, el párrafo siguiente.

⁶ Reaparece aquí el concepto de sacrificio *vinculado a una determinada finalidad* que se recogía en el apartado anterior: el coste es un sacrificio *a cambio de algo*; un sacrificio de valores para obtener otros valores.

⁷ Desde luego, éste es sólo uno de los aspectos que cabe considerar en la empresa. Sin abandonar el enfoque económico, podríamos mencionar también, por ejemplo, su función como ámbito de generación y distribución de rentas. No obstante, es la vertiente de la producción la que nos interesa en relación con el concepto de coste (aparte de que, probablemente, los demás aspectos o funciones económicas de la empresa derivan precisamente de su carácter de unidad de producción).

a partir de otros valores (materiales, trabajo, maquinaria y herramientas, energía eléctrica, ...). Desde esta perspectiva, la actividad de producción de la empresa puede describirse como una actividad de transformación de valores: los valores incorporados a unos bienes determinados o, expresándolo de otro modo, los valores económicos que *revisten la forma* concreta de esos bienes (tela, hilo y botones, por ejemplo), pasan a incorporarse a otros bienes diferentes, es decir, *pasan a adoptar una forma nueva* (camisas, por ejemplo).⁸

La empresa sacrifica, pues, unos valores en el proceso de transformación con el fin de obtener otros valores. Los primeros (los valores sacrificados) reciben la denominación de *factores* (o, con expresión importada del inglés, *inputs*); los segundos (los valores obtenidos) se designan con el término de *productos* (o *outputs*). En consecuencia, el coste del producto (sacrificio de valores vinculado a su obtención) puede definirse también en términos de *consumo de factores*, ya que ésta es la forma concreta que adopta el referido sacrificio de valores en el proceso de producción de la empresa.⁹

Nótese, empero, que esta definición del coste tiene un ámbito de aplicación más restringido que las anteriores, puesto que corresponde en particular a la esfera de la producción. Puede ser aplicada, como hemos visto, al coste de un producto ("consumo de factores vinculado a su obtención") y también al coste de una actividad u operación de la empresa ("consumo de factores vinculado al desarrollo de dicha actividad u operación") o al de un centro o departamento de la misma ("consumo de factores vinculado al funcionamiento de dicho centro o departamento"); pero no puede ser aplicada, en cambio, al coste de los propios factores, ya que éste no se origina en el proceso de producción.

⁸ «Desde el punto de vista económico, la operación de producción aparece como la transformación de unas mercancías en otras, o, más generalmente, de unos valores en otros, operada por el sujeto económico que la lleva a cabo.» (Moisés García García, *Economía de la producción y contabilidad de costes*, Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1984, p.46). «La empresa puede ser considerada en este sentido como un ámbito de transformación de valores. La empresa es un mundo en el que los valores están sujetos a metamorfosis.» (Ángel Sáez Torrecilla y Gerardo Gutiérrez Díaz, *Contabilidad de Costes*, UNED, Madrid, 1987, p.8.). Dejamos de lado en la presente exposición el aspecto cuantitativo de la magnitud del valor incorporado a unos y otros bienes para centrar nuestra atención exclusivamente en el aspecto cualitativo.

⁹ Es frecuente citar en este sentido la "definición II" de Pedersen: «Se entiende por costes el consumo valorado en dinero de los bienes y servicios necesarios para la producción que constituye el objetivo de la empresa.» (H. Winding Pedersen, *Los costes y la política de precios*, trad. Aguilar, Madrid, 1952, p.5).

4. MAGNITUD TECNICA Y MAGNITUD ECONOMICA DEL COSTE

El coste está integrado, como hemos visto, por un conjunto de valores (activos, factores) de naturaleza heterogénea (materiales, trabajo, energía eléctrica, etc.). La medida de estos valores en las unidades que les son propias o específicas de cada uno (por ejemplo, kilogramos de material, horas de trabajo, kilowatios-hora de energía eléctrica) constituye la *magnitud técnica del coste*.

Para hacer sumables estos elementos heterogéneos en una cifra única de coste que pueda ser objeto del análisis económico-contable, es menester expresarlos en una unidad común a todos ellos. En una economía dineraria, la unidad generalmente utilizada para este fin es la unidad monetaria: el sacrificio de valores, salida (o no-entrada) de activos o consumo de factores (que constituyen el coste, según las definiciones que hemos visto) es objeto de una valoración en dinero, obteniéndose así la *magnitud económica del coste*.

En su aspecto técnico, pues, el coste está constituido por los valores (activos, factores) *concretos* que se sacrifican (madera, trabajo, etc.); en su aspecto económico, en cambio, el coste es el *equivalente monetario* de los mismos.¹⁰ En la definición del coste como magnitud económica, se prescinde, por lo tanto, de la naturaleza física específica de los elementos que lo integran para atender exclusivamente a su carácter de *materializaciones de valor*.

