

# ESTUDIO SOBRE IMPLANTACIÓN DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN ESPAÑA

## PRESENTACIÓN

Dado el importante nivel de interés que suscitó y su amplia repercusión tanto a nivel nacional como internacional, y dado que la publicación se agotó al poco tiempo de salir, a continuación se recoge el contenido íntegro del amplio y completo Estudio sobre la Implantación de la Contabilidad de Gestión en España que se llevó a cabo en 1994 por un equipo de profesores del Departamento de Contabilidad de la Universidad de Valencia, dirigido por el Catedrático D. Vicente Montesinos Julve, y publicado en aquel año por AECA.

Este estudio vino a marcar un hito en el análisis empírico de la Contabilidad de Gestión en el ámbito español, ya que nunca se había hecho en este país un estudio tan amplio a nivel geográfico, funcional y empresarial sobre esta disciplina, viniendo a constituir una completa radiografía de las prácticas y procedimientos realmente utilizados, así como de la consideración conceptual y metodológica en España de esta disciplina, la cual ha mantenido además en estos últimos años un importante nivel de avance y modernización en su diseño, modelización e implantación práctica, tanto en las empresas como en otro tipo de entidades e instituciones.

Con la inclusión del estudio en este número de la revista se responde así a numerosas peticiones y se pone el mismo a disposición de los lectores y del público en general, ya que en función del nivel de información que contiene, puede resultar de gran utilidad para todas aquellas personas de la comunidad iberoamericana que tanto en el ámbito académico, como profesional o empresarial, tengan interés o estén relacionados con la Contabilidad de Gestión.

El Equipo de trabajo que elaboró el estudio fué concretamente el siguiente: *Vicente Montesinos Julve* (Director), *Roberto Escuder Vallés*, *M<sup>a</sup> Antonia García Benau*, *Begoña Giner Inchausti*, *Vicente M. Ripoll Feliu*, *Antonio Sánchez Tomas*, *Vicente Serra Salvador* y *Manuel Vela Pastor* (Asesor especial).

## INTRODUCCIÓN

El término de "Contabilidad de Gestión" no alcanza una implantación amplia en el mundo académico y los ambientes profesionales hasta la década de los 80. Con anterioridad, se hablaba por lo general de "Contabilidad de Costes", que progresivamente fue dando paso a la "Contabilidad Analítica" y que en la actualidad tiende a subsumirse dentro de la "Contabilidad de Gestión".

Si adoptamos la propia terminología introducida por el documento nº 1 de la Comisión de Principios de Contabilidad de Gestión (CPCG) de AECA, "El marco de la Contabilidad de Gestión", estableceremos la distinción entre:

- a. Contabilidad de Costes;
- b. Contabilidad de Gestión;
- c. Contabilidad Directiva; y
- d. El marco contable para las decisiones estratégicas.

La *Contabilidad de Costes* ha de suministrar información a efectos de determinar el valor de las existencias y el coste de los productos vendidos.

La *Contabilidad de Gestión* ha de captar, medir y valorar la circulación interna, así como su racionalización y control, con vistas a suministrar información relevante para la adopción de decisiones en un horizonte temporal a corto plazo.

La *Contabilidad Directiva* (ó Contabilidad de Dirección Estratégica) está ligada con objetivos estratégicos de la empresa, de los que se desprenden decisiones operativas o de gestión, interviniendo en los procesos de diagnóstico, planificación estratégica y táctica y control en general.

Finalmente, el *marco contable para las decisiones* ofrece el soporte racional a las decisiones estratégicas y tácticas.

La relación entre las diferentes esferas de la contabilidad que terminamos de mencionar se representa gráficamente en el denominado "Triángulo Contable", tal como viene recogido en la *Ilustración 1*.

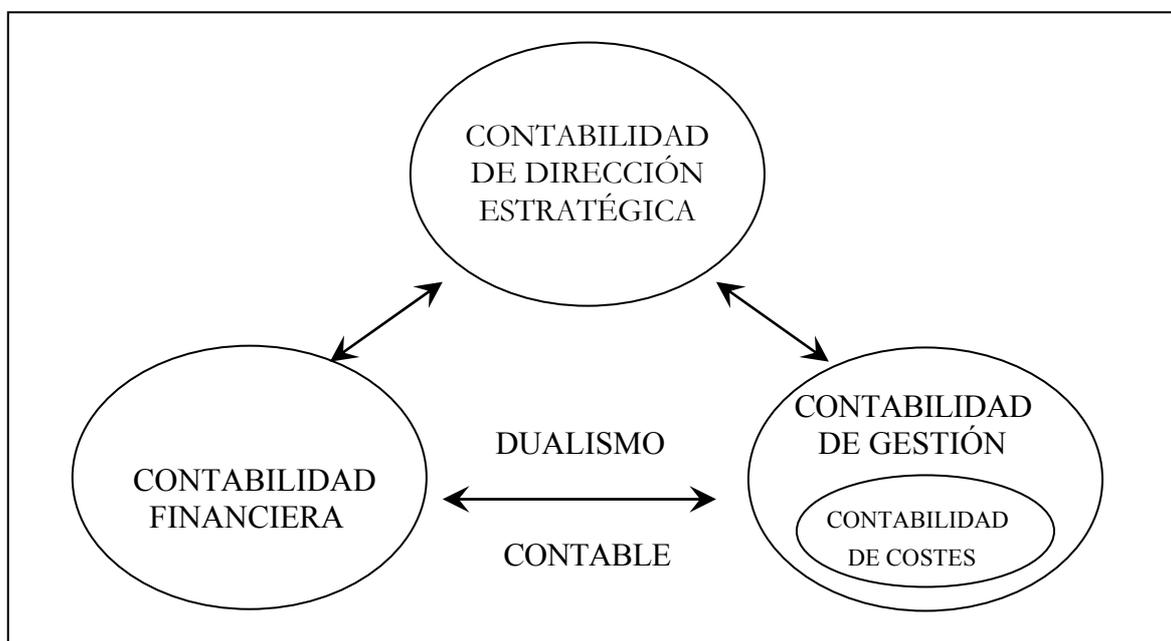


Ilustración 1

Tradicionalmente, por otra parte, se ha venido atribuyendo a la Contabilidad de Costes y a la Contabilidad Analítica una doble finalidad:

Por una parte, la valoración de las existencias y los trabajos efectuados por la propia empresa, información de importancia con vistas a la elaboración de las cuentas anuales.

La segunda finalidad está relacionada con el suministro de información para la planificación, el control y la toma de decisiones por parte de la gerencia de la empresa.

Así, el Grupo 9 del Plan General de Contabilidad de 1973, incorporado al mismo en 1978 para desarrollar un modelo de Contabilidad Analítica, tenía asignados estos mismos objetivos, al establecerse que debería servir para:

I. Suministrar la información necesaria para la planificación y el control de la actividad interna de la empresa, lo que supone:

Ia. Conocer los costes y rendimientos de las distintas unidades organizativas en que se halla

dividida la empresa.

Ib. Calcular los costes de los productos fabricados.

Ic. Establecer márgenes y resultados.

II. Llevar a cabo la valoración de todos los inventarios de existencias y los trabajos efectuados por la misma empresa.

Esta información- se establece en el mismo Grupo 9- debe ser relevante para que la dirección de la empresa pueda adoptar una serie de decisiones, relacionadas con la fijación de precios, alternativa de comprar o fabricar, cerrar o no una sección, aceptar o no un pedido o dejar de fabricar un producto.

La Contabilidad de Gestión asume y amplía estos objetivos y sirve de soporte, e incluso de motor, para nuevas filosofías de la dirección y gestión de la empresa, en especial las relativas a la función de producción, como las de calidad total o la producción Just in Time, orientadas a la fabricación de productos y prestación de servicios excelentes a un bajo precio, eliminando las actividades superfluas y por tanto aquéllas que no producen valor.

Las empresas se encuentran actualmente inmersas en un entorno mundial muy incierto, turbulento y competitivo, en buena medida consecuencia de un nuevo escenario del comercio internacional caracterizado por la apertura de mercados y la competencia de países con alta tecnología, mano de obra barata, o ambas cosas simultáneamente. Esto exige de las empresas un cambio profundo de mentalidad y, por supuesto de técnicas de producción, con vistas a lograr y mantener un grado de competitividad adecuado, que les permita continuar en unos mercados cada día más amplios y abiertos, con una tecnología que evoluciona a gran velocidad.

Las nuevas filosofías de la gestión y de la producción en la empresa precisan para su puesta en práctica de una Contabilidad de Gestión que sea capaz de informar, adaptarse y adecuarse a las siguientes características:

- Utilización de métodos flexibles en el diseño de productos y procesos.
- Utilización óptima de los sistemas de información.
- Asimilación del cambio constante en los procesos productivos y comerciales.
- Reducción del ciclo de vida del producto.
- Mejora de la productividad.
- Eliminación de despilfarros.
- Puesta en práctica de los principios de simplificación, automatización e integración.

Esta nueva etapa de desarrollo de los sistemas de información para la gestión, y en especial de la Contabilidad de Gestión, exige un conocimiento adecuado de cuál es el estado de cosas actualmente en nuestro país, con vistas a poder llevar adelante planteamientos y desarrollos que tengan un punto de partida y un soporte práctico y realista.

Ciertamente, en nuestro país existen pocos estudios relativos a la práctica de la Contabilidad de Costes y de la Contabilidad de Gestión, entre otras razones porque su desarrollo requiere la puesta en común de un conjunto de recursos humanos y materiales que no siempre es fácil reunir. Por esta razón la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas decidió encargarme la dirección de este estudio, realizado por un equipo de profesores de la Universidad de Valencia, con los que he tenido el honor y el gusto de trabajar para la realización del presente estudio. Roberto Escuder es el único miembro del equipo que no es profesor de Contabilidad, sino catedrático de Estadística, por lo que ha procurado evitar la incorporación de conclusiones sin un sustento empírico estadísticamente razonable.

Aun cuando todos los miembros del equipo han prestado toda su dedicación y entusiasmo a la realización de este trabajo, no sería justo que desde aquí no agradeciese la especial contribución de mi

maestro Manuel Vela, que desde su condición de profesor emérito ha venido prestando su colaboración y su consejo. También debo resaltar el esfuerzo y el entusiasmo derrochados por Antonio Sánchez y la eficiente labor desarrollada por Vicente Ripoll Feliu, en especial por su tarea de enlace con AECA, como miembro de su comisión Permanente de Principios de Contabilidad de Gestión.

*Vicente Montesinos Julve*  
Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad

## 1. OBJETIVOS Y METODOLOGÍA DEL ESTUDIO

### *A. Objetivos*

Los objetivos generales del presente estudio se dirigen a lograr un conocimiento razonable de las prácticas de la empresa y los profesionales españoles en materia de Contabilidad de Gestión, y más concretamente de los siguientes aspectos:

- Metodología existente en las empresas en materia de planificación, presupuestación y control.
- Tipo de organización y delimitación de responsabilidades.
- Utilización de información para la gestión y adopción de decisiones.
- Sistemas de cálculo y control de los costes.
- Necesidad o no de la existencia de normas sobre contabilidad de gestión y características en su caso de las que pudieran implantarse.
- Conocimiento de los Documentos AECA sobre Contabilidad de Gestión, utilidad y aceptación de los mismos, así como preferencias con respecto a temas de interés que puedan abordarse en el futuro por la Asociación.

