

## **ANÁLISIS DE LA CONTABILIDAD DE COSTES EN LAS GRANDES EMPRESAS DE CASTILLA Y LEÓN**

GALLEGO ALVAREZ, Isabel  
BRIO GONZALEZ, Esther B. del  
Area Economía Financiera y Contabilidad.  
Universidad de Salamanca.

### **1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.**

La contabilidad de costes y de gestión debe ser concebida como un instrumento fundamental para garantizar un conocimiento suficiente de la realidad de la empresa de cara a la toma de decisiones a corto y largo plazo por parte de sus gestores.

Sin embargo, al no ser obligatoria su presentación a los usuarios externos, no es posible conocer con exactitud si las empresas realizan o no dicha contabilidad interna. Tampoco conocemos de la existencia de otros trabajos empíricos relativos a la práctica en las empresas de nuestra comunidad de este tipo de contabilidad.

Este trabajo trata de suplir esta carencia, realizando un estudio empírico sobre la implantación de la contabilidad de costes, centrándonos en las grandes empresas industriales de nuestra región. Para ello, se ha enviado un cuestionario a dichas empresas, con preguntas que abarcaban cuestiones relativas a la actividad de la empresa, tipo de producción, valoración de inventarios, diferenciación de centros de actividad.

También tratamos de analizar el grado de conocimiento de nuevas técnicas en contabilidad de costes y de gestión, o grado de implantación de los costes estándares, y otros aspectos de interés para derivar conclusiones sobre el grado de desarrollo de la contabilidad de costes en nuestras empresas.

A pesar de que el grado de respuesta no ha sido muy elevado, nuestras conclusiones pueden ser contrastadas con los resultados obtenidos en trabajos similares.

### **2. SITUACION ACTUAL EN ESPAÑA.**

En los últimos años el desarrollo de la contabilidad de costes y de gestión en España ha sido muy importante debido a la investigación realizada por distintos profesionales

tanto en el ámbito público como privado.

No obstante, los estudios empíricos que se han realizado a nivel nacional sobre la aplicación empírica de la contabilidad de costes y de gestión en las empresas españolas no han sido muy numerosos. A ello ha contribuido el hecho de que las empresas muestran una gran reserva a la hora de dar información relativa a los datos que puede aportar la contabilidad interna. Reserva debida a que esta información no es exigida por la ley, y en muchos casos puede tener un mayor valor estratégico para la empresa.

Uno de los estudios que más datos ha aportado sobre la implantación de la contabilidad de gestión en España es el realizado por un grupo de profesores universitarios de contabilidad, publicado por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), donde además de analizar el grado de conocimiento de ciertos principios y documentos de contabilidad de gestión emitidos por dicha asociación, hacen hincapié en el estudio de algunos aspectos de la contabilidad de costes y de gestión en distintas empresas nacionales. Este estudio va dirigido hacia distintos estamentos de la sociedad: profesionales, empresas, y profesores universitarios lo que permite tener una visión muy amplia de la situación actual de la contabilidad de costes y de gestión en nuestro país.

No disponemos de otros estudios importantes, aparte de este análisis empírico que nos ha ayudado a plantear nuestro trabajo a nivel comunitario. La mayor diferencia entre este estudio y el nuestro, aparte del ámbito geográfico, es que en nuestro caso, no dirigimos la encuesta ni a profesionales, ni a profesores universitarios, centrándonos básicamente en la figura de la empresa, pues son ellas las que determinan en última instancia la verdadera aplicación práctica de la contabilidad de costes.

### **3. OBJETIVO Y METODOLOGÍA DEL ESTUDIO.**

Este estudio se centra en el análisis de los datos que se derivan de una encuesta relativa a la implantación de sistemas de contabilidad de costes y de gestión en el grupo de grandes empresas de la Comunidad de Castilla y León. Entendiendo como gran empresa aquella cuya cifra de negocios es superior a 480 millones de pesetas. Dentro de este grupo seleccionamos las empresas pertenecientes a sectores netamente industriales. Para ello eliminamos las empresas de los sectores 69 y 86, y gran parte de las empresas del sector 58 (las pertenecientes al subsector comercio y hostelería). Esto arroja un número final aproximado de 307 empresas encuestadas.