5. OBJETO DEL COSTE. PORTADOR DE COSTES

Una vez establecido el concepto de coste, pasemos a ocuparnos de la determinación del mismo. La primera pregunta que podemos plantearnos a este respecto es ¿el coste ... de qué?. En efecto, no es posible abordar la determinación del coste en abstracto; en las definiciones de

¹⁰ «En un sentido real las cantidades de factores de producción consumidas en el proceso de obtención de los productos constituyen los costes del mismo; pero en un sistema de economía dineraria, más que las magnitudes reales consumidas, interesa considerar desde el punto de vista económico y contable, la expresión monetaria de las mismas, y éste es el auténtico concepto económico de coste. El coste será, pues, la expresión monetaria del consumo de factores productivos necesario para la obtención del producto.» (José María Fernández Pirla, *Economía y gestión de la empresa*, ICE, Madrid, 1981, p.307).

coste que hemos visto en los apartados anteriores se ha establecido siempre una vinculación entre el sacrificio de valores o el consumo de factores y algo que se obtiene a cambio del mismo, cuyo coste es, precisamente, el mencionado sacrificio de valores o consumo de factores (o, en tanto que magnitud económica, su equivalente monetario). En otras palabras: *el coste es siempre el coste de algo*.¹¹

Este "algo" cuyo coste se pretende determinar es lo que se denomina en contabilidad de costes el *objeto del coste*, y, como hemos podido ir viendo a lo largo de la exposición anterior, puede ser de naturaleza diversa (un producto, un centro, etc.), dependiendo del aspecto o aspectos que interese analizar en cada caso.

Cuando dicho objeto del coste es un producto, en el sentido de *output* de un proceso de transformación que hemos visto antes, recibe la denominación específica de *portador de costes*. Dado que el proceso de transformación de valores desarrollado por la empresa puede estar compuesto por varias fases u operaciones sucesivas (que constituyen otros tantos procesos elementales de transformación), el concepto de portador de costes no se limita exclusivamente al producto final que resulta de dicho proceso considerado en su conjunto, sino que se aplica también a los productos obtenidos en cada una de las fases u operaciones que lo componen (los denominados *productos intermedios* o, en términos contables, *productos semiterminados*). Para distinguir ambos tipos de portadores de costes, se suele designar a los primeros con la denominación de *portadores finales* y a los segundos con la de *portadores intermedios*.

6. SUJETO DEL COSTE

Una segunda cuestión que hemos de plantearnos a la hora de determinar el coste es ¿el coste ... para quién?. Si, como veíamos en el apartado anterior, el coste es siempre el coste de algo, no cabe duda de que también *el coste es siempre el coste para alguien*. Este "alguien"

¹¹ «Una idea que está en la cúspide de la teoría de la Contabilidad de Costes fue expuesta por Cole, diciendo que se olvida con demasiada frecuencia que no hay costes en abstracto, es decir, que no hay meros costes, porque un coste es siempre el coste de algo.» (Ángel Sáez Torrecilla y Gerardo Gutiérrez Díaz, *Contabilidad de Costes*, UNED, Madrid, 1987, p. 34.).

que realiza el sacrificio de valores (o el consumo de factores) a que aludíamos en la definición del coste, es lo que denominamos el *sujeto del coste*.

La identificación del sujeto del coste tiene trascendencia en la cuantificación del mismo. Pensemos, por ejemplo, en una empresa cementera: el planteamiento será diferente según queramos determinar el coste del proceso de producción de cemento para la empresa o lo queramos determinar para la comunidad en la que ésta está enclavada y que ve afectada o destruida su vegetación como consecuencia de los residuos lanzados a la atmósfera por aquélla. O en el coste del servicio militar obligatorio: evidentemente su cuantificación no será la misma para la Administración del Estado que para las personas que deben cumplir el mismo, ni para el conjunto de la sociedad a que pertenecen.

En el ámbito de la contabilidad de la empresa rige, como es sabido, el denominado *principio de entidad*; es, por tanto, en función del mismo como debemos determinar el sujeto del coste: la empresa. Sin embargo, en empresas complejas o descentralizadas o en empresas integradas en grupos la aplicación del principio de entidad (y, por consiguiente, la determinación del sujeto del coste) puede no resultar una tarea tan fácil en la práctica, particularmente si tenemos en cuenta que probablemente sea de interés establecer diferentes sujetos del coste según el aspecto o problema que se desee analizar.

7. FINALIDAD DEL COSTE

Cabe preguntarse también, cuando se va a proceder a la determinación del coste, ¿el coste ... *para qué?*. Es decir, ¿qué finalidad se persigue con la determinación del coste (o de los costes)?.

No vamos a extendernos comentando las diferentes aplicaciones que puede tener el cálculo de los costes en la empresa, desde la valoración de activos y la cuantificación del resultado hasta la evaluación de la eficiencia interna de la empresa o de una parte de la misma, pasando, por ejemplo, por el establecimiento de la política de precios, la programación de la producción o la toma de decisiones de inversión.

Lo que queremos señalar aquí (y que, en parte, quedó apuntado ya al final del apartado anterior) es que tal vez no puedan (o no deban) utilizarse los mismos datos de costes para todos los usos a que pueden destinarse los mismos en la empresa. De hecho, ésta es la postura mantenida con carácter general en la teoría de la contabilidad de costes, resumida en la frase (tan frecuentemente repetida) «diferentes costes para diferentes propósitos». La finalidad concreta para la que se pretenda calcular un coste es, pues, un dato relevante que afectará a la determinación del mismo.

8. PROCESO GENERAL PARA LA DETERMINACION DE LOS COSTES

Una vez que se haya establecido el marco básico para el cálculo de los costes (finalidad y sujeto del coste), el proceso de determinación de los mismos debe comenzar necesariamente por un análisis detallado del proceso económico de transformación de valores que se realiza en el ciclo de explotación de la empresa (en otras palabras: del proceso de obtención y distribución del producto), identificando las diferentes actividades u operaciones de transformación que lo integran y las relaciones existentes entre ellas.