También se persigue un conocimiento razonable sobre la enseñanza universitaria de la Contabilidad de Gestión.

Quizá convenga resaltar en este punto que el conocimiento de las cuestiones anteriores tiene una gran utilidad desde el punto de vista de AECA y su Comisión de Principios de Contabilidad de Gestión (CPCG), puesto que con él se pretende mejorar los trabajos realizados por dicha CPCG y adaptarlos a las necesidades de las empresas y los profesionales, e incorporar las opiniones surgidas del mundo académico. Así, se han formulado cuestiones tales como "nuevas áreas de trabajo que deberían acometerse" o "Documentos emitidos que deberían ser revisados", además de conocer si se considera conveniente o no que se emitan principios, normas o recomendaciones sobre la Contabilidad de Gestión en España.

### *B. Metodología*

En cuanto a *la metodología de análisis* utilizada, se han remitido cuestionarios, con las características que posteriormente se indicarán, a tres colectivos o sectores, constituídos por los profesionales, los profesores universitarios y las empresas.

Los profesionales encuestados proceden fundamentalmente de miembros de AECA y el nivel de respuestas recibidas se sitúa en el 16%. En cuanto a los profesores universitarios de contabilidad, se ha remitido un cuestionario a todos los inscritos en el último censo disponible, habiéndose conseguido un nivel de respuesta del 25%. Finalmente, las empresas encuestadas proceden de dos bloques diferentes: el primero lo constituyen las 500 mayores empresas del país y el segundo, las empresas que participan en AECA y las suscriptoras de la Revista Española de Financiación y Contabilidad; el nivel de respuestas obtenido es algo inferior al 10%. El nivel promedio de respuesta ha sido del 14%, 8,5 puntos porcentuales

por debajo del obtenido para el estudio sobre implantación de los principios contables de AECA<sup>1</sup>, debiendo tomar en consideración para evaluar este nivel de respuestas la dimensión y complejidad de la encuesta en el caso que nos ocupa y la materia a la que viene referida.

Las *técnicas estadísticas* utilizadas han sido fundamentalmente dos:

- a. El test de independencia de atributos; y
- b. El test de diferencia de medias y la técnica del análisis de la varianza.

El *test de independencia de atributos* lo hemos utilizado para cruzar preguntas cualitativas en función de sus diferentes categorías, modalidades o tipos de respuestas. Mediante este tipo de técnica se puede contrastar si existe independencia (ausencia de todo tipo de relación, o de opiniones diferenciadas por grupos o categorías) entre las modalidades o categorías de las dos cuestiones cruzadas.

Para las preguntas o cuestiones de la encuesta con respuestas a situar en una escala de 1 a 5, partiendo de la base de que puedan considerarse como provenientes de una escala de intervalos, se ha utilizado el t-test o *test de diferencia de medias*, basado en la t de Student, y la técnica anova (análisis de la varianza), basada en la distribución F de Snedecor. En estos casos, se pueden atribuir diferentes valores a las respuestas, y en el estudio se han utilizado valores entre 0 y 4 ó entre 1 y 5, según los casos.

En general la hipótesis nula del contraste es que no existen diferencias en las opiniones o valoraciones, esto es, no existe relación alguna entre las categorías de las cuestiones cruzadas o variables comparadas, conduciendo el rechazo de la misma a inferir algún tipo de relación, dependencia o diferencia entre las mismas, mientras que su aceptación induce a decidir que no hay evidencia estadística suficiente para concluir tal diferenciación. Esta es la *metodología de los contrastes de significación*.

Todos los contrastes anteriores *se pueden realizar a diferentes niveles de significación* (estadísticamente de probabilidades de riesgos de primera especie); también se puede hablar para estos casos, de *niveles de confianza, o de confiabilidad estadística*, que es el valor complementario hasta el 100% de los niveles de significación. Los valores más usuales de los niveles de significación y de confianza son, respectivamente, del 5% y del 95%, que son los que nosotros hemos utilizado como referencia general; por ello, cuando se han utilizado otros niveles de significación diferentes, se indica expresamente cuáles han sido los admitidos en cada ocasión.

Para aplicar la metodología de los contrastes de significación, junto a los valores de los estadísticos utilizados, se indican las probabilidades de obtener bajo la hipótesis nula valores iguales o superiores a ellos, a las que denominaremos *probabilidades asociadas*, y la comparación con el nivel de significación adoptado nos llevará a rechazar la hipótesis de contraste si la probabilidad asociada es inferior al nivel de significación, y a no rechazarla en caso contrario.

En cuanto a la *valoración e interpretación estadística de los resultados*, no hay que olvidar los porcentajes de no respuesta, con el fin de efectuar valoraciones objetivas. Finalmente, con relación a los estadísticos utilizados, hemos de tener en cuenta que su interpretación inferencial correcta se basa en que los datos empleados puedan ser considerados muestras aleatorias de las posibles poblaciones a las que pretendemos inferir, y que siempre pueden ser utilizados como medidas descriptivas de los colectivos realmente analizados.

El *proceso electrónico de los datos* se ha llevado a cabo utilizando el paquete estadístico SPSS PC+, que es la versión para ordenadores personales del Statistical Package for Social Sciences.

---

<sup>1</sup> AECA, "Estudio sobre implantación de los principios contables de AECA". Madrid, AECA, 1991

## 2. DISEÑO DE LA ENCUESTA

Se han diseñado tres tipos de encuestas, una para cada uno de los colectivos señalados, profesionales, profesores universitarios y empresas. En los tres casos las encuestas pueden estructurarse en tres partes:

- La primera está dirigida a obtener información sobre las *características específicas de los encuestados*, e incorpora un bloque de preguntas dirigidas a los profesores universitarios, relativas al centro y universidad a la que pertenecen y cargo que desempeñan y otro bloque dirigido a las empresas, con preguntas relativas, entre otros temas, al tamaño de la empresa, si tiene un departamento dedicado al cálculo de costes, la titulación del responsable del cálculo de costes y si recibe asesoramiento externo sobre Contabilidad de costes o de gestión.

- La segunda parte es común para los tres colectivos y consta de dos bloques de preguntas, dirigidas a 1) obtener información sobre el *conocimiento de AECA* que tienen los encuestados, y 2) conocer la valoración que les merece la *utilidad de los Documentos de la CPCG de AECA*.

- Finalmente, la tercera parte está destinada a obtener información acerca de las *características más significativas y estado actual de la Contabilidad de Gestión en España*. Esta parte tiene un desarrollo desigual en los cuestionarios dirigidos a los tres colectivos de encuestados, siendo la más completa la formulada para las empresas. Los bloques de preguntas que se incluyen para las empresas son los siguientes:

- UTILIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN DE COSTES
- CENTROS DE RESPONSABILIDAD
- CÁLCULO DE COSTES
- COSTES ESTÁNDARES
- PRESUPUESTOS
- PLANIFICACIÓN, CONTROL Y TOMA DE DECISIONES
- TENDENCIAS ACTUALES

Estos bloques de preguntas se engloban en uno solo en las encuestas de profesionales y profesores universitarios, con un contenido informativo lógicamente mucho más reducido.

En la encuesta para empresas, y dentro del bloque de preguntas relacionadas con la utilización de costes estándares, se han introducido algunas preguntas homologables con las formuladas en encuestas similares realizadas por el Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) británico, con el fin de hacer posible la realización de comparaciones entre resultados.

En el diseño de la encuesta se procuró que las preguntas fuesen claras, precisas y formuladas concisamente. Se combinan cuestiones donde se ha de efectuar una elección dicotómica, con las que incorporan varias respuestas alternativas, de las que pueden seleccionarse una o más, también se incluyen otras preguntas en las que se pide al encuestado valoraciones según la escala de Likert y otras de formulación y respuesta más complejas.

Se ha procurado, hasta donde la especificidad de nuestro estudio lo ha permitido, homologar las encuestas con las formuladas en el estudio sobre la implantación de los principios contables de AECA, si bien ha sido necesario seguir bien pronto un camino diferente, habida cuenta de las características particulares de la Contabilidad de Gestión, y del diferente desarrollo, alcance y objetivos de los pronunciamientos sobre Contabilidad de Gestión emitidos hasta la fecha.

### 3. CARACTERÍSTICAS DE LA MUESTRA

#### A. Profesionales

Sobre 518 respuestas de *profesionales*, se han puesto de manifiesto las siguientes características:

- La práctica totalidad de las respuestas corresponden a *profesionales miembros de AECA* (98,7 %, de los que un 0,4% son socios protectores y el resto socios ordinarios), frente a un 1,3% de profesionales que no son miembros de la AECA.
- De los profesionales encuestados, algo más de la mitad (un 55%) realizan *asesoramiento en contabilidad de gestión*. En cuanto a la concreción de este asesoramiento en el ámbito de la contabilidad de gestión, las respuestas ofrecen la siguiente distribución *por áreas*:

AREA DE ASESORAMIENTO	% AFIRMATIVO
Control y valoración de inventarios	72
Establecimiento de estándares	30
Análisis de las desviaciones en estándares	34
Implantación del sistema de costes	67
Fijación de precios en función de costes	47
Otros	7

Tabla 1

Como puede comprobarse, este asesoramiento, cuando existe, o bien está en sus comienzos (implantación del sistema de costes), o bien está relacionado con finalidades propias de la contabilidad financiera (valoración de inventarios) o de la política comercial de la empresa (fijación de precios), con poca atención al establecimiento de estándares y control de las desviaciones.

- El *tamaño* de las empresas asesoradas por los profesionales encuestados que suelen demandar este tipo de servicios se distribuye de la forma siguiente:

<b>Total Activo</b> <b>% de empresas</b>	Menor de 230 MP 27%	Entre 230 y 920 MP 47%	Mayor de 920 MP 26%
<b>Nª Trabajadores</b> <b>% de empresas</b>	Menor de 50 trabajadores 34%	Entre 50 y 250 trabajadores 48%	Mayor de 250 trabajadores 17%
<b>Volumen de negocios</b> <b>% de empresas</b>	Menor de 480 MP 27%	Entre 480 y 1920 MP 51%	Mayor de 1920 MP 22%

Tabla 2

En torno a la mitad de las empresas consideradas son de tamaño mediano, y en torno a un 20% pueden clasificarse como empresas grandes, quedando un 30% de empresas pequeñas.

#### B. Profesores Universitarios

Sobre 94 respuestas válidas de profesores universitarios, se han puesto de manifiesto las siguientes características:

- Las respuestas recibidas corresponden, ordenadas por importancia numérica sobre el total, a las *universidades* siguientes:

UNIVERSIDADES	% <sup>2</sup>
Valencia	18,3
Sevilla	10,8
Zaragoza	9,7
Oviedo	8,6
Murcia y Vigo	5,4
Alcalá de Henares, Autónoma de Madrid, Granada, País Vasco y Salamanca	4,3
Valladolid	3,2
Cádiz, Extremadura, León y Santiago de Compostela	2,2
Alicante, Autónoma de Barcelona, Castilla-La Mancha, Complutense de Madrid, Baleares, Las Palmas, UNED y Rovira i Virgili	1,1

Tabla 3

La totalidad de los profesores están enmarcados en el área de conocimiento de *Economía Financiera y Contabilidad*.