Los datos sobre tamaño e industria fueron obtenidos de la base de datos disponible en la Facultad de Economía y Empresa derivada de la realización del proyecto "Análisis económico-financiero de las empresas de Castilla y León por Sectores de Actividad" que se realiza de forma recurrente desde 1989<sup>1</sup>. La muestra de empresas quedó finalmente reducida a 35 empresas, debido al escaso nivel de contestación. Este número de respuestas, no obstante, se sitúa dentro de los niveles medios obtenidos en estudios similares (10%-15%, como en el estudio publicado por AECA).

La encuesta fue enviada por correo a las 307 empresas, y se realizó telefónicamente a las empresas de mayor tamaño cuya respuesta no había sido obtenida a los 60 días del envío postal.

Los cuestionarios fueron remitidos a empresas de las nueve provincias que componen nuestra comunidad, sin embargo no obtuvimos respuestas de un número de empresas suficiente para realizar un estudio más detallado de los costes de las empresas a nivel provincial (ver cuadro 0). De aquí que tengamos que realizar el estudio a nivel comunitario. Una situación análoga se produjo al tratar de agruparlos por sectores de actividad (cuadro 1).

**CUADRO Nº0: EMPRESAS A NIVEL PROVINCIAL**

PROVINCIA	Nº EMPRESAS	PROVINCIA	Nº EMPRESAS
AVILA	0	SEGOVIA	0
BURGOS	5	SORIA	5
LEON	5	VALLADOLID	5
PALENCIA	1	ZAMORA	1
SALAMANCA	12	<b>TOTAL</b>	<b>35</b>

Las empresas analizadas se clasificaron en función del sector en el que se inscribe la actividad principal que desarrollan, optando por considerar la ordenación a nivel de 17 ramas de actividad que se deduce de la nomenclatura general de actividades económicas de las Comunidades Europeas

<sup>1</sup> La clasificación de las empresas por sector y tamaño se realizó en dicho estudio tomando como referencia los datos correspondientes a 1989, esto asegura la homogeneidad de los datos en los distintos estudios anuales, pero no corrige el riesgo de que la situación (tamaño o sector) haya variado en los años posteriores.

(NACE/CLIO), la cual se presenta en el cuadro núm. 1.

**CUADRO Nº1: SECTORES DE ACTIVIDAD (NIVEL R17)**

NUMERO	SECTOR DE ACTIVIDAD	Nº EMPRESAS POR SECTOR <sup>2</sup>
01	Agricultura, ganadería, silvicultura y pesca.	1
06	Productos energéticos.	1
13	Minerales y metales férreos y no férreos.	2
15	Minerales y productos a partir de minerales no metálicos.	3
17	Productos químicos.	0
24	Productos metálicos: maquinaria, material y accesorios eléctricos.	1
28	Material de transporte.	0
36	Productos alimenticios, bebidas y tabaco.	9
42	Productos textiles, cuero, calzado y vestidos.	4
47	Pasta papel, papel y cartón. Artículos papel impresión.	0
50	Productos de industrias diversas.	1
53	Edificios y obras de ingeniería civil.	0
58	Recuperación y reparación, comercio, hostelería y restaurantes.	8
60	Servicios de transportes y comunicaciones.	2
69	Créditos y seguros.	0
74	Otros servicios destinados a la venta.	1
86	Administración general y otros servicios no destinados a la venta.	0

Se consideró esta clasificación por razones de homogeneidad con otros posibles estudios que se realicen, y

<sup>2</sup> Hacen un total de treinta y tres empresas, pues las dos empresas restantes no se identificaban, y por tanto no ha podido conocerse el sector al que pertenecían.

por tratarse de una agregación de sectores lo suficientemente amplia para poder ofrecer unos resultados significativos, y lo suficientemente reducida para que no se extienda demasiado el análisis.