El análisis de la actividad es la base ineludible para la determinación de los costes en la empresa. No son los productos en sí los que originan los costes, sino las actividades realizadas para su obtención. Es en la realización de dichas actividades donde se consumen los factores y, por consiguiente, donde surge el coste. Así pues, el coste se vincula primariamente con dichas actividades y sólo por intermedio de ellas con los productos resultantes de las mismas. Y lo mismo puede decirse si se toma como objeto del coste un centro: son las actividades desarrolladas en el mismo las que originan el coste. Todo cálculo del coste exige un análisis previo de la actividad en la que se origina el mismo.

Sobre la base de este análisis de las actividades que integran el proceso de transformación de valores en el ciclo de explotación de la empresa, el proceso de determinación de los costes puede ser esquematizado como sigue:

19) Identificación de los objetos de coste que resulten relevantes para la finalidad que se persigue, incluyendo no sólo los que vayan a ser utilizados directamente en relación con la misma, sino también todos aquéllos cuyo coste sea necesario o conveniente conocer para la determinación del de los primeros. Por ejemplo, si en una fábrica de zapatos deseamos conocer el coste de cada uno de los modelos con el fin de establecer los precios de venta, deberemos determinar previamente el coste de todos los productos intermedios o *productos semiterminados* (cuero cortado, etc.) que se obtengan en las diversas fases que componen el proceso de fabricación de los zapatos en dicha empresa. Y, para ello, será probablemente necesario, a su vez, determinar los costes de los diferentes talleres en que esté dividida la fábrica.

20) Identificación, periodificación, clasificación, cuantificación y valoración de los factores consumidos (o a consumir) para cada uno de los objetos de coste que se hayan establecido, lo que significa:

a) delimitación de los elementos de coste (consumos de factores) en que haya incurrido la empresa durante el período objeto de estudio (identificación y periodificación), clasificación de los mismos en las categorías que en cada caso resulten apropiadas según la finalidad para la que se realice el cálculo, y cuantificación o medida de los consumos (magnitud técnica del coste);

b) valoración de dichos consumos en unidades monetarias (magnitud económica del coste); y

c) atribución de los costes a los objetos de coste a que correspondan (operación que comentamos en los apartados siguientes)

9. CRITERIO BASICO PARA LA IMPUTACION DE LOS COSTES

Utilizando una acepción amplia del término, denominaremos *imputación* a la operación indicada en la letra c anterior, consistente en atribuir los costes a sus respectivos objetos de coste, cualesquiera que éstos sean. No obstante, hemos de señalar que con cierta frecuencia se reserva este término exclusivamente para la atribución de los costes a los portadores, utilizándose entonces el término *localización* para referirse a la atribución de los costes a los centros. E incluso en ciertos casos, se restringe aún más la significación del término *imputación*, utilizándolo para hacer referencia exclusivamente a la atribución de los costes indirectos y denominando *afectación* a la de los costes directos.¹²

Pero, más allá de consideraciones terminológicas, la cuestión fundamental que interesa destacar es que dicha atribución o imputación de costes *debe tener significación económica*. El criterio básico a seguir para ello, que denominamos *criterio de causalidad*, puede ser expresado como sigue: *los costes deben imputarse a aquéllo para lo cual se incurra en ellos*, es decir, al objeto de coste que los causa. Se trata, pues, de identificar, para cada uno de los consumos de factores que realice la empresa, la finalidad a la que se destina el mismo e imputar los costes en consonancia con ello.

Este *criterio de causalidad* es, ciertamente, una tautología, puesto que está contenido ya en el propio concepto de coste como sacrificio de valores *vinculado a una determinada finalidad*; sin embargo, no es improcedente formularlo de manera expresa, pues se olvida o desatiende con cierta frecuencia en la práctica empresarial y, por otra parte, habrá de servirnos de guía para abordar en los próximos apartados las dificultades que veremos que puede plantear la imputación de los costes.

¹² Los conceptos de coste directo y coste indirecto se definirán en el próximo apartado.

10. COSTES DIRECTOS Y COSTES INDIRECTOS

Algunos elementos de coste (es decir, algunos consumos de factores), están claramente vinculados a un único objeto de coste (a un centro determinado, a un portador concreto, etc.); pero otros son comunes a un conjunto más o menos amplio de ellos, no pudiéndose medir por separado el consumo que corresponde a cada uno.

Los costes que pertenecen a la primera de estas dos categorías se conocen con la denominación de *costes directos*: consumos de factores que pueden imputarse en condiciones de certeza absoluta a un objeto de coste determinado, por existir una medida individualizada del consumo que corresponde específicamente a dicho objeto de coste. Por ejemplo: en una empresa de confección se controla individualizadamente la cantidad de tela consumida para la fabricación de camisas; el coste de la tela es, en este caso, un coste directo de las camisas.

Con el término de *costes indirectos* se designan, por contra, los consumos de factores que corresponden en común a dos o más objetos de coste; existe una medida global del consumo, pero no una medida de la parte que corresponde a cada uno por separado. Por ejemplo: en la empresa de confección anterior se fabrican simultáneamente en un mismo taller camisas y blusas; el coste del encargado del taller (que se ocupa de la programación y el control del trabajo que se realiza en el mismo) es un coste indirecto de producción de ambos artículos: su vinculación con el proceso de fabricación de los mismos está clara y su importe total se conoce, pero no existe una medida del trabajo dedicado por el encargado del taller a las camisas y a las blusas por separado.