En cuanto a la *categoría académica* de los profesores que responden a la encuesta, se distribuyen de la manera siguiente:

CATEGORÍA ACADÉMICA	%
Catedrático de Universidad	12,1
Profesor Titular de Universidad	22
Catedrático de Escuela Universitaria	4,4
Prof. Tit. de Escuela Unive., doctor	2,2
Prof. T. de Escuela Unive., no doctor	18,7
Profesor Asociado, doctor	3,3
Profesor Asociado, no doctor	22
Profesor Ayudante	13,2
Otras categorías	2,2

Tabla 4

- Cerca del 70% de las respuestas corresponden a profesores *miembros de AECA* (el 69 %).

### C. Empresas

Sobre un total de 96 respuestas válidas de empresas, las características más significativas de la muestra empleada son las siguientes:

- Los *sectores de actividad* de las empresas tienen la siguiente distribución, en términos porcentuales:

<sup>2</sup> de las respuestas de cada universidad sobre el total

ACTIVIDADES	%
Productos alimenticios, bebidas y tabaco	10
Industria química	9
Comercio al por mayor	9
Instituciones financieras	8
Auxiliares financieros y de seguros. Actividades inmobiliarias	8
Fabricación de productos metálicos (excepto máquinas y material de transportes)	5
Construcción de vehículos automóviles y sus piezas de recambio	4
Industrias de la madera, corcho y muebles de madera	4
Construcción	4
Producción, transporte y distribución de energía eléctrica, gas, vapor y agua caliente	3
Comunicaciones	3
Otros	33

Tabla 5

• En cuanto al *tamaño de las empresas* incluidas en la muestra, se distribuye de la forma siguiente:

<b>Total Activo % de empresas</b>	Menor de 230 MP 19%	Entre 230 y 920 MP 9%	Mayor de 920 MP 72%
<b>N<sup>a</sup> Trabajadores % de empresas</b>	Menor de 50 trabajadores 26%	Entre 50 y 250 trabajadores 18%	Mayor de 250 trabajadores 56%
<b>Volumen de negocios % de empresas</b>	Menor de 480 MP 22%	Entre 480 y 1920 MP 7%	Mayor de 1920 MP 71%

Tabla 6

Podría decirse, a la vista de los datos anteriores, que prácticamente más de las dos terceras partes de las empresas son empresas grandes, en torno a una quinta parte son pequeñas y en torno a un 10% empresas de tamaño medio.

• Por el *tipo de producción* que llevan a cabo las empresas incluidas en la encuesta, en un 39% de los casos se trata de producción continua (homogénea); en un 31%, de producción por órdenes de trabajo (heterogénea); y en un 30%, de tipos mixtos de producción.

• El 90% de las empresas que han respondido a nuestra encuesta son *socios de A.E.C.A.*, y de ellas un 60% son miembros protectores.

#### 4. CONOCIMIENTO Y UTILIDAD DE LOS DOCUMENTOS SOBRE CONTABILIDAD DE GESTIÓN DE AECA.

##### 4.1. Conocimiento de AECA y de los documentos sobre contabilidad de gestión.

###### A. Profesionales

Coherentemente con la condición de miembros de AECA de la gran mayoría de los profesionales que responden a la encuesta, sólo en el 1,2 % de los casos manifiestan que *no conocen la asociación*, si bien otro 3% sólo manifiesta tener alguna referencia de la misma.

De las respuestas validas, en un 64% de los casos se *manifiesta conocer los Documentos de la CPCG de AECA*. Un porcentaje similar (63%) admite que, además de conocer estos trabajos, los utiliza en su actividad profesional. Sin embargo, el porcentaje desciende a la mitad cuando la pregunta se refiere al conocimiento de los encuestados con relación a los documentos de otras comisiones de la Asociación, situándose en tan sólo un 29%.

No obstante lo anterior, sólo un 24% de los encuestados admite conocer en profundidad los Documentos de Contabilidad de Gestión, mientras que el porcentaje más importante señala que ha leído estos Documentos en su mayor parte (un 64% de las respuestas) y el resto (un 12%), sabe de su existencia, pero no los ha leído. No puede considerarse que estadísticamente exista una diferenciación significativa en las respuestas consecuencia de que los encuestados tengan o no la condición de miembros de AECA, salvo para niveles de significación iguales o superiores al 10%

### *B. Profesores Universitarios*

El porcentaje de profesores que *no conocen AECA* es poco significativo, ya que sólo alcanza un 3,2% , y solamente un 5,32% manifiestan que su conocimiento de la Asociación se limita a tener alguna referencia de la misma.

Cerca de las tres cuartas partes de los profesores encuestados (un 73%) manifiestan *conocer los Documentos de la CPCG de A.E.C.A.*, superior en 9 puntos porcentuales a los profesionales. Sin embargo, no llega a la mitad de estos profesores (48%), quienes utilizan los documentos de A.E.C.A. en su actividad docente. Esta circunstancia se entiende más ante el hecho de que en un 12% de los casos de profesores que han respondido positivamente a la pregunta relativa a su conocimiento sobre la existencia de los Documentos de la C.P.C.G., simplemente saben que éstos existen, pero no los han leído; un 58% los han leído en su mayor parte, y sólo un 30% manifiestan conocerlos en profundidad.

Pese a llevar muchos más años en funcionamiento y disponer de una producción mucho más amplia, los trabajos de otras Comisiones de la A.E.C.A. no se conocen por un 43% de los encuestados.

### *C. Empresas*

Un porcentaje próximo al de empresas de la muestra que *no son socios de A.E.C.A.* (un 8,5%) manifiestan no conocer la Asociación, y el 15% señala que tiene alguna referencia de ella.

Un 56% de las empresas *conocen los Documentos de CPCG de A.E.C.A.*, pero sólo en un 45% de los casos utilizan estos Documentos en su actividad profesional, además de conocerlos.

La dimensión de las empresas encuestadas y la especialización de su personal hacen que sólo en un 28% de los casos se tuviera conocimiento de los Documentos de otras Comisiones de la organización.

En lo relativo al grado de conocimiento de los Documentos de Contabilidad de Gestión, sólo en un 18% de los casos se manifiesta conocerlos en profundidad; el mismo porcentaje de las respuestas admiten que saben que tales documentos existen, pero que no han llegado a leerlos, en tanto que un 64% de las respuestas indican haberlos leído en su mayor parte. No puede considerarse que estadísticamente exista una diferenciación significativa en las respuestas consecuencia de que los encuestados tengan o no la condición de miembros de AECA, salvo para niveles de significación superiores al 8%.

### *D. Resumen comparativo*

El cuadro que incorporamos a continuación recoge un resumen de las respuestas de los tres colectivos con relación al conocimiento de AECA y sus documentos:

	<b>Profesionales</b>	<b>Profesores</b>	<b>Empresas</b>
No conocen AECA	1,2	3,2	8,5
Tienen alguna referencia de AECA	3	5,3	15
Conocen Documentos C.P.C.G.	64	73	56
Utilizan estos Documentos en su actividad profesional	63	48	45
Conocen los Documentos de otras Comisiones	29	57	28

Tabla 7: Conocimiento de AECA y sus Documentos

Como puede comprobarse, los profesionales que han respondido a la encuesta son *el colectivo que manifiesta tener un mayor conocimiento de AECA*, en tanto en cuanto solamente un 4,2% no conoce la Asociación o se limita a tener alguna referencia de ella. Las empresas son las que tienen un nivel más bajo de conocimiento de la AECA, en tanto en cuanto llegan a un 23,5% las que, o bien no la conocen o solamente tienen alguna referencia de ella. Los profesores universitarios se sitúan en un puesto intermedio en cuanto a conocimiento de la asociación, con un porcentaje del 8,5%. Del análisis cruzado de las respuestas de los tres colectivos a las dos primeras preguntas se deduce un rechazo de la hipótesis de independencia entre los atributos cruzados en estas cuestiones. En efecto, el estadístico  $X^2$  de Pearson para la respuesta "no conoce la AECA" es 23,04, con una probabilidad asociada de 0,00012 de obtener un valor tan extremo como ese 23,04, y para la respuesta "tiene alguna referencia" los valores son un coeficiente de 29,37 y una probabilidad asociada de 0,00001, respectivamente. En consecuencia, sí que son significativamente diferentes las opiniones para estos dos atributos.

En cuanto al *conocimiento de los Documentos de la Comisión de Principios de Contabilidad de Gestión*, los profesores son el colectivo con un mayor conocimiento, seguido de profesionales y empresas. Con un valor del coeficiente  $X^2$  de Pearson del 17,38 y una probabilidad del 0,00797, podemos considerar las respuestas significativamente diferentes.

También resultan significativamente diferenciadas desde el punto de vista estadístico las respuestas relativas a la *utilización de los Documentos de la Comisión en la actividad profesional o docente*, con los profesionales sensiblemente adelantados, ya que el valor del estadístico  $X^2$  de Pearson es en este caso 27,28 y su probabilidad asociada 0,00013.

Una situación similar nos encontramos en cuanto al conocimiento de Documentos de otras comisiones de AECA, con los profesores universitarios doblando en porcentaje a los otros dos colectivos, y una diferenciación estadísticamente significativa entre estas opiniones, con un coeficiente  $X^2$  de Pearson de 41,54, prácticamente a cualquier nivel de significación.

En cuanto al grado de conocimiento de los Documentos de la CPCG, el análisis cruzado de las respuestas de los tres colectivos ofrece los resultados porcentuales siguientes:

	<b>Profesionales</b>	<b>Profesores</b>	<b>Empresas</b>
Sabe de su existencia, pero no los ha leído	12	12	18
Los ha leído en su mayor parte	64	58	64
Los conoce en profundidad	24	30	18

Tabla 8: Grado de conocimiento de los Documentos de la C.P.C.G.

## GRADO CONOCIMIENTO DOC. COMISIÓN P.G.C.

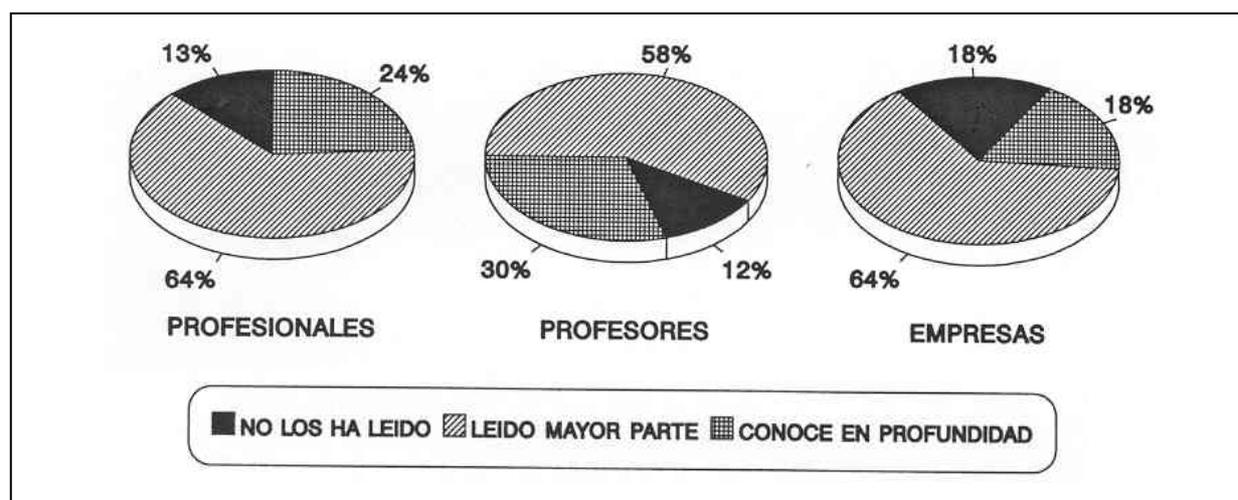


Ilustración 2: Grado de conocimiento Documentos Comisión P.C.G.