La encuesta constaba en un principio de cuarenta y seis preguntas, tras recibir la opinión de varios profesionales, las preguntas fueron reducidas a treinta y tres, eliminando aquellas que resultaban demasiado específicas. Las preguntas que se recogen en la encuesta definitiva podrían agruparse en cuatro categorías distintas.

En primer lugar, se realiza un grupo de preguntas tendentes a situar a la empresa dentro de su sector y tipo de actividad. Además se pregunta sobre el número de productos fabricados en la empresa, sobre los materiales, mano de obra y maquinaria utilizados.

En segundo lugar, se pregunta sobre el tipo de contabilidad interna llevada por la empresa, su frecuencia, su utilidad y grado de importancia dado por la empresa. Asimismo se analiza la relación entre la contabilidad externa e interna dentro de la empresa, y el grado de empleo del grupo 9 del antiguo Plan Contable Español.

El tercer bloque engloba preguntas más técnicas y específicas relativas al aprovisionamiento, sistemas de valoración de existencias, clasificación y reclasificación de costes, sistemas de remuneración, centros de costes, cálculo del coste del producto, márgenes y resultados.

En el último bloque podemos agrupar las preguntas relativas a formas de contabilidad de gestión más avanzadas. Se trata de averiguar el grado de conocimiento que tienen nuestras empresas acerca de los avances más importantes en esta materia.

#### **4. ANALISIS DE LOS DATOS.**

En el epígrafe anterior hemos agrupado las preguntas contenidas en la encuesta por bloques, con la finalidad de poder examinar los datos obtenidos. Si analizamos cada uno de ellos, y comenzando por el primero, los resultados son los que se exponen a continuación.

Aunque se había realizado un primer filtro para la selección de las empresas industriales, sin embargo según se desprende del cuadro núm. 2, once de las empresas encuestadas -el 31%- no practican actividades industriales, sino únicamente comerciales o de servicios. Sin embargo, el 61,5% de ellas afirma llevar contabilidad de costes independiente de su contabilidad financiera, y reconoce su utilidad,

principalmente de cara a la toma de decisiones externas.

**CUADRO Nº2: ACTIVIDAD REALIZADA POR LA EMPRESA**

ACTIVIDAD REALIZADA POR LA EMPRESA	%
Industrial	57%
Comercial	14%
Servicios	14%
Industrial, comercial y servicios	3%
Industrial y comercial	9%
Comercial y servicios	3%

En relación al número de productos que fabrica la empresa el porcentaje más alto, concretamente el 57% corresponde a empresas que fabrican más de un producto, el número de ellos varía dependiendo de la actividad que realizan con una media de entre 25 y 30 productos diferentes. De este primer bloque de preguntas realizadas, también se desprende que en la mayoría de las empresas, en el 74% de ellas, los factores que se utilizan en el proceso productivo son, lógicamente, factores físicos y factores humanos.

El segundo bloque de preguntas en el que hemos estructurado la encuesta comienza por el conocimiento de la periodicidad con la cual las empresas calculan el coste de sus productos, los márgenes y resultados. En la mayoría de las empresas tal como se puede deducir del cuadro núm. 3, lo hacen anual y mensualmente; no obstante, otras empresas realizan dicho cálculo por trimestres o semestres, e incluso en otros casos se realiza continuamente, por campaña, cuando varía algún factor, o cuando varía el precio. Es importante indicar que, un 11% de las empresas no han contestado a esta pregunta.