Establecidos los conceptos de coste directo y de coste indirecto, debemos aludir inmediatamente a la relatividad de esta clasificación. Un coste no es directo o indirecto en un sentido absoluto, sino siempre con respecto a algo; concretamente, con respecto al objeto de coste que en cada caso se esté considerando. Según cuál sea el objeto considerado, un mismo elemento de coste puede ser directo o indirecto. Por continuar con el ejemplo de la empresa de confección que hemos utilizado antes: veíamos que el coste del encargado del taller era un coste indirecto *con respecto al producto* (las camisas y las blusas); sin

embargo, es un coste directo *con respecto al taller* donde ambas se confeccionan.

Otro aspecto de la relatividad de esta clasificación se pone de manifiesto si consideramos, por ejemplo, el coste de la energía eléctrica utilizada en el referido taller. ¿Se trata de un coste directo o indirecto con respecto al taller?. No puede dársele una respuesta apriorística a esta pregunta: depende del sistema de control que la empresa tenga establecido para dicho elemento de coste (la energía eléctrica); si tiene instalado un contador divisionario en el taller, será un coste directo (existe una medida individualizada del consumo que se realiza en él); si dispone únicamente de un contador general para toda la empresa, será un coste indirecto (existe sólo una medida global para la empresa en su conjunto).

El criterio para la clasificación de un coste como directo o indirecto no reside en la naturaleza del mismo, sino en la existencia o inexistencia, en la empresa concreta que se esté analizando y con respecto al objeto de coste que se esté considerando, de un sistema de medida individualizada de los consumos. La existencia o inexistencia de tal sistema puede, desde luego, estar condicionada por la naturaleza del coste (imposibilidad técnica de establecerlo), pero lo está también por consideraciones de índole económica: tal vez el coste del mismo sea desproporcionado en relación con las ventajas que reportaría o con el importe del coste a medir. La observancia del *principio de economicidad* en la determinación de los costes (es decir, la consideración del "coste de calcular los costes") es una norma básica de conducta en el diseño de un sistema práctico de contabilidad analítica, que puede incidir, como vemos, en el tratamiento de un coste como directo o indirecto.

11. CLAVES DE DISTRIBUCION

Para imputar un coste indirecto a los diferentes objetos de coste a los que es común, es preciso proceder a una estimación o medida indirecta del consumo que corresponde a cada uno de ellos. Se denomina *clave de distribución* a la variable de referencia que sirve de base para dicha medida indirecta del consumo y en función de la cual se imputa,

por lo tanto, el correspondiente coste indirecto.

Por ejemplo: si en la empresa de confección a que nos hemos venido refiriendo, la jornada de trabajo es la misma o similar en todos los talleres, una clave de distribución para la imputación del coste de la energía eléctrica a los mismos podría ser (en ausencia de contadores divisionarios que permitan una medida directa del consumo) la potencia instalada en cada taller. Otros ejemplos de claves de distribución podrían ser los metros cúbicos para la imputación de los costes de calefacción o el tiempo de funcionamiento de las máquinas (si éstas son similares) para la de los costes de mantenimiento de las mismas.

Las claves de distribución pueden ser de muy diversa naturaleza, incluyendo tanto variables propiamente dichas (por ejemplo: las horas trabajadas) como parámetros que se mantienen constantes en la empresa durante largo tiempo (por ejemplo: la superficie ocupada), y pueden venir expresadas tanto en unidades físicas (o técnicas) como en unidades monetarias. Por otra parte, pueden referirse a un único elemento de coste individual (como la energía eléctrica) o a una agrupación más o menos amplia de ellos (como el conjunto de los costes indirectos de fabricación). Pero para cumplir correctamente con su cometido deben conjugar dos requisitos fundamentales: representatividad y operatividad.

El requisito de **representatividad** consiste en que la clave de distribución ofrezca efectivamente una medida indirecta (o estimativa) del consumo del correspondiente factor o conjunto de factores de coste y no una mera base arbitraria de reparto. Para que la imputación de costes tenga significación económica, debe atenderse, como vimos en el apartado 9, a lo que hemos denominado *criterio de causalidad*, y ello tanto para los costes directos como para los indirectos. La utilización de una clave de distribución ha de entenderse como una alternativa a la medida directa del consumo por no ser ésta posible o por resultar antieconómica; como una forma de suplir dicha medida en la búsqueda de idéntico objetivo: imputar los costes a aquéllo para lo que se incurra en ellos.

El requisito de representatividad exige, pues, que exista relación entre la variable elegida como clave de distribución y el consumo del correspondiente factor o conjunto de factores de coste.

Ahora bien, esta relación puede ser mayor o menor y, por consiguiente, la representatividad no es algo absoluto (del tipo sí/no), sino una cuestión de grado. La medida rigurosa del grado de representatividad de una determinada clave de distribución es materia propia del análisis estadístico, por lo que no nos extenderemos aquí sobre este particular.

Por su parte, el requisito de **operatividad** hace referencia a la necesidad de que la aplicación en la práctica de la clave de distribución elegida no entrañe más dificultades de las que pretende resolver y a que la misma tenga un coste razonable, es decir, un coste proporcionado a la relevancia en la empresa del coste o conjunto de costes a los que se vaya a aplicar la referida clave y, asimismo, a la mejora en la información que se derive de ella. Como se ve, este requisito no es sino una manifestación del principio general de economicidad en la determinación de los costes al que se aludió en el apartado anterior. Como consecuencia del mismo, puede suceder que entre dos claves de distribución cuyos grados de representatividad se consideren suficientes, no se elija la que lo tenga mayor, si la otra resulta más operativa. O que, en ciertos casos, se renuncie incluso por completo a la imputación de determinados costes de escasa relevancia económica en la empresa.