Del análisis estadístico cruzado de estas respuestas se considerarían significativas las diferencias entre las respuestas de los tres colectivos, para niveles de significación a partir del 7%, ya que la  $X^2$  de Pearson es de 11,67 y su probabilidad asociada de 0,069.

### 4.2. Utilidad general de los documentos de AECA

#### A. Profesionales

Tres cuartas partes de los profesionales encuestados consideran que, en su conjunto, *los Documentos de la CPCG tienen una utilidad alta (un 54%) o muy alta (un 21%)*; un 22% les atribuye una utilidad media, frente a sólo un 3% que consideran que estos documentos tienen una utilidad escasa (2,7%) o nula (0,3%). Con una  $X^2$  de Pearson de 0,95 y una probabilidad asociada de 0,91 en el análisis cruzado, no se considera que la condición de socio de AECA conduzca a opiniones significativamente diferentes a este respecto; por otra parte, dado que el 99,2% de las respuestas corresponden a socios de AECA, las correspondientes a aquellos profesionales que no son miembros de AECA no pueden constituir en este caso opiniones que deban tomarse en consideración.

La distribución porcentual de las valoraciones que los profesionales atribuyen a los distintos *Documentos emitidos por la CPCG* es la siguiente:

Documentos	Utilidad atribuida a los Documentos (en %)				
	Ninguna	Escasa	Media	Alta	Muy alta
1. El Marco de la C.G.	2,6	9,9	33,4	42	12
2. La C.G. como Instrumento de control	1,8	7,5	30,4	44,1	16,2
3. La Contabilidad de Costes	2,1	11,9	36,6	34,2	15,1
4. El Proceso Presupuestario	2,4	11,2	31,9	40,2	14,4

Tabla 9

En todos los casos, la mitad o más de las respuestas atribuyen a los Documentos una utilidad alta o muy alta, y las valoraciones más crítica son para los documentos nº 3, "La contabilidad de costes: conceptos y metodología básicos", y nº 4, "El proceso presupuestario en la empresa", cuya utilidad consideran escasa o nula un 14% de los profesionales encuestados.

### B. Profesores Universitarios

Por lo general, se considera adecuada la *fundamentación teórica y doctrinal* de los documentos de la C.P.C.G., situándola un 68% de las respuestas en los niveles alto o muy alto, mientras que tan sólo un 1,4% estiman que tal fundamentación es escasa. En esta valoración -con una  $X^2$  de 0,90 y una probabilidad de 0,82, no se considera que tenga incidencia el hecho de que los encuestados sean o no socios de la AECA.

Para la mayor parte de los profesores encuestados, los documentos de la C.P.C.G. *considerados en su conjunto* tienen una utilidad alta (44,4%) o muy alta (25%), mientras que el 26,4% estima que tienen una utilidad media, sólo un 4,2% atribuye a estos Documentos una utilidad escasa, y no hay respuestas que globalmente les atribuyan una utilidad nula. Con una  $X^2$  de 0,084 y una probabilidad asociada igual a 0,99, tampoco en este caso se considera que la pertenencia o no pertenencia a AECA incida en la valoración global comentada.

No obstante, la valoración que los profesores efectúan de *los cuatro primeros documentos de la C.P.C.G.* no es uniforme, y se distribuye de la forma siguiente:

Documentos	Utilidad atribuida a los Documentos (en %)				
	Ninguna	Escasa	Media	Alta	Muy alta
1. El Marco de la C.G.	4,3	8,6	32,9	31,4	22,9
2. La C.G. como Instrumento de control	1,4	2,9	40	35,7	20
3. La Contabilidad de Costes	1,4	11,6	31,9	27,5	27,5
4. El Proceso Presupuestario	---	5,9	35,3	29,4	29,4

Tabla 10

En todos los casos más de la mitad de las respuestas atribuyen a los documentos una utilidad alta o muy alta, con un porcentaje conjunto cercano al 60% en el caso del Documento n° 4, "El proceso presupuestario en la empresa".

Las valoraciones más crítica son para el documento n° 1, "El marco de la contabilidad de gestión" y el documento n° 3, "La contabilidad de costes: conceptos y metodología básicos", para los cuales un 13% de las respuestas conceden una utilidad escasa o nula.

### C. Empresas

Para la mayor parte de las empresas encuestadas, *los Documentos de la CPCG considerados en su conjunto* tienen una utilidad alta (54,9%) o muy alta (9,8%), mientras que el 27,5% estima que tienen una utilidad media, sólo un 7,8% atribuye a estos Documentos una utilidad escasa, y no hay respuestas que globalmente les atribuyan una utilidad nula. Estadísticamente no puede decirse que la condición de miembro de AECA conduzca a opiniones diferenciadas al respecto. Por otra parte, la incidencia de los encuestados no socios se reduce al 6% de las respuestas incorporables al análisis cruzado, por lo que su incidencia resulta en cualquier caso limitada.

No obstante, *la valoración que efectúan de los cuatro primeros Documentos de la CPCG no es uniforme*, y se distribuye de la forma siguiente:

Documentos	Utilidad atribuida a los Documentos (en %)				
	Ninguna	Escasa	Media	Alta	Muy alta
1. El Marco de la C.G.	---	18,8	27,1	43,8	10,4
2. La C.G. como Instrumento de control	---	12,8	31,9	34	21,3
3. La Contabilidad de Costes	---	14,9	9,1	53,2	12,8
4. El Proceso Presupuestario	---	14,6	25	25,4	25

Tabla 11

En todos los casos más de la mitad de las respuestas atribuyen a los Documentos una utilidad alta o muy alta, destacando los dos tercios de respuestas situadas entre las valoraciones "alta" o "muy alta" en el caso del Documento nº 3, "La contabilidad de costes: conceptos y metodología básicos".

La valoración más crítica es para el Documento nº 1, "El marco de la contabilidad de gestión" al que un 18% de las respuestas conceden una utilidad escasa.

#### D. Resumen comparativo

Atribuyendo una valoración entre 0 puntos para la respuesta "ninguna utilidad" de los Documentos y 4 puntos para la respuesta "utilidad muy alta", se obtienen las valoraciones siguientes para los documentos en su conjunto y para cada uno de ellos considerado separadamente, con las desviaciones típicas o estándar que se señalan:

Documentos	Profesionales		Profesores		Empresas		Global 3 Colectivos	
	Media	Desv.S	Media	Desv.S	Media	Desv.S	Media	Desv.S
Los cuatro documentos considerados en su conjunto	2,78	1,88	2,98	1,81	1,94	1,92	2,69	1,90
1. El Marco de la C.G.	2,59	1,73	2,68	1,82	1,72	1,85	2,48	1,76
2. La C.G. como Instrumento de control	2,73	1,76	2,75	1,78	1,78	1,94	2,61	1,79
3. La Contabilidad de Costes	2,53	1,75	2,70	1,86	1,78	1,93	2,45	1,79
4. El Proceso Presupuestario	2,56	1,77	2,76	1,89	1,85	1,99	2,49	1,81

Tabla 12

La valoración que los tres colectivos encuestados efectúan de la utilidad de los Documentos de la CPCG, *considerados en su conjunto*, pone de manifiesto que los profesores son el colectivo que mejor valora los pronunciamientos de la Comisión, con una dispersión de opiniones menor que la media de los tres colectivos, seguidos de los profesionales y, a distancia bastante significativa, de las empresas. Las opiniones de estos tres colectivos son claramente diferenciadas, desde el punto de vista estadístico, en función del colectivo considerado; así, con una F de Snedecor de 9,30, la probabilidad asociada es de 0,0001, muy por debajo del 5% que con carácter general requerimos como nivel de significación.

En todos los casos (con la excepción de la valoración que los profesionales atribuyen al Documento nº 3), *más de la mitad de las respuestas atribuyen a los documentos una utilidad alta o muy alta*.

Obsérvese que en todos los colectivos se produce que la valoración media del grado de utilidad de los Documentos de la CPCG *considerados en su conjunto* es superior a la valoración que posteriormente otorgan por separado a cada uno de los Documentos. Cabe interpretar que estos datos ponen de manifiesto un desfase entre las expectativas que se tienen con respecto a lo que puede ofrecer y cabe esperar de los trabajos y Documentos de la comisión, y las realizaciones obtenidas, que como todo producto concreto pueden y deben ser gradualmente depuradas y perfeccionadas en su diseño y contenido.

Con respecto al Documento nº 1, "*El marco de la contabilidad de gestión*", los profesionales sitúan su utilidad como alta o muy alta en un 75% de los casos, pero la valoración media (2,59) es inferior a la de los profesores universitarios (2,68), aun cuando el porcentaje de respuestas que sitúan el Documento a un nivel de excelencia alto o muy alto, sea tan sólo del 54%. Este mismo 54% es el porcentaje de empresas que otorgan al Documento una valoración alta o muy alta. Sin embargo las empresas son el colectivo más crítico con el Documento, con una valoración media de tan solo 1,72. El grado de rechazo, cuantificado a través de las respuestas que le atribuyen al Documento utilidad escasa o nula, es muy disperso; así, mientras concita los mayores porcentajes en los casos de las empresas (un 19%) y de los profesores universitarios (13%), es el más reducido de los profesionales (3%). Las opiniones de los tres colectivos están claramente diferenciadas, desde el punto de vista estadístico, con una F de Snedecor de 10,40, y una probabilidad asociada prácticamente nula.

Con respecto al Documento nº 2, "*La contabilidad de gestión como instrumento de control*", los profesionales sitúan su utilidad como alta o muy alta en un 60% de los casos; la valoración media que le atribuyen es la más alta de los cuatro Documentos considerados (2,73) pero también en este caso es inferior a la de los profesores universitarios (2,75). Las empresas son igualmente el colectivo más crítico con el Documento, con una valoración media de 1,78. Entre los profesores universitarios este Documento es el que recibe un menor nivel de rechazo, si medimos tal rechazo por la proporción de respuestas que le asignan una utilidad escasa o nula (algo más del 4%, que no resulta significativo). Al igual que en el caso del Documento nº 1, las opiniones de estos tres colectivos son claramente diferenciadas, al resultar una F de Snedecor de 11,84 y una probabilidad asociada prácticamente nula .

El Documento nº 3, dedicado a "*La contabilidad de costes: conceptos y métodos básicos*" presenta valoraciones bastante diversas. Así, mientras es el Documento que sitúa un más alto porcentaje de valoraciones altas o muy altas en el caso de las empresas (un 66%), también es el Documento con un mayor grado de rechazo para este colectivo (un 15%), alcanzándose una valoración media de 1,78, idéntica a la obtenido en este colectivo para el Documento nº 2 . El número de profesionales que valora la utilidad de este Documento como alta o muy alta no supera la frontera del 50%, con un nivel de rechazo del 14%, otorgando este colectivo al Documento 3 una valoración más baja que en los otros casos (2,53). La postura de los profesores universitarios también es similar, ya que dan a este Documento su valoración más baja, con una puntuación de 2,70. Con una F de Snedecor de 8,17 y una probabilidad asociada de 0,0003, también con relación a este Documento las opiniones de estos tres colectivos son claramente diferenciadas.