**CUADRO Nº3: PERIODICIDAD PARA CALCULAR COSTE PRODUCTOS**

PERIODICIDAD PARA CALCULAR COSTE PRODUCTOS	%
Anualmente	26%
Trimestralmente	11%
Semestralmente	9%
Mensualmente	26%
Otros períodos	17%
No contestan	11%

Para la mayoría de las empresas la contabilidad de costes es útil, así se refleja del porcentaje de respuestas obtenidas, que representan un 77%; no la consideran útil un 17%, y el resto de las respuestas se agrupan entre aquéllas

que la consideran útil pero no necesaria, un 3%, y las que no responden, otro 3%.

También se desprende de la encuesta que un 40% de las empresas consideran que la contabilidad interna es básica tanto para la toma de decisiones internas como para la toma de decisiones externas de la empresa, un 46% la consideran básica solamente para la toma de decisiones internas de la empresa y el resto la consideran básica solamente para la toma de decisiones externas.

En relación a cómo realizan las empresas la contabilidad interna si conjuntamente con la contabilidad externa o separadamente, un 46% indican que la realizan conjuntamente, un 40% separadamente y el resto no contestan a esta pregunta. Por lo tanto, no existe coincidencia entre las empresas de nuestra Comunidad a la hora de llevar este tipo de contabilidad.

Otro dato que puede considerarse importante es la existencia de unanimidad por parte de las empresas de nuestra comunidad al utilizar los datos obtenidos en la contabilidad externa (cuentas de los grupos 3, 6 y 7) para elaborar la contabilidad de costes o interna, tal como se refleja en el cuadro núm. 4, donde el mayor porcentaje de empresas sí los utilizan.

**CUADRO Nº4: UTILIDAD DATOS CONTABILIDAD EXTERNA**

UTILIDAD DATOS CONTABILIDAD EXTERNA	%
Utilizan datos contabilidad externa para elaborar la interna	94%
No utilizan datos contabilidad externa para elaborar interna	3%
No contestan	3%

En relación al modelo para llevar la contabilidad interna, el 69% de las empresas especifican no llevar la contabilidad interna por el cuadro de cuentas propuesto en el grupo 9 del antiguo Plan General de Contabilidad, un 14% indican que sí lo utilizan y el 17% restante no contestan. Es de destacar que aunque el mayor porcentaje de respuestas corresponde a la no utilización del grupo 9, no especifican qué modelo contable utilizan. Parece entenderse que las empresas se limitan a realizar la estadística de costes sin utilizar ningún modelo.

Una vez analizadas las respuestas incluidas en el segundo bloque, pasamos a analizar las incluidas en el tercer

bloque que es el más extenso y específico.

Puede deducirse de una de las preguntas que la mayoría de las empresas, un 63%, determinan el coste de sus productos considerando los materiales consumidos, las mano de obra y los gastos generales de fabricación, frente a un 8% que no lo determinan teniendo en cuenta dichos factores, aunque tampoco especifican cómo lo hacen. El porcentaje restante corresponde a las empresas que no contestan. En relación a la consideración de costes internos y externos, existe unanimidad por parte de las empresas en considerar costes externos las materias primas, mano de obra, primas de seguros, alquileres y suministros, considerando costes internos las amortizaciones y las diferencias de inventario.

Otro aspecto importante analizado hace referencia al conocimiento por parte de las empresas de que porcentaje del total de costes son fijos y cuáles variables, tal como se desprende del cuadro núm. 5, un alto porcentaje de empresarios sí pueden distinguir los costes fijos y variables de su empresa, aunque en algunos casos no contestan a esta pregunta.

**CUADRO Nº5: CONOCIMIENTO DE COSTES FIJOS Y VARIABLES**

CONOCIMIENTO DE COSTES FIJOS Y VARIABLES	%
Sí conocen que % del total de costes son fijos y variables	69%
No conocen que % del total de costes son fijos y variables	3%
No contestan	28%

Del cuadro anterior se deduce que la mayor parte de las empresas sí conocen que parte de sus costes son fijos y cuáles variables. De las respuestas obtenidas se observa que consideran como costes fijos el coste de las amortizaciones, primas de seguros y alquileres y variables la materia prima. En relación a la mano de obra no existe unanimidad de criterios al considerarla algunas empresas como un coste fijo y otras como un coste variable.