12. RELATIVIDAD DEL COSTE

La cifra que se calcule para un concepto de coste determinado no es una *verdad absoluta*, válida con carácter general. Por el contrario, está sujeta a un conjunto de condicionantes que le confieren únicamente un valor relativo.¹³ A lo largo de los apartados anteriores hemos podido ir viendo (aunque de pasada) los diferentes factores que motivan la relatividad de las cifras de coste; el presente apartado tiene por objeto situar en primer plano este aspecto y ofrecer una recapitulación de dichos factores:

¹³ «El coste no es una magnitud inequívocamente determinada, y ésta es una idea que debemos tener permanentemente presente.» (José María Fernández Pirla, *Teoría Económica de la Contabilidad*, ICE, Madrid, 1974, p.213).

- * **Sujeto del coste.** Como hemos visto en el apartado 6, el coste será diferente según cuál sea el sujeto del coste que se considere.
- * **Finalidad del coste.** Asimismo dependerá de la aplicación a que se destine su cálculo, dando lugar, como se comentó en el apartado 7, a «diferentes costes para diferentes propósitos».
- * **Medida del consumo.** Aunque la relatividad es una condición que puede predicarse con carácter general de toda medida, en determinados elementos del coste se acentúa particularmente. Por ejemplo, en relación con la amortización del inmovilizado, la medida de la porción de vida útil consumida no es sino una estimación aproximativa, cuya mayor o menor validez sólo se conocerá cuando dicha vida útil llegue a su término.
- * **Valoración.** No es preciso insistir en la relatividad que todo proceso de valoración conlleva. Aun utilizando una misma base de valoración (por ejemplo el coste histórico) y una misma medida del consumo, pueden obtenerse diferentes valoraciones y, por consiguiente, diferentes costes, según el criterio que se aplique (coste medio ponderado, FIFO, etc.).
- * **Costes indirectos.** Finalmente, la existencia de costes indirectos, con la consiguiente utilización de claves de distribución es otro factor más de relatividad en la determinación de los costes, como hemos tenido ocasión de ver en el apartado 11.

13. ITINERARIO CONTABLE DE LOS COSTES

Contablemente, el destino de todos los costes es la cuenta de resultados. La actividad de la empresa, que es la que origina sus costes, tiene como objetivo final la generación de unos ingresos que permitan la obtención de un beneficio. De acuerdo, pues, con el *criterio de causalidad* al que se ha venido haciendo referencia reiteradamente en los apartados anteriores, los costes deben imputarse a los ingresos, ya que la empresa incurre en aquéllos para la obtención de éstos. El instrumento contable en que se plasma esta imputación de los costes a los ingre-

tos es la cuenta de resultados, a la cual deben trasladarse, por tanto, todos los costes (y todos los ingresos) de la empresa.

Esta afirmación general, válida si consideramos la totalidad de la vida de la empresa en su conjunto, desde su constitución hasta su liquidación, necesita, sin embargo, ser matizada cuando tomamos en cuenta la variable tiempo; es decir, cuando —de acuerdo con el *principio de especialización de ejercicio*— nos planteamos la determinación periódica del resultado. El proceso de transformación de valores en que consiste, en esencia, la actividad de la empresa, requiere un cierto tiempo, más o menos largo, para ser llevado a cabo (el denominado *período de maduración* de la empresa) y solamente al final del mismo se generan los correspondientes ingresos y se reconoce contablemente el beneficio (*principio de realización*). Mientras no se produzcan dichos ingresos y, consiguientemente, se registren en la cuenta de resultados, no se trasladan tampoco a la misma los costes en que se ha incurrido para la obtención de aquéllos (*principio de correspondencia*). Así pues, los costes no pasan a la cuenta de resultados de una forma instantánea; transcurre un cierto tiempo (el período de maduración) desde que la empresa incurre en ellos hasta que desembocan finalmente en la cuenta de resultados.

Durante este tiempo, los costes permanecen contablemente en el activo de la empresa. En efecto, no existen más que dos destinos posibles (y alternativos entre sí) para todas las magnitudes contables: el balance de situación y la cuenta de resultados. Todas las cuentas que no se recojan en el balance de situación figurarán necesariamente en la cuenta de resultados y viceversa; y tratándose de costes, su lugar en el balance es el activo, puesto que constituyen aplicaciones de fondos.

Ello puede verse de una forma muy simple atendiendo a la propia mecánica de la contabilidad de la empresa. Al final de cada ejercicio, se procede, como es sabido, a un cierre generalizado de cuentas que se realiza en dos fases. En una primera fase, conocida generalmente con el nombre de *regularización*, se cierran todas las cuentas denominadas *de diferencias* (o *cuentas de gestión*) vertiendo sus saldos en la cuenta de resultados. Acto seguido, mediante el denominado *asiento de cierre*, se cierran todas las restantes cuentas, cuyos saldos

pasan al balance de situación.