Finalmente, el Documento nº 4, "*El proceso presupuestario en la empresa*", recibe la más alta valoración media por parte de las empresas (1,85), cuyas respuestas lo consideran de alta o muy alta utilidad en algo más del 50% de los casos, frente al 59% de los profesores universitarios (que otorgan la valoración media más elevada de los cuatro Documentos, con una puntuación de 2,76) y el 55% de los profesionales, que otorgan una valoración media de 2,56 a este Documento, con lo que queda en tercer lugar del "ranking". El grado de rechazo, cuantificado en las respuestas que le atribuyen una utilidad escasa o nula, es bastante elevado entre las empresas y profesionales (15% y 14%, respectivamente) y no muy significativo entre los profesores universitarios (el 6%).

Las opiniones son claramente diferenciadas desde el punto de vista estadístico, con una F de 7,34 y probabilidad asociada de 0,0007.

### 4.3. Utilidad específica de los documentos sobre Contabilidad de gestión para profesionales y profesores universitarios

#### A. Profesionales

Los profesionales encuestados *recomiendan los Documentos de la C.P.C.G. a las empresas que asesoran en un 85% de los casos*, si bien en un 45% de las ocasiones lo hacen sólo como referencia.

Estadísticamente no se deduce que exista una diferenciación significativa entre las opiniones derivadas de que los profesionales tengan o no la condición de miembros de AECA, ya que del análisis cruzado se obtiene una  $X^2$  de 2,24, con una probabilidad asociada de 0,32. Por otra parte, la opinión de los profesionales no miembros de AECA no tiene incidencia práctica, dado que el porcentaje de respuestas en tal circunstancia no llega al 1%.

#### B. Profesores

Desde el punto de vista de *la aplicabilidad de los Documentos de la CPCG a los trabajos de investigación* que desarrollan los profesores universitarios, sus respuestas ponen de manifiesto que en más de la mitad de los casos (54%), estos Documentos se consideran de alta (30%) o muy alta (24%) aplicación; un 19% de las respuestas estima que tienen una aplicabilidad media a estos efectos, y un 27% estima que la aplicación a efectos de investigación de estos Documentos es más bien escasa (19%) o nula (7,5%). Con un coeficiente  $X^2$  de Pearson de 5,2 y una probabilidad asociada de 0,26, no puede decirse que el hecho de pertenecer o no a AECA tenga influencia en estas valoraciones de los encuestados.

Estas respuestas de los profesores con relación a la aplicabilidad de los Documentos a los trabajos de investigación han de considerarse estadísticamente diferenciadas con relación a la valoración que les merece la fundamentación teórica y doctrinal de estos Documentos. Así, con una valoración media de 2,92 en cuanto a fundamentación teórica y doctrinal, y una media de 2,44 en cuanto a aplicabilidad a investigación, el estadístico t de Student es de 4,32, con una probabilidad asociada prácticamente nula.

En cuanto a la inclusión en el programa de las asignaturas relacionadas con la contabilidad de costes y de gestión de los Documentos de la C.P.C.G. de la A.E.C.A., en más de la mitad de las respuestas en las que se plantea esta cuestión se reconoce que en los programas de todas estas asignaturas se incluye los Documentos de referencia (54%); en un 18% de las respuestas se indica que esta inclusión se efectúa en algunas asignaturas, y en un 27% se señala que la inclusión no se produce en ninguno de los casos.

### 4.4. Revisión de los documentos de la comisión de principios de contabilidad de gestión de la A.E.C.A.

Las respuestas a las preguntas relativas a la conveniencia o no de revisar la actual redacción de los Documentos arrojan en términos porcentuales los resultados siguientes:

Documentos	Profesionales		Profesores		Empresas	
	SÍ	NO	SÍ	NO	SI	NO
1. El Marco de la C.G.	36,1	63,9	71,4	28,6	53,8	46,2
2. La C.G. como Instrumento de control	38,7	61,3	21,4	78,6	69,2	30,8
3. La Contabilidad de Costes	51,3	48,7	39,3	60,7	30,8	69,2
4. El Proceso Presupuestario	36,1	63,9	25	75	53,8	46,2

Tabla 13

Con relación a la *conveniencia de revisar los cuatro Documentos considerados*, las posturas son

por lo general bastante *diferentes*, según el grupo de la población encuestada al que correspondan las respuestas.

A pesar de que, como se ha visto, otorgan una valoración positiva al Documento n° 1, consideran mayoritariamente que hay que revisarlo los profesores (71%) y las empresas (54%), en tanto que la mayoría de los profesionales -que estiman en sus tres cuartas partes como alta o muy alta la utilidad de este Documento- no consideran necesaria tal revisión (un 64%).

También existen posturas muy divergentes en lo relativo al Documento n° 2, ya que cerca del 70% de las empresas consultadas, no obstante la mayoría que atribuye a este Documento utilidad alta o muy alta, consideran necesaria su revisión, en tanto que un 79% de los profesores y un 61% de los profesionales adoptan la postura contraria.

Sólo los profesionales consideran mayoritariamente necesaria (un 51%) la revisión del Documento n° 3 (al que solamente un 49% había atribuido utilidad alta o muy alta), frente a un 61% de los profesores universitarios y un 69% de las empresas que adoptan la postura contraria.

Finalmente, sólo el colectivo de las empresas considera en su mayoría necesaria la revisión del Documento n° 4, con un 54% de las respuestas (es el Documento al que atribuyen en sus términos actuales una utilidad más reducida), mientras que un 75% de los profesores universitarios y un 64% de los profesionales la consideran innecesaria.

Complementariamente a lo anterior, se ha preguntado a los profesores universitarios si consideran adecuada la *fundamentación teórica y doctrinal de los Documentos de la C.P.C.G. de A.E.C.A.*, pudiendo concluirse de las respuestas que, por lo general, ésta se considera adecuada, situándola un 68% de las respuestas en los niveles alto o muy alto, mientras que tan sólo un 1,4% estiman que tal fundamentación es escasa.

## 5. LA EMISIÓN DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN

De las respuestas recibidas se deducen los resultados que aparecen en el gráfico siguiente:

EMISIÓN DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN

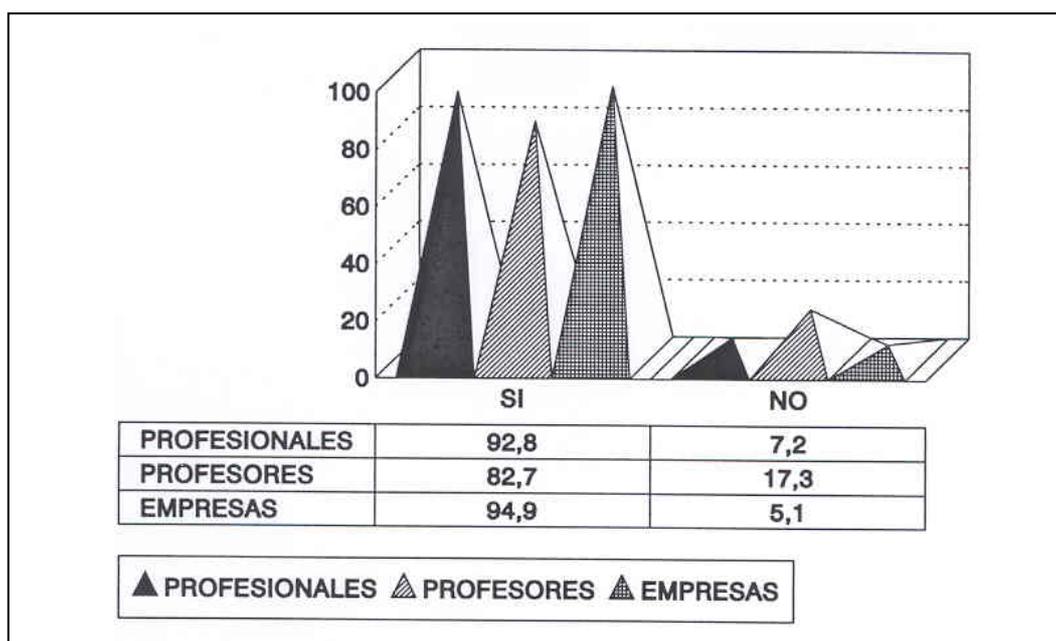


Ilustración 3: Emisión de Principios de Contabilidad de Gestión

Como puede comprobarse, los profesionales y las empresas son los colectivos más *favorables a la emisión de principios de contabilidad de gestión*. Los profesores universitarios también se muestran partidarios de este tipo de normalización contable, aunque de forma menos abrumadora.

Del análisis estadístico de las respuestas recibidas no parece que para ninguno de los tres colectivos tenga influencia en ellas el hecho de pertenecer o no a AECA, al obtenerse unos coeficientes de Pearson de 0,23, 0,12 y 0,24, con unos niveles de significación de 0,62, 0,72 y 0,62 para los profesionales, profesores universitarios y empresas, respectivamente.

Enfrentados a la tarea de emisión de principios de contabilidad de gestión, lo primero que debe clarificarse es cuáles son los *grupos profesionales o sociales que deben participar en la emisión de estos principios*, obteniéndose al respecto las siguientes opiniones, expresadas en términos porcentuales:

Grupos que deben participar	Profesionales		Profesores		Empresas		X <sup>2</sup> de Pearson	Probab. Asociadas
	SÍ	NO	SÍ	NO	SÍ	NO		
1. Empresarios	63,3	36,7	82	18	67,9	32,1	20,19	0,00046
2. Firmas de auditoría	54,3	45,7	45,9	54,1	44,6	55,4	15,31	0,00410
3. Profesionales de la contabilidad	87,6	12,4	88,5	11,5	92,9	7,1	13,81	0,00796
4. Organizaciones profesionales de auditoría	58,9	41,1	54,1	45,9	41,1	58,9	18,24	0,00111
5. Profesores universitarios	67,4	32,6	96,7	3,3	57,1	42,9	36,38	0,00000
6. Representantes de la Administración	27,7	72,3	24,6	75,4	26,8	73,2	12,55	0,01366
7. Firmas de consultoría	42,9	57,1	49,2	50,8	42,9	57,1	12,74	0,01259
8. Ingenieros	14,8	85,2	36,1	63,9	21,4	78,6	27,38	0,00002
9. Otras profesiones	8,3	91,7	3,3	96,7	10,7	89,3	14,15	0,00683