Según se desprende de la encuesta, las empresas realizan el aprovisionamiento de sus almacenes manteniendo un determinado stock de seguridad en la mayoría de ellas que representan un 60%, un 17% de las empresas realizan dicho aprovisionamiento de forma esporádica, un 3% sobre pedido (entendiendo como aprovisionamiento sincronizado con la producción), y un 20% no contestan.



Del cuadro núm. 6, se deduce cómo valoran sus existencias las empresas encuestadas, siendo los métodos FIFO (Primera Entrada, Primera Salida) y PMP (Precio Medio Ponderado) los criterios de valoración más utilizados. Por el contrario el método LIFO (Ultima Entrada, Primera Salida) es el criterio de valoración menos utilizado por las empresas. Consideramos que esto es debido a la no admisión de este método de valoración por parte de la legislación fiscal (Impuesto sobre sociedades de 1978 y Reglamento de 1982), aunque del nuevo Impuesto sobre Sociedades parece desprenderse su admisión.

**CUADRO Nº6: CRITERIOS DE VALORACION UTILIZADOS**

CRITERIOS DE VALORACION UTILIZADOS	%
FIFO	17%
LIFO	3%
PMP	49%
OTROS	31%

Otro aspecto importante que se considera en la encuesta se refiere a la carga que le supone a la empresa remunerar a sus trabajadores. En relación a los sistemas de remuneración utilizados el mayor porcentaje, un 37%, corresponde al sistema de remuneración por tasa horaria o por tiempos empleados, seguido en un 20% por el sistema de trabajo realizado, por producción realizada o sobre cantidades producidas. Un 14% de las empresas no contestan a esta pregunta y el 29% restante utilizan otros sistemas de remuneración, entre los que se encuentran los sistemas de destajo, primas de producción y otros que pueden considerarse mixtos.

Siguiendo con el tema de los costes del personal, de la encuesta también se deduce que en la cuenta de sueldos y salarios, además del sueldo base, se incluyen otros conceptos como son:

-Complementos salariales de carácter personal, siendo el porcentaje más elevado el que corresponde a la antigüedad, aunque no se hace referencia a otro tipo de complementos personales como el conocimiento de idiomas por parte del trabajador o títulos.

-Complementos salariales por calidad o cantidad de trabajo, siendo el porcentaje más elevado el que corresponde a primas y pluses de productividad seguido de horas extraordinarias.

-Complementos salariales de vencimiento periódico

superior al mes, siendo el porcentaje más elevado el que corresponde a las gratificaciones extraordinarias.

-En relación a los complementos salariales por puesto de trabajo, no se ha encontrado ninguna respuesta por parte de las empresas que incluyan complementos tales como toxicidad, peligrosidad o nocturnidad.

Otros conceptos que se derivan de las respuestas incluidas en la encuesta y que forman parte del coste del personal, además del sueldo y salario especificado anteriormente, son:

-Seguridad social.

-Compensaciones no salariales al personal como transportes y comedores, que se incluyen en otros gastos sociales.

-Indemnizaciones.

Tal como se indica en los apartados anteriores uno de los complementos salariales, por calidad o cantidad de trabajo que utilizan las empresas para incentivar a sus trabajadores son las primas. Esta afirmación también se observa en el cuadro núm. 7, donde se especifica que un 63% de las empresas sí incentivan a sus trabajadores mediante primas, frente a un 34% que no utilizan este sistema.

**CUADRO Nº7: UTILIZACION DE PRIMAS.**

UTILIZACION DE PRIMAS	%
Sí utilizan primas para incentivar a sus trabajadores	63%
No utilizan primas para incentivar a sus trabajadores	34%
No contestan	3%

Una vez comprobado que alguna de las empresas castellano-leonesas sí utilizan primas para incentivar a sus trabajadores, se ha intentado conocer a qué sistema de primas recurren. De las respuestas obtenidas, se deduce que algunas empresas utilizan sistemas de primas individuales aunque no especifican cómo las calculan, frente a otras que utilizan sistemas de primas colectivas.