Lo anterior pone de manifiesto el papel del balance como un instrumento para la periodificación de los costes; y más aún, como el único instrumento de periodificación existente. En efecto, aunque, como acabamos de ver, se realicen *dos cierres de cuentas* al final de cada ejercicio, al comienzo de cada uno se formula, en cambio, *un único asiento de apertura*: el de las cuentas de balance. El balance es la única conexión contable que existe entre dos ejercicios sucesivos; el único medio, por tanto, de trasladar cuentas de un ejercicio a otro posterior. Lo que sucede, en el fondo, es que de los dos cierres mencionados sólo uno es definitivo: el de las cuentas de diferencias, cuyo contenido ha llegado ya a su destino final: la cuenta de resultados. El otro es sólo un cierre provisional y, en realidad, meramente formal; inmediatamente vuelven a abrirse de nuevo estas cuentas, las cuales se irán trasladando de un ejercicio al siguiente hasta que llegue el momento de volcarlas en resultados.¹⁴

Esta incorporación de costes al activo —que se conoce con las denominaciones de *capitalización de costes* o de *activación de costes* y que, como hemos visto, es el medio para la periodificación contable de los mismos— responde también, por otra parte, a la lógica económica. Como sabemos, el coste es un sacrificio de valores a *cambio de otros valores*, un consumo de factores *en el proceso de producción de bienes*; desde un punto de vista económico, pues, la contrapartida de un coste es siempre, en primer lugar, la obtención de un activo. Más adelante,

¹⁴ Desde esta consideración del balance como instrumento de periodificación al servicio de la determinación del resultado, planteamiento desarrollado principalmente por Eugen Schmalenbach en su obra *Die Dynamische Bilanz* (cuya primera edición se publicó en 1919; hay traducción española de la decimoprimer edición: *Balance dinámico*, Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, 1953) y por Gino Zappa en *Il reddito di impresa* (Giuffrè, Milán, 1950; no hay traducción española, aunque puede verse una exposición de sus concepciones en José María Fernández Pirla, *Teoría económica de la contabilidad*, ICE, Madrid, 1974, pp.124-130), se vuelve plenamente inteligible la presencia en el activo del balance de partidas como *gastos de constitución*, *gastos de formalización de deudas* y otras similares, las cuales tienen difícil explicación desde una perspectiva patrimonialista del balance. Pues, ¿qué sentido puede tener la inclusión en el mismo de activos sin valor de realización (*activos ficticios* se les denomina, es decir, falsos activos), los cuales no representan valor patrimonial alguno?. Naturalmente, desde un punto de vista patrimonialista, no tiene ningún sentido. Sólo lo adquiere cuando se considera el balance como un instrumento de periodificación, en el que se recogen aquellas partidas cuya repercusión en resultados se difiere para un período posterior.

Por otra parte, este enfoque ofrece también una justificación para el tan frecuentemente denostado principio del coste de adquisición: si de lo que se trata es de trasladar costes a la cuenta de resultados de un ejercicio futuro, serán dichos costes, lógicamente, los que deban llevarse al activo del balance, no otra cosa. El problema no radica en el principio del coste de adquisición, sino en pretender hacer del balance el *jolly joker* de la baraja contable, un comodín que sirva simultáneamente para los más diversos propósitos.

cuando este activo realice su capacidad de generar ingresos, se compararán los mismos con el correspondiente coste para determinar el resultado (beneficio o pérdida) obtenido. Por consiguiente, el itinerario que siguen los costes puede ser esquematizado como sigue:¹⁵

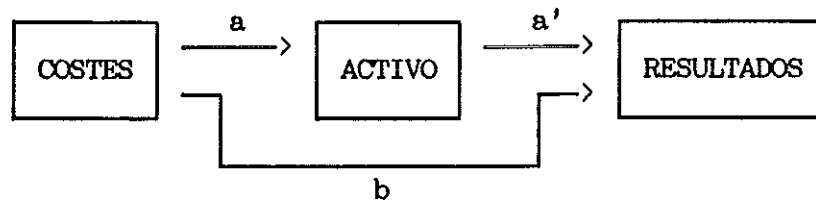


Este itinerario puede establecerse, con carácter general, para todos los costes de la empresa, incluso para aquéllos que tienen como contrapartida la adquisición de valores no inventariables. En este caso, ciertamente, se producirá sólo un paso fugaz, instantáneo, por el activo, ya que se consumen y desaparecen en el mismo momento de su adquisición; pero desde el punto de vista conceptual en ambos casos se ha obtenido un activo (un contravalor) y la diferencia reside únicamente en la velocidad con la que se consume el mismo. Consecuentemente, también en el plano contable formal pueden recibir el mismo tratamiento, cargándose todos los costes a cuentas de activo y abonando después éstas a medida que se produzca el consumo del bien que representan.¹⁶

En la práctica contable usual, sin embargo, se aplica la ley de eliminación de cuentas en los casos en que adquisición y consumo se producen simultáneamente y se prescinde, por tanto, de contabilizar estos costes en cuentas de activo (las cuales, si se hiciese, deberían ser cargadas e inmediatamente abonadas por el mismo importe). El anterior esquema representativo del itinerario de los costes se convierte, pues, contablemente en el siguiente:

¹⁵ Añadamos, como aclaración al esquema, que la permanencia de los costes en el activo puede ser más o menos larga y que, dentro del mismo, pueden cambiar de forma varias veces antes de pasar a la cuenta de resultados. Por ejemplo, los costes incorporados a las materias primas pasarán a incorporarse a los productos en curso y semiterminados en los distintos estadios del proceso de fabricación y, finalmente, a los productos terminados antes de ser trasladados a la cuenta de resultados.

¹⁶ Debo este enfoque a unas observaciones realizadas hace tiempo sobre el particular por Pedro Rivero Torre.



Se establece así una diferenciación de los costes en dos categorías: *costes vinculados al activo* (los que siguen el itinerario a-a') y *costes vinculados al tiempo* (los que siguen el itinerario b) o, como también se les denomina (aunque estos términos pueden inducir a confusiones, pues se utilizan también con otros sentidos), *costes del producto* y *costes del período*. Los primeros afectan al resultado del período en el que se vendan los productos obtenidos con esos costes (o de manera general: en el que, por cualquier motivo, salgan del patrimonio de la empresa los correspondientes activos); los segundos, en cambio, inciden en los resultados del mismo período en el que se incurre en ellos.