Tabla 14

#### GRUPOS A PARTICIPAR EN LA EMISIÓN DE PRINCIPIOS

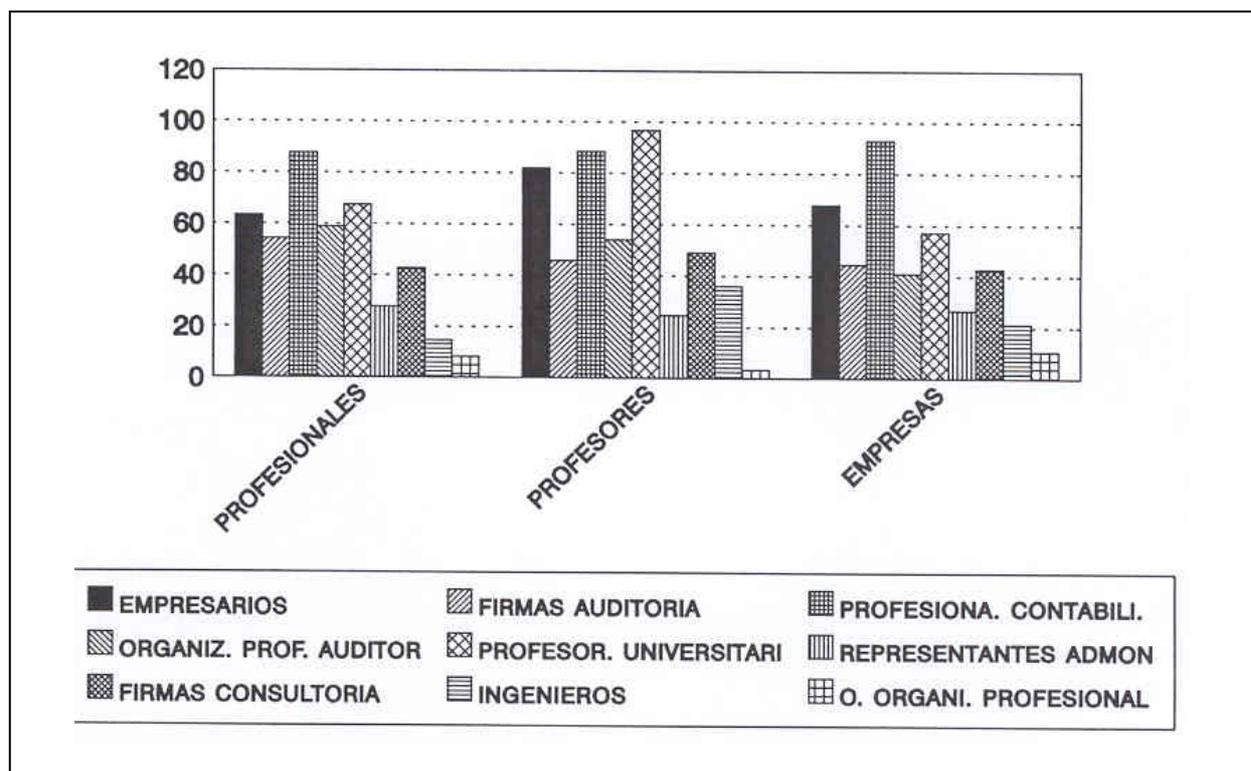


Ilustración 4: Grupos a participar en la Emisión de Principios

Como puede comprobarse en el cuadro anterior, los grupos sobre los que existe una mayor

coincidencia de pareceres en cuanto a la conveniencia o necesidad de su participación en la elaboración de los principios de contabilidad de gestión son, en primer término, los *profesionales de la contabilidad* (con más del 87% de respuestas positivas en los tres grupos encuestados), seguidos de los *empresarios* (con más del 63% en todos los casos), y los *profesores universitarios* (a cuya participación responden positivamente más del 57% de los encuestados en los tres grupos considerados).

El resto de grupos no son incluidos por más del 50% de las respuestas de los tres colectivos de profesionales, profesores y empresas. Resaltan sin embargo -en tanto en cuanto pueden situarse en torno a una media del 50% de respuestas afirmativas- las *firmas de auditoría* (incluidas por más de la mitad de las respuestas de profesionales y profesores, junto a un 45% de las empresas), las *organizaciones profesionales de auditoría* (con unas respuestas afirmativas del 59%, 54% y 41%) y las *firmas de consultoría* (con 43%, 49% y 43% de respuestas afirmativas).

Hay en torno a un 25% de respuestas afirmativas favorables a la inclusión de *representantes de la Administración* (28% - 25% - 27%) y con más diferencias de opinión se sitúan los *ingenieros*, con respecto a cuya inclusión se muestran poco favorables profesionales y empresas (15% - 21%), y algo más proclives los profesores universitarios (36% a favor).

Del análisis cruzado de las respuestas de los tres colectivos, y en función de los estadísticos incluidos en el cuadro anterior, se deduce que las opiniones de los profesionales, profesores universitarios y empresas son -desde el punto de vista estadístico- significativamente diferentes en las respuestas referentes a los grupos que deben participar en la elaboración de principios de contabilidad de gestión.

## 6. OBJETIVOS Y UTILIDAD DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

La posición de los *profesionales* con relación a los objetivos de la contabilidad de gestión se resume en el cuadro siguiente; en él se muestra la distribución, en términos porcentuales, de las puntuaciones escalonadas de 5 a 1, en función de su mayor o menor importancia:

OBJETIVOS	PUNTUACIÓN				
	5	4	3	2	1
Información para las cuentas anuales	44	8	8	8	32
Cálculo de costes y resultados por productos, líneas de productos y centros de actividad	49	20	9	12	9
Información para la planificación	15	18	23	27	17
Información para el control	26	21	27	20	6
Información para la toma de decisiones	49	17	19	15	12

Tabla 15

A partir de estos valores, se han obtenido las valoraciones medias de estos objetivos, lo cual nos permite establecer el siguiente orden entre ellos:

ORDEN/ OBJETIVO	VALORACIÓN MEDIA
1º. Toma de decisiones	4,12
2º. Cálculo de costes y resultados	3,88
3º. Control	3,40
4º. Información para cuentas anuales	3,25
5º. Planificación	2,86

Tabla 16

Podría resaltarse como aspecto contradictorio con la valoración de la toma de decisiones como objetivo prioritario, la baja valoración atribuida a la contabilidad de gestión como fuente de información para permitir una adecuada planificación de las actividades empresariales.

Con relación a la *utilidad de la información que suministra la contabilidad de gestión*, en el entorno actual, las respuestas facilitadas por *profesionales y profesores universitarios* ponen de manifiesto, como puede verse en el cuadro que aparece a continuación, que la mayor parte de ellos estima que la utilidad de esta información es alta o muy alta. Pero también aparecen unas valoraciones críticas de cierta significación (próximas al 20% de las respuestas en el caso de los profesionales), que consideran que, en las condiciones actuales, la utilidad de esta información analítica es escasa o nula. Con 3,43 puntos, la valoración media atribuida a la información proporcionada por la contabilidad de gestión por los profesores aparece bastante distanciada de la de los profesionales, con 2,98 puntos.

UTILIDAD CONT. DE GESTIÓN	% PROFESIONALES	% PROFESORES
NINGUNA	3,4	---
ESCASA	16,3	13,1
MEDIA	30	22,6
ALTA	32,4	31
MUY ALTA	17,9	33,3
VALORACIÓN MEDIA	2,98	3,43

Tabla 17

Del análisis cruzado de las respuestas se deduce que éstas se pueden considerar estadísticamente diferenciadas para ambos colectivos, al obtenerse un coeficiente de Pearson de 13,91 y una probabilidad asociada de obtener un valor tan extremo como 13,91 igual a 0,016. A idéntica conclusión se llega aplicando al análisis de la t de Student y el de la F de Snedecor.

En el aspecto específico de la utilidad de la información que se emplea normalmente para calcular el coste de producción *a los efectos de la elaboración de las cuentas anuales*, los profesionales encuestados consideran que esta información es muy *poco adecuada para esta finalidad*, ya que sólo un 1% de las respuestas le atribuyen una utilidad máxima (puesto primero), frente a un 13% que la consideran mínima (puesto quinto), y un 15%, 37% y 34% que sitúan esta utilidad en los puestos segundo, tercero y cuarto (de mayor a menor utilidad), con una clara concentración pues en los niveles inferiores de utilidad.

Las empresas ordenan los objetivos del cálculo de costes atribuyendo a cada uno de ellos los porcentajes de respuestas positivas siguientes:

1°. Información para la toma de decisiones	71%
2°. Cálculo de costes y resultados	68%
3°. Información para el control	60%
4°. Información para la planificación	57%
5°. Elaboración de las cuentas anuales	44%

Tabla 18

La ordenación es prácticamente coincidente con la de los profesionales, si bien resulta más coherente que aquélla, al otorgar al objetivo de planificación una importancia muy próxima a la del control, luego de haber situado como objetivo prioritario el de suministrar información para la toma de decisiones empresariales.

La mayor parte de las empresas encuestadas (un 75%) *no reciben asesoramiento externo en materia de contabilidad de costes o de gestión*. Cuando *lo reciben*, tiene la procedencia siguiente:

De empresas de auditoría (en el 32% de los casos); de empresas de consultoría (un 28%); de asesores individuales (un 20%); conjuntamente de empresas de auditoría y de consultoría (un 16%) y conjuntamente de empresas de auditoría y asesores individuales (en un 4% de los casos).

## 7. ARTICULACIÓN CONTABLE DE LA INFORMACIÓN SOBRE COSTES Y GESTIÓN

### A. Profesores

Solamente un 20% de los profesores se muestra partidario del registro de los datos de contabilidad *utilizando la partida doble*.

El 85% considera que los datos de contabilidad de costes *no deben estar integrados en la Contabilidad Financiera*, lo cual no implica para todos ellos la total independencia con respecto a la misma, ya que tan sólo algo menos de la mitad, el 46%, consideran que los registros de contabilidad de costes tengan que llevarse independientes de la contabilidad financiera.

En cuanto a la posibilidad de registrar los costes utilizando la *estadística de costes*, la mitad de las respuestas (un 51%) se inclina por recomendar su empleo, en tanto que el resto no considera adecuada esta posibilidad.

En el supuesto de utilizar un sistema de registro contable de costes, algo más de un tercio (un 35%) de los profesores se inclinan por un *enfoque anglosajón*; otro tercio (29 %) consideraría más adecuado el *Plan Contable Francés*; un quinto de las respuestas (22%) se inclinan por el *Grupo 9 del Plan General de Contabilidad Español*; el 3% por el *enfoque centro europeo* y un 10% por otras soluciones.

En lo referente a las *doctrinas* que consideran más adecuadas los profesores para la enseñanza de la contabilidad de gestión, la mayor parte de los encuestados se muestran partidarios de la doctrina anglosajona (51%), seguidos por los que se inclinan por la doctrina franco-española (29%). A mucha distancia se sitúan los partidarios de la doctrina centro-europea (4%) y finalmente los que se muestran favorables a otros diversos enfoques.

Del *análisis cruzado* de las respuestas relativas a la *doctrina* más adecuada para la enseñanza de la contabilidad de gestión y el sistema a utilizar *para el registro contable de los costes*, se obtienen los datos porcentuales siguientes:

Doctrina más adecuada	Sistema de registro contables de costes					
	Grupo 9 del PGC Español	Plan Francés	Enfoque Anglosajón	Enfoque Centro-Europeo	Otros	Total
Anglosajona	8,6	5,2	36,2	---	---	50
Centro-Europea	---	---	1,7	---	---	1,7
Franco-Española	8,6	19	---	1,7	5,2	34,5
Otras	---	---	---	---	1,7	1,7
Varias doctrinas	1,7	6,9	---	1,7	1,7	12
Total	18,9	31,1	37,9	3,4	8,6	100

Tabla 19

Del 50% de los profesores que se decantan por la doctrina anglosajona, más de las tres cuartas partes se decanta como es lógico por el registro contable de los costes estructurado de conformidad con un enfoque anglosajón.

El segundo grupo en importancia, partidario de la doctrina franco-española, supone el 34,5% de las respuestas, de cuyo porcentaje el 27,6% se muestra partidario de un procedimiento de registro contable de los costes estructurado de acuerdo con el Grupo 9 del Plan español o con el Plan contable francés.

Hay una diferenciación estadísticamente significativa de las respuestas relativas al registro de costes, según el enfoque doctrinal al que se adscriba el profesor, con un coeficiente  $X^2$  de Pearson de 48,54 y una probabilidad asociada de 0,00004.