Dentro de este mismo bloque se ha hecho referencia a que las empresas consideran el coste de las amortizaciones como un coste interno de su empresa. Les hemos preguntado también

cómo obtienen el coste de la amortización anual, si mediante algún sistema de amortización interna (como puede ser por número de horas trabajadas, o kilómetros recorridos), o mediante datos de la contabilidad externa. Las respuestas indican que el 66% de las empresas utilizan los datos de la contabilidad externa, el 11% calculan las amortizaciones internamente, y un 23% no contestan. A la vista de estos datos, parecen no coincidir los criterios que las empresas han utilizado para contestar a las preguntas sobre este tema.

En relación a las diferencias de inventario, consideradas un coste interno por el mayor porcentaje de empresas, sí existe unanimidad al considerar que se contabilizan las mermas y pérdidas de valor que se originan en el proceso productivo, - como queda reflejado en el cuadro núm. 8.

**CUADRO Nº8: DIFERENCIAS DE INVENTARIO**

DIFERENCIAS DE INVENTARIO	%
Sí	57%
No	9%
No contestan	34%

La localización del coste de los factores en los distintos centros de costes, también es analizada en esta encuesta. Así un 43% de las empresas localizan el coste de sus factores en centros de costes, un 31% no utilizan centros de costes, y un alto porcentaje no contesta. De las empresas que contestan positivamente a esta pregunta, solamente una de ellas dice poseer todos los centros de costes que se especifican en la encuesta (aprovisionamiento, transformación, comercial, administración y subactividad), y cinco empresas disponen de todos los centros excepto el de subactividad. Las demás ofrecen todo tipo de combinaciones de los posibles centros: tres empresas cuentan únicamente con el centro de aprovisionamiento, una con los centros de aprovisionamiento y transformación, dos con los de transformación y comercial, uno con transformación y administración, uno con comercial y administración, y finalmente uno con los centros de aprovisionamiento, transformación y subactividad.

Para finalizar este bloque de preguntas se hace referencia a los diferentes márgenes calculados, deduciéndose que solamente el 14% calculan un único margen, el 26% calculan el margen industrial y comercial, el 34% calculan los márgenes bruto y neto, y el 26% no contestan.

Con esta serie de preguntas queda reflejado un modelo de costes históricos, no obstante se han incluido otras preguntas conducentes a obtener información sobre costes de oportunidad, costes estándares, y nuevos conceptos de contabilidad de gestión considerándolas dentro del cuarto bloque o grupo de la encuesta.

En relación a los costes de oportunidad, el 49% de las empresas consideran el coste de los recursos financieros, el 23% el sueldo del empresario, y el resto un 28% no contestan. Estos costes de oportunidad lo calculan de cara a determinar el coste de los productos, o al menos no especifican otro motivo.

De las respuestas obtenidas puede deducirse que las empresas de nuestra comunidad no utilizan el sistema de costes estándares, puesto que el 66% de las empresas no contestan a esta pregunta. Las empresas que sí utilizan costes estándares calculan desviaciones en cantidad o técnicas el 20%, y desviaciones en precios o económicas el 11%, quedando el 3% restante para otras desviaciones que no especifican.

El concepto de contabilidad de gestión es conocido por un 68% de las empresas, frente a un 23% que indican no conocerlo, el 9% restante no contestan a esta pregunta. Por el contrario, el sistema de costes basado en las actividades (ABC) no es demasiado conocido, solamente un 17% indican que sí lo conocen frente a un 83% que no contestan a esta pregunta.