14. DIFERENCIA ENTRE LOS CONCEPTOS DE COSTE Y DE PERDIDA

Como se ha venido reiterando a lo largo de los apartados anteriores, el coste es un sacrificio de valores a cambio de la obtención de otros valores. Cuando esta contrapartida no existe, no cabe hablar propiamente de un coste, sino de una *pérdida*. La diferencia entre un coste y una pérdida reside, pues, en la existencia o no (respectivamente) de una contraprestación para el sacrificio de valores. Ejemplos de pérdidas serían el incendio de un edificio de la empresa o el robo o destrucción de maquinaria. Una pérdida, al contrario de lo que sucedía con los costes, representa para la empresa una salida *net*a de activos.

Como puede apreciarse, la diferencia entre coste y pérdida es muy clara en el terreno conceptual. Sin embargo, en su aplicación práctica a casos concretos sucede con cierta frecuencia que la divisoria entre ambos no resulta tan nítida. Tómesese, por ejemplo, el caso de las diferencias de inventario o el de las diferencias en arqueo. Podemos clasificarlas como pérdidas, ya que no se advierte, en principio, ninguna contraprestación para las mismas. Sin embargo, dentro de ciertos

límites cuantitativos, cabe considerarlas también como componentes del coste normal de funcionamiento de la empresa: puede argumentarse que tales diferencias sugieren inevitablemente como consecuencia de dicho funcionamiento; no se pueden eliminar sin paralizar también el proceso productivo y son, por consiguiente, sacrificios de valores vinculados necesariamente al mismo y, por lo tanto, costes. Ahora bien, ¿cuáles son esos "ciertos límites cuantitativos"? Su establecimiento entraña, inevitablemente, una carga de subjetividad y, en consecuencia, un factor más de relatividad en la determinación de los costes.

15. COSTES EXPLÍCITOS Y COSTES IMPLÍCITOS

Se denomina *coste explícito* al que se pone de manifiesto mediante una transacción. Por ejemplo: el coste de las materias primas, calculado a partir de la factura del proveedor (más, en su caso, la del transportista, etc.), es un coste explícito. Un coste explícito remite siempre para su medida a un pago (o a un conjunto de ellos), sea éste simultáneo, anticipado o diferido en el tiempo.

Casi todos los recursos utilizados en la actividad empresarial tienen un coste explícito (se adquieren mediante el pago de un precio), y éste es el que se recoge en la contabilidad a los efectos de valoración de activos y determinación del resultado.¹⁷ Pero pueden existir casos en que no ocurra así. El que más habitualmente se pone como ejemplo es el de los recursos financieros autogenerados por la empresa: no se obtienen en el mercado mediante precio y no tienen, por lo tanto, coste explícito. Su coste sería un *coste implícito*:¹⁸ un coste que no se

¹⁷ Esto es válido fundamentalmente para la contabilidad general; en el ámbito de la contabilidad de gestión, en cambio, pueden ser pertinentes otros enfoques en la determinación de los costes, según la naturaleza de los problemas a analizar y de las decisiones a tomar.

¹⁸ Decimos "sería" porque cabe discutir si se puede hablar de un coste de los recursos propios (y, en general, de los recursos financieros) como un componente más de los costes de la empresa. La respuesta más generalizada actualmente en la doctrina, tanto económica como contable, es afirmativa; pero se han formulado también opiniones discrepantes (véase, por ejemplo, Erich Schneider, *Contabilidad Industrial*, trad. Aguilar, Madrid, 1968 (42 ed.), p.38). La cuestión de fondo, sobre la que no nos extenderemos aquí, está en la definición de la divisoria entre costes y beneficios (o, enfocándolo de otro modo: en la definición de la entidad *empresa*), cuestión que ha sido abordada desde las más diversas perspectivas, habiéndose llegado incluso al extremo de eliminar por completo dicha divisoria («me parece que el mejor procedimiento consiste en definir el coste total como idéntico al ingreso total;» Milton Friedman, *Teoría de los precios*, trad. Alianza, Madrid, 1966, p.185).

pone de manifiesto mediante una transacción y que, en consecuencia, no es medido por un pago. Otro ejemplo típico de coste implícito es el del trabajo que realiza, sin asignación de salario, el empresario individual "empleado" en su propia empresa.

El principal problema práctico que plantean los costes implícitos es, naturalmente, el de su cuantificación. Una posibilidad sería medirlos por el coste que tendrían esos mismos factores si se adquiriesen en el mercado. Otro planteamiento habitual es el que remite para ello al concepto de coste de oportunidad: lo que se podría obtener con dichos factores si en lugar de utilizarlos en la empresa se empleasen en el mejor de los usos alternativos. Pero, tanto en un caso como en otro, se trata siempre de una medida hipotética¹⁹ y difícil de precisar,²⁰ por lo que lo más habitual en la práctica empresarial es excluir los costes implícitos del modelo contable formal y utilizarlos únicamente como comparativo en el análisis del rendimiento económico de la explotación.²¹

16. EL CONCEPTO DE GASTO Y SU RELACION CON EL DE COSTE

El término *gasto* es, como se sabe, de uso normal en contabilidad (y en otras disciplinas) en relación con la utilización de recursos y la determinación del resultado. Dado que éste es asimismo el marco general en el que hemos venido empleando el término *coste* a lo largo de toda la exposición anterior, parece conveniente dedicar también algún espacio a la consideración del concepto de gasto como concomitante del de coste.