### B. Empresas

Solamente un 20% de las empresas llevan su contabilidad de costes utilizando registros contables por *partida doble*.

En torno a la mitad de las empresas incluidas en la encuesta (el 49%) integran los datos de la contabilidad de costes *en la Contabilidad Financiera*. No obstante, sólo un 40% lleva cuenta de los datos de costes con *total independencia* de esa contabilidad financiera.

Solamente una cuarta parte de las empresas manifiesta registrar sus costes utilizando *estadística de costes*.

De aquellas empresas que utilizan un sistema de registro contable de costes, *casi la mitad utilizan el Grupo 9 del Plan General de Contabilidad* (el 44%), si bien su implantación es más importante en las empresas industriales que en las de servicios (más del doble en términos porcentuales).

## 8. EL GRUPO 9 DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD

La postura de los profesionales y profesores sobre la adecuación del Grupo 9 del P.G.C. de 1973 (publicado en 1978) para lograr *cubrir los objetivos perseguidos con la contabilidad de costes es claramente crítica*, en tanto en cuanto son negativas al respecto el 76% de las respuestas del primer colectivo, porcentaje que se eleva al 87% en el caso de los profesores universitarios que estiman que el texto del grupo 9 de 1978 no cumple los objetivos que se pretenden con la contabilidad de costes.

Para el caso de los *profesores universitarios se han cruzado las respuestas* relativas al cumplimiento o no de los *objetivos de la contabilidad de costes* mediante el *empleo del Grupo 9* y de este análisis se deduce que estadísticamente no puede decirse que haya una diferenciación significativa de

opiniones a este respecto en función del posicionamiento doctrinal de los profesores ( $X^2$  de Pearson de 3,93 y probabilidad asociada de 0,41). Se coincide en considerar, en todos los casos, que el grupo 9 en su estructura actual no cubre los objetivos señalados.

No obstante estimar inadecuado el Grupo 9 en un porcentaje tan elevado de respuestas, y no haberse incluido el desarrollo de la contabilidad analítica en el PGC de 1990, en un 40% de los casos los profesores *manifiestan utilizar dentro de su temario o programa, como herramienta pedagógica, el Grupo 9 del PGC*. Esto pone de manifiesto, a nuestro entender, un deseo de disponer de un marco normativo de referencia, lo que les lleva a utilizar un texto aprobado como oficial en su día, y esto a pesar de la evidente devaluación a la que se ha visto sometido, y de no considerarlo adecuado en la mayor parte de los casos.

De aquellos que se manifiestan partidarios de utilizar la doctrina anglosajona en la enseñanza de la contabilidad de gestión, un 31% dice utilizar el Grupo 9 en su programa, como herramienta pedagógica; también lo utilizan una tercera parte de los partidarios de la doctrina centro-europea, y un 65% de quienes se decantan por la doctrina franco-española; los partidarios de combinar en la enseñanza varias doctrinas manifiestan en un 62,5% de los casos que utilizan en su programa el Grupo 9.

Si aceptamos un nivel de significación del 7,5% o superior, podemos concluir que estadísticamente las opiniones son significativamente diferenciadas *en función de la adscripción doctrinal de los profesores*. Para requerimientos algo más estrictos, como la exigencia de un 5% de nivel de significación, no se deduce el rechazo de la independencia entre los atributos cruzados, y por lo tanto estadísticamente no podemos concluir la existencia de dicha diferenciación.

Por otra parte, en función de las respuestas de los *profesionales* encuestados, de acuerdo con su experiencia sólo en torno al 20% de las empresas, de aquéllas que llevan contabilidad de costes, *utilizan el Grupo 9 del PGC*. Esta percepción de los profesionales queda sensiblemente por debajo del 44% de las empresas encuestadas que, llevando registro contable de sus costes, *manifiestan aplicar el Grupo 9 del PGC*.

En todos los colectivos encuestados se aprecia *una fuerte mayoría de las respuestas favorables a la actualización del Grupo 9 del Plan General de Contabilidad*, como queda de manifiesto en el cuadro siguiente:

PROFESIONALES		PROFESORES		EMPRESAS	
SI	NO	SI	NO	SI	NO
78,6	21,4	67,9	32,1	75,4	24,6

Tabla 20

## ACTUALIZACIÓN DEL GRUPO 9 DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD

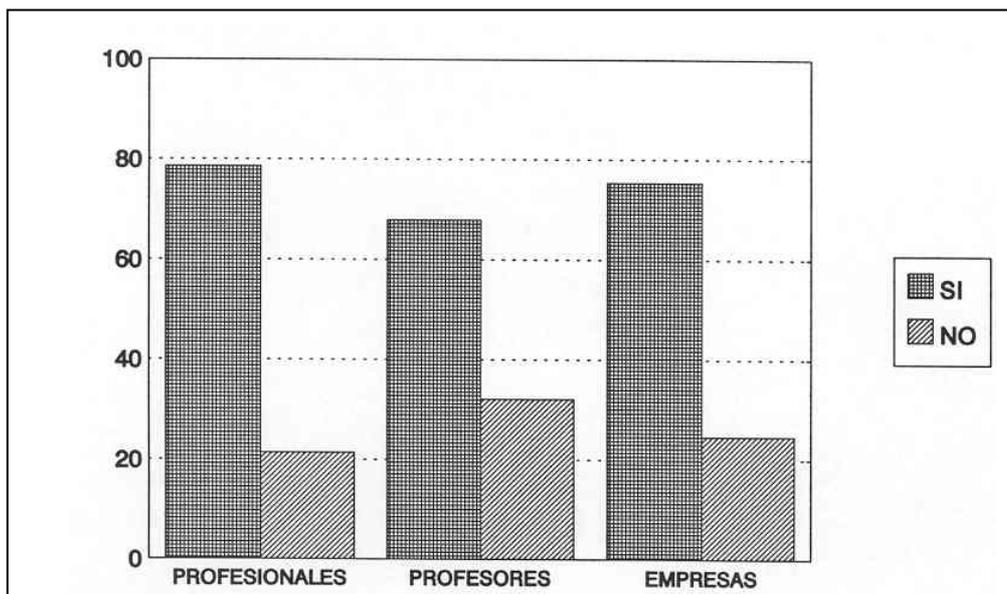


Ilustración 5

Las opiniones a este respecto de los tres colectivos considerados resultan significativamente diferentes desde el punto de vista estadístico, ya que del análisis cruzado se obtiene una  $X^2$  de Pearson de 17,24, con una probabilidad asociada del 0,17%.

Estas respuestas suponen, por pasiva, *una postura contraria a la renuncia a incorporar la contabilidad analítica dentro del Plan General de Contabilidad.*

El peso de los profesores partidarios de actualizar el Grupo 9 dentro de los diferentes posicionamientos doctrinales, es el siguiente: entre los adscritos a la doctrina anglosajona, el 63% son partidarios de la actualización; dos terceras partes de los que se inclinan por la doctrina centro europea; el 81% de quienes se declaran seguidores de la doctrina franco-española; y el 62,5% de los partidarios de combinar para la enseñanza varios planteamientos doctrinales.

Del análisis estadístico de estos datos cruzados no se deduce, sin embargo, un refrendo de la hipótesis de opiniones significativamente diferenciadas en función de la adscripción doctrinal de los profesores, atendiendo al nivel de probabilidad del 0,54 obtenido del contraste realizado.

\*En cuanto al *tipo de actualización*, la respuesta ofrecida de manera ampliamente mayoritaria por los profesionales y profesores universitarios encuestados (cerca de las tres cuartas partes) se inclina por la *elaboración de un modelo nuevo totalmente*, de carácter *oficial pero sin que fuera obligatorio*. El resto se inclina por actualizaciones menos ambiciosas, consistentes, ya en una *simple actualización* del modelo, pero sin transformarlo (postura con una cierta implantación entre un sector de los profesionales), ya introduciendo *modificaciones en bastantes aspectos* (solución que apoyan una cierta proporción de profesores universitarios). Un cuadro sumario de estas respuestas, en términos porcentuales, es el que se recoge a continuación:

TIPO DE ACTUALIZACIÓN	PROFESIONALES	PROFESORES
Simple actualización	17,7	9,1
Modificación de bastantes aspectos	9,3	16,4
Modelo nuevo totalmente	73	74,5

Tabla 21

## TIPO DE ACTUALIZACIÓN DEL GRUPO 9

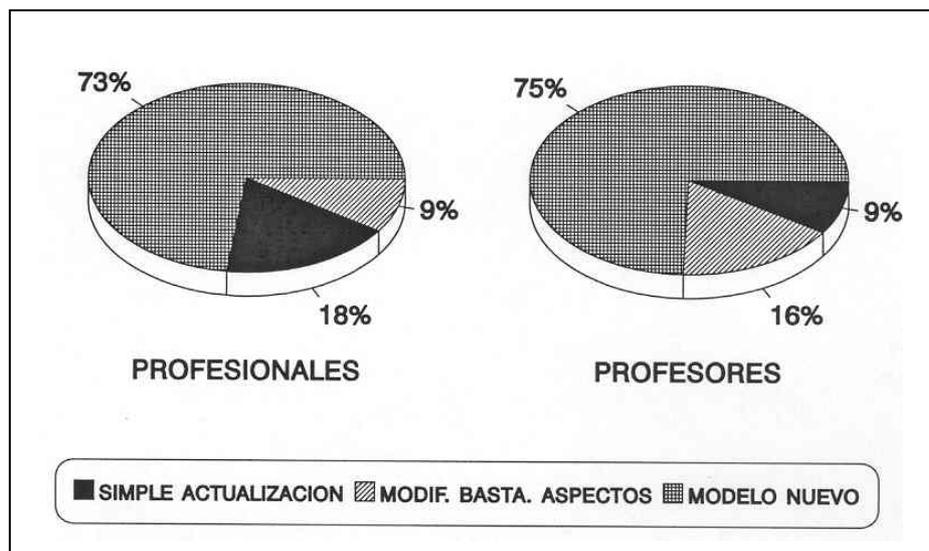


Ilustración 6

## 9. CENTROS DE RESPONSABILIDAD

### A. Estructuración orgánica y centros de costes

El 80% de las empresas analizadas están estructuradas en *departamentos que coinciden con los grandes centros de costes*. Esta coincidencia es mucho más importante en el caso de las empresas industriales (el 89%) que en las empresas de servicios (64%). Estadísticamente, con un nivel de significación superior a 0,0031, se pone de manifiesto que la estructuración de los centros de costes con relación a los departamentos resulta significativamente diferente en función del sector de actividad.

Con relación a los departamentos de los que normalmente dispone una empresa, manifiestan tenerlos los porcentajes de empresas que se indican a continuación:

Aprovisionamiento o compras	72%
Transformación o producción	77%
Comercial, distribución o marketing	85%
Administración	89%

Tabla 22

Un 44% de las empresas incluyen en su estructura organizativa otros departamentos.