## **5. TENDENCIAS ACTUALES EN CONTABILIDAD DE COSTES Y DE GESTIÓN.**

Aunque lo que se ha intentado analizar en este trabajo de carácter empírico es la situación actual de la contabilidad interna o de costes en las grandes empresas de Castilla y León, no podemos obviar la gran importancia que en estos momentos tiene en nuestro país el concepto de contabilidad de gestión. Esta se define, según el Documento núm. 1 de la serie Principios de Contabilidad de Gestión elaborado por AECA como:

"Rama de la contabilidad que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones empresariales".

Según la definición anterior, la contabilidad de gestión se sitúa en el ámbito interno de la empresa y va a servir a

los usuarios internos en su proceso de toma de decisiones, no existiendo una delimitación o separación entre el concepto de contabilidad de costes y de gestión, ya que la contabilidad de costes forma parte o está integrada dentro de la contabilidad de gestión. Para Ripoll Feliu (1994, pág. 2), "la contabilidad de gestión es la consecuencia de la evolución tanto cualitativa como cuantitativa de la contabilidad de costes que es la que ha existido y se ha aplicado desde sus desarrollos iniciales dentro de las empresas, fundamentalmente en aquéllas con actividad transformadora o industrial, siendo la contabilidad de costes la parte troncal o más sustantiva de la contabilidad de gestión y viniendo ésta a suponer un enriquecimiento y una ampliación de aquélla".

A la evolución de la contabilidad de costes hacia el nuevo concepto de contabilidad de gestión ha colaborado sin duda AECA, mediante la elaboración de una serie de Documentos relativos a Principios de Contabilidad de Gestión y que se especifican en el cuadro núm. 9:

**CUADRO Nº9: PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD DE GESTION**

DOCUMENTOS	PRINCIPIOS
- Documento nº0	- Glosario de contabilidad de gestión
- Documento nº1	- El marco de la contabilidad de gestión
- Documento nº 2	- La contabilidad de gestión como instrumento de control
- Documento nº 3	- La contabilidad de costes: conceptos y metodología básicos
- Documento nº 4.	- El proceso presupuestario de la empresa
- Documento nº 5.	- Materiales: valoración, asignación y control
- Documento nº 6.	- Mano de obra: valoración, asignación y control
- Documento nº 7.	- Costes indirectos de producción: localización, imputación y control
- Documento nº 8.	- Los costes conjuntos y comunes en la empresa
- Documento nº 9.	- La contabilidad de gestión en las entidades bancarias
- Documento nº10.	- La contabilidad de gestión en las empresas aseguradoras
- Documento nº11.	- Costes de calidad

La evolución de la contabilidad de costes hacia un nuevo concepto de contabilidad de gestión es también analizado por Ferrara (1995, pp. 30-32) que establece cuatro paradigmas que abarcan la historia reciente:

Paradigma A, lo denomina la era de la revolución industrial y lo sitúa hasta 1940, destacando la importancia para obtener el coste de los productos como suma del coste de los materiales, la mano de obra, los gastos generales de

fabricación y los costes comerciales y administrativos.

Paradigma B, lo denomina la era del análisis coste-volumen-beneficio y direct costing que sitúa entre los años 1940 y 1980, introduciendo la distinción entre costes fijos y costes variables. La dicotomía entre costes fijos y variables abarca el desarrollo más dinámico en contabilidad de gestión de los años 1940 a 1980.

Paradigma C, la era del activity-based-costing, costes basado en las actividades (ABC), que sitúa entre los años 1980 y 1990.

Paradigma D, lo denomina la era del target-costing, y lo sitúa a partir de 1990.

Sin duda uno de los modelos de contabilidad de gestión que ha presentado en los últimos años y presenta actualmente más polémica es el modelo ABC, para Kaplan (1992, pág. 58) el modelo ABC no es una práctica contable, sino un sistema diseñado para informar a la gerencia sobre las operaciones económicas de su pasado, presente y futuro. La palabra coste aparece en el título para recordar a las personas que las consideraciones económicas y financieras son todavía relevantes para las decisiones y acciones de la gerencia.