El término *gasto* es polisémico: tiene diferentes significados

¹⁹ Obsérvese que viene expresada por un condicional: el coste que tendrían *si* se adquiriesen en el mercado; lo que se podría obtener *si* se empleasen en el mejor de los usos alternativos.

²⁰ ¿Cuál es el coste al que se podría obtener en el mercado, por ejemplo, el trabajo del empresario individual *autoempleado*? O ¿cuánto podría obtener este empresario trabajando (el *mismo* trabajo) en otra empresa?

²¹ Sin embargo, se han desarrollado modelos contables que incluyen también los costes implícitos. Un ejemplo en España es el Grupo 9 del Plan General de Contabilidad aprobado por Orden de 1 de agosto de 1978 (BOE de 22 de septiembre), que es, al propio tiempo, una muestra de las dificultades que entraña esta tarea.

en diferentes contextos y para diferentes autores. Las tres acepciones principales del mismo se pueden enunciar de la manera siguiente, con la que se expresan sus relaciones con el concepto de coste:

1. el gasto como coste de los factores adquiridos;
2. el gasto como coste de los factores consumidos;
3. el gasto como "coste expirado".

1. La primera es la acepción del término *gasto* en la contabilidad macroeconómica (contabilidad nacional) y en la contabilidad pública (en su vertiente presupuestaria), así como en la de ciertas entidades privadas de carácter administrativo (comunidades de vecinos, etc.), aunque algunos autores (particularmente norte- y centro-europeos) la han aplicado también a la contabilidad de la empresa.²² De acuerdo con este enfoque, el *gasto* se define como *equivalente monetario de una compra*,²³ midiéndose, en consecuencia, por el coste de los factores adquiridos (más concretamente: por su coste explícito) y distinguiéndose, entonces, dos categorías dentro del concepto general de *gasto*: *gastos corrientes* o *gastos consuntivos*, si corresponden a factores que se consumen en el mismo ejercicio en el que se adquieren; y *gastos de inversión*, en caso contrario.

2. En el ámbito de la contabilidad empresarial, sin embargo, es más común, al menos en España, no considerar como *gastos* los arriba denominados *gastos de inversión*. Así, por ejemplo, la adquisición de maquinaria no se conceptúa en la contabilidad de la empresa como *gasto*, sino como *inversión*, entendiéndose este concepto como contrapuesto al de *gasto* y no como contenido en él (al contrario de lo que sucedía en la concepción anterior). El hecho económico que determina el *gasto* es, entonces, conforme a esta segunda acepción, el consumo de factores y no su adquisición; estableciéndose, por consiguiente, una correspondencia con el coste de los factores consumidos.

²² Véase, por ejemplo (por citar dos clásicos), H. W. Pedersen, *Los costes y la política de precios*, trad. Aguilar, Madrid, 1952, pp.7-8; o Erich Schneider, *Contabilidad industrial*, trad. Aguilar, Madrid, 1968 (4ª ed.), p.6.

²³ Se excluye de este concepto la adquisición de activos financieros, que, desde el punto de vista económico (al margen de la consideración que pueda tener en el plano jurídico), no es propiamente una compra, sino una mera colocación de dinero (operación análoga, por tanto, a su ingreso en una cuenta bancaria).



3. Finalmente, en el área de influencia anglosajona (y, por lo que a nuestra lengua se refiere, en la América de habla española) se acostumbra a caracterizar el gasto como "coste expirado". El planteamiento es el siguiente: cuando la empresa adquiere bienes o servicios (factores) incurre en un coste; cuando este coste desemboca finalmente en la cuenta de resultados (es decir: cuando "expira"),²⁴ se produce el gasto. Gasto es, pues, según esta tercera acepción, el coste imputable a la cuenta de resultados del ejercicio, contraponiéndose, entonces, los conceptos de gasto y de activo.

Cada una de las acepciones arriba comentadas hace corresponder el gasto, como hemos visto, a un *momento* diferente del proceso de formación-imputación de los costes: adquisición de los factores, consumo de los mismos e imputación a resultados. Ahora bien, esta correspondencia no debe entenderse necesariamente como identidad entre las magnitudes correlativas de gasto y de coste. El término *gasto*, en contabilidad, se utiliza preferentemente en relación con el ámbito externo (contabilidad general o financiera), en tanto que el término *coste* es más propio del ámbito interno (contabilidad analítica o de costes). Pueden existir, por ello, diferencias entre gasto y coste, derivadas del hecho de que ambas contabilidades (general y analítica) no tienen los mismos objetivos ni, por tanto, los mismos planteamientos.

Estas diferencias se conocen generalmente con el nombre de *diferencias de incorporación*: diferencias cualitativas o cuantitativas entre las magnitudes de gasto (contabilidad general) y de coste (contabilidad analítica); o, de manera más amplia, entre las partidas utilizadas para la determinación del resultado en una y otra contabilidad, ya que tales diferencias se pueden extender también a la vertiente de los ingresos. Un ejemplo típico de diferencia cualitativa entre gasto y coste es el de los costes implícitos: pueden incorporarse al cálculo de los costes (son, en rigor, costes), pero no constituyen, en ningún caso, *gasto*²⁵. Un ejemplo, igualmente típico, de diferencia cuantitativa es el de las amortizaciones: pueden computarse por distintos importes (pues sirven a distintos fines) en el ámbito externo y en el interno.

²⁴ Véase apartado 13.

²⁵ El concepto de *gasto* (como el de *coste explícito*) remite siempre en última instancia a un pago.