En un 60% de los casos, las empresas *efectúan la distinción entre centros principales y auxiliares*. Los costes de los centros auxiliares (reparto secundario de los costes) se imputan de acuerdo con los métodos siguientes:

MÉTODO	%
Se reparten únicamente entre los centros principales	37
Se distribuyen entre los centros auxiliares y los principales	47
Se imputan directamente al producto	12
Se llevan directamente a resultados	2
Otros	2

Tabla 23

La agrupación de costes en los centros se realiza siguiendo los criterios de:

Agrupar los costes en un solo centro que comprende todo el proceso de producción	21%
Disponer de centros de costes para cada una de las fases principales del proceso	30%
Disponer de centros de costes para cada uno de los grupos funcionales homogéneos	41%
Otros	8%

Tabla 24

Al acumular los costes en los centros, las empresas persiguen en su gran mayoría los *objetivos* de imputar los costes al producto o servicio (en un 72% de los casos), y también de conocer los costes de los centros principales y auxiliares (en el 59% de las empresas consultadas). Sólo en un 6% de los casos se persiguen otros objetivos.

#### B. Autonomía departamental

En cuanto a la *autonomía para la adopción de decisiones*, estableciendo una puntuación de 1 a 5 para medir el grado de autonomía de los departamentos, obtenemos la siguiente distribución porcentual de las valoraciones:

Departamentos	Grado de autonomía				
	1	2	3	4	5
Aprovisionamiento	7	13	31	28	19
Transformación	0	9	29	32	29
Comercial	3	8	21	42	25
Administración	4	6	22	37	32

Tabla 25

Con lo cual tenemos las siguientes *puntuaciones medias*:

Aprovisionamiento	3,39
Transformación	3,82
Comercial	3,79
Administración	3,86

Tabla 26

Hay una autonomía pues en los departamentos que puede considerarse alta, con unos grados más elevados de decisiones autónomas en administración, transformación y distribución, y algo más reducido en aprovisionamiento.

La autonomía en las decisiones departamentales a la que nos venimos refiriendo se concreta en las funciones de: (A) Realizar inversiones; (B) Controlar los costes; (C) Contratación de personal; (D) Fijación de precios; y (E) Colocación del producto en el mercado o continuidad en el proceso. La importancia de estas funciones dentro de las competencias constitutivas de la autonomía de los cuatro departamentos arriba considerados se concreta en los porcentajes siguientes:

Departamentos	Competencias de los departamentos				
	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)
Aprovisionamiento	26	30	10	12,5	4
Transformación	55	36	30	16	19
Comercial	25	26	20	77,5	70
Administración	60	89	69	35	11

Tabla 27

Como puede comprobarse fácilmente en el cuadro anterior, en materia de inversiones *los departamentos con mayor grado de autonomía son administración y transformación*; con mucha diferencia de los demás, el de administración es el departamento con mayor grado de autonomía en materia de control de costes, al igual que en contratación de personal, seguido en ambos casos a distancia por el de producción o transformación; el departamento comercial es el que ejerce mayores competencias en materia de fijación de precios, seguido a distancia por el de administración; finalmente, también es el comercial el departamento con mayores competencias en cuanto a la colocación del producto en el mercado o la continuidad en el proceso.

Con vistas a la *asignación o control de responsabilidades* en las empresas analizadas, un factor negativo lo constituye el hecho de que sólo el 33% de ellas establece la clasificación de los costes en controlables y no controlables.

### C. Transacciones internas

La mayor parte de las empresas (el 55%) manifiestan que existen transacciones internas entre sus diferentes centros de responsabilidad. En estos caso, los criterios de valoración utilizados para determinar los precios internos son, con las frecuencias que se indican, los siguientes:

Coste	73%
Precio de mercado	15%
Coste más un margen de beneficio	10%

Tabla 28

## 10. CLASES DE COSTES

### A. Costes por naturaleza utilizados para el calculo de costes

La procedencia, *interna o externa*, de los costes por naturaleza incorporados al proceso de cálculo del coste de los productos o servicios, se resumen en el cuadro siguiente:

Datos utilizados para el cálculo del coste de los productos o servicios	Tomados en la contabilidad financiera	Calculados internamente	No tomados en consideración
1. Compras+/- Var. Existen.	57%	42%	1%
2. Servicios exteriores	83%	17%	---
3. Tributos	78%	15%	7%
4. Gastos de personal	68%	32%	---
5. Otros gastos de gestión	77%	21%	2%
6. Gastos financieros	66%	15%	19%
7. Pérdidas procedentes del inmovilizado y gastos excepcionales	48%	25%	27%
8. Dotaciones amortiz.	59%	40%	1%
9. Dotaciones provisiones	53%	30%	17%
10. Retrib. Capital propio	21%	32%	47%
11. Otros costes oportunidad	9%	33%	58%

Tabla 29

En casi todos los casos, la mayoría de las empresas toman los datos para el cálculo de costes de la contabilidad financiera, es decir, utilizan costes externos. Cuando la proporción de los costes externos no llega al 50% de las respuestas, la causa fundamental la encontramos en que no toman esa partida en consideración, y no en su incorporación como costes internamente calculados.

#### B. Aprovisionamientos y otras existencias

Los *criterios de valoración* utilizados por las empresas de la muestra para las *entradas de materiales* o productos en el almacén son el precio de adquisición o coste de producción (en el 77% de las respuestas) y el precio estándar (sólo en un 27% de las respuestas). Ninguna de las empresas manifiesta utilizar a estos efectos el valor de reposición.

En esta valoración se integran, con los porcentajes de respuestas que se indican, las *partidas* siguientes:

1. Importe en factura.....	100%
2. Transportes.....	88%
3. Aduanas.....	64%
4. Seguros.....	60%
5. Rappels.....	48%
6. Impuestos.....	33%
7. Custodia.....	30%
8. Gastos financieros.....	19%
9. Otros.....	6%

Tabla 30

En cuanto a los criterios de valoración de las *salidas de almacén de las materias primas y los productos terminados*, los porcentajes obtenidos de la encuestas son los siguientes:

<b>Criterios de valoración</b>	<b>Materias primas</b>	<b>Ptos. Terminados</b>
Coste medio ponderado	49	41
FIFO	14	13
LIFO	--	2
NIFO	2	2
HIFO	--	--
Precio tipo o estándar	25	29
Identificación individual	9	13
Otros	2	2

Tabla 31

Los criterios más utilizados, tanto para las materias primas como para los productos terminados son el *coste medio ponderado*, el *precio estándar* y el *FIFO*. Ninguna respuesta manifestó que se utilizase el criterio HIFO, ni para materiales ni para productos terminados; el LIFO tampoco fue citado como criterio utilizado en ningún caso para las primeras materias.

#### C. Mano de obra

Dentro del concepto de Coste de Mano de Obra se incluyen las siguientes *partidas*, con la frecuencia que percentualmente se indica en cada ocasión:

Sueldos y salarios .....	En todos los casos
Seguridad social .....	En todos los casos
Indemnizaciones .....	43%
Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones .....	34%
Otros gastos sociales .....	68%
Remuneraciones en especie .....	40%

Tabla 32

Se utilizan los siguientes *sistemas de retribución al personal*, con la frecuencia porcentual que en cada ocasión se señala:

Salario fijo o por tiempos .....	83%
Destajos .....	1%
Primas de producción individuales .....	23%
Primas de producción colectivas .....	6%
Sistemas mixtos .....	22%

Tabla 33

#### D. Amortizaciones

A efectos del cálculo de costes, las cuotas de amortización se calculan *sobre el precio de adquisición* de los activos en un 87% de los casos, frente al 13% de las empresas que lo hacen sobre los *precios de reposición*.

En lo referente a la *amortización del inmovilizado o activo fijo inmaterial*, sólo en el 45% de las respuestas se dice incluir las cuotas de amortización correspondientes a estos activos en el coste del producto. Los conceptos que se consideran y las frecuencias relativas que se señalan, se muestran en el

siguiente cuadro.

Aplicaciones informáticas.....	64%
Gastos de investigación y desarrollo.....	53%
Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero.....	41%
Propiedad industrial.....	19%
Concesiones administrativas .....	8%
Fondo de Comercio.....	3%
Derechos de traspaso.....	3%

Tabla 34

### E. Costes de oportunidad

Aquellas empresas que calculan costes de oportunidad -considerando como tales los costes de los recursos propios y el sueldo del empresario-, en un 63% de los casos lo hacen *con vistas a su utilización para la adopción de decisiones especiales*, y en un 47% de las ocasiones *para calcular el coste del producto*. La consideración de otro tipo de finalidades no resulta significativa.

## 11. CALCULO DE LOS COSTES

### 11.1.- Profesionales

Respecto a las empresas que son asesoradas por los profesionales encuestados, *más de la mitad no efectúa cálculo de costes*. Entre las empresas que *sí lo hacen*, el perfil del *modelo de cálculo de costes* utilizado es el que se describe en los párrafos que siguen.

- En cuanto al *tipo de costes acumulados*, los modelos de cálculo de costes más frecuentemente empleados por las empresas son los siguientes:

- Un 55% trabaja con *costes variables*.
- Un 42% calcula *costes completos*.
- Un 52% utiliza un sistema de *costes de las actividades*.

- Atendiendo a la *perspectiva temporal*, las empresas asesoradas que efectúan cálculo de costes utilizan *costes estándar* en un 60% de los casos.

- Finalmente, el 76% de las empresas que efectúan cálculo de costes lo hacen utilizando *centros de costes*.

### 11.2.- Empresas

#### 11.2.1. Existencia de departamento de calculo de costes y responsables del mismo

- El 97% de las empresas encuestadas *calcula el coste de sus productos o servicios*, sin que estadísticamente se encuentre relación entre el sector de actividad de la empresa y el hecho de que ésta efectúe o no el cálculo de sus costes ( $X^2$  de Pearson de 0,018 y probabilidad asociada de 0,89).

Más de las tres cuartas partes (un 78%) de las empresas encuestadas *tienen un departamento dedicado al cálculo de costes*, que en la mayor parte de los casos (un 56%) depende de la sección de contabilidad.

Como responsables del cálculo de costes se sitúan personas de las titulaciones siguientes:

TITULACIONES	%
Licenciado en Ciencias Empresariales	46
Licenciado en Ciencias Económicas	24
Titulado Mercantil	16
Ingeniero	5
Diplomado en Ciencias Empresariales	4
Titulado en Formación Profesional	1
Otros	4

Tabla 35

### 11.2.2. Periodicidad

Las empresas encuestadas efectúan el cálculo de costes y resultados de acuerdo con la periodicidad siguiente:

Anualmente, el 30%; semestralmente, el 3%; trimestralmente, el 9%; mensualmente, el 54%, y con una periodicidad inferior al mes, el 4% de las empresas.

### 11.2.3. Modelo de calculo

En cuanto al modelo de cálculo de costes utilizado por las empresas encuestadas directamente, pueden resaltarse como rasgos fundamentales los siguientes:

- En lo referente a la *clasificación de los costes* puede decirse que en la práctica los dos únicos tipos de clasificación que se aplican son los que aparecen a continuación:

En un 78% de los casos se utiliza la clasificación de los costes en *directos e indirectos*, con un ligero predominio de los casos en los que tal clasificación se lleva a cabo atendiendo al producto o servicio (53%), frente a aquéllos en los que lleva a efecto respecto a los centros (47%).

También es muy elevada (72%) la proporción de empresas que efectúa la clasificación en costes *fijos y variables*.

La diferenciación entre costes controlables y no controlables solamente se lleva a cabo en el 33% de las empresas analizadas.

- En cuanto al método de cálculo de costes practicado, atendiendo al *tipo de costes acumulados*, nos encontramos con las modalidades siguientes:

En un 47% de los casos se trabaja con *costes completos totales* (suma de costes totales de materiales, mano de obra, costes indirectos de producción, costes comerciales y