Aunque de las respuestas obtenidas se deduce que las empresas de nuestra comunidad no conocen demasiado el modelo ABC, éstas tendrán que adecuarse a los nuevos modelos de contabilidad de costes y de gestión para poder estar a la altura de otras empresas tanto del ámbito nacional como internacional.

## 6. CONCLUSIONES.

A pesar de que para muchas empresas - el 77% de las encuestadas- la contabilidad de costes y de gestión resulta muy útil en la toma de decisiones externas e internas de la empresa, sin embargo, nuestras empresas parecen disponer de un sistema de contabilidad de costes, al que han incorporado pocas de las innovaciones que la contabilidad de gestión ha venido ofreciendo en los últimos años.

Las empresas parecen tener un conocimiento adecuado de las partidas de costes a incluir en el coste de los productos, así como del reparto de costes por centros, diferenciación de costes fijos y variables, y empleo de métodos de valoración de inventarios adecuados. Se observa, por tanto, un claro dominio de los anteriormente denominados paradigmas A y B.

Sin embargo, poco podemos decir en su favor en lo

referente a su conocimiento de la contabilidad de gestión, que en muchos casos se reduce al conocimiento de paquetes informáticos. Gran parte de las empresas desconocen técnicas como el ABC -que se sitúa a la cabeza de la contabilidad de gestión en otros países como Estados Unidos-, e incluso parecen no emplear ningún modelo de costes. En su lugar, parecen limitarse a desarrollar la estadística de costes, a fin de conocer las magnitudes básicas de costes, márgenes y resultados.

Sería interesante poder conocer más a fondo la estructura de la empresa y su proceso de producción a fin de saber si las empresas están adoptando un sistema de costes adecuado. Al no poseer datos suficientes sobre cada empresa en particular, no podemos emitir una opinión en este sentido. Sin embargo, de forma general podemos decir que la estructura de costes seguida por muchas de estas empresas tienen algunas deficiencias que pueden traducirse en un cálculo erróneo de los datos, y una consiguiente gestión equivocada.

Algunas de estas deficiencias consisten en que las empresas no incorporan partidas esenciales como el coste de subactividad, y muy pocas incluyen el sueldo del empresario como coste de oportunidad a cargar a la empresa. El uso de costes estándares es muy bajo y, además, en ocasiones se producen confusiones entre la contabilidad externa y la interna, como sucede al calcular el coste de las amortizaciones.

Podemos concluir, que los resultados del presente trabajo se sitúan en la misma línea que el estudio publicado por AECA, al que nos hemos referido anteriormente. Las empresas consideran muy útil la contabilidad de costes como apoyo para la toma de decisiones y el control de la gestión, pero quizás las condiciones actuales de los sistemas de costes disponibles en las empresas hace que su utilidad pueda ser escasa o nula.

**BIBLIOGRAFIA**

ASOCIACION ESPAÑOLA DE COANTABILIDAD Y ADMINISTRACION DE EMPRESAS (AECA).: Documento núm. 1, Principios de Contabilidad de Gestión, "El marco de la contabilidad de gestión", Madrid 1992.

FERRARA, W. L.: "Cost/Management Accounting: The 21st Century", Management Accounting, Diciembre 1995, pp. 30-36.

KAPLAN, R. S.: "In Defense of Activity-Based Cost Management", Management Accounting, Noviembre 1992, pp. 58-63.

MONTESINOS JULVE, V (director).: Estudio sobre la Implantación de la Contabilidad de Gestión en España, AECA, Madrid 1994.

PRADO LORENZO, J.M (coordinador).: Análisis Económico-Financiero de las Empresas de Castilla y León. Sectores de actividad. 1991-1992, Junta de Castilla y León, Valladolid 1993.

RIPOLL FELIU, V. M (coordinador).: Introducción a la Contabilidad de Gestión, McGraw-Hill, Madrid 1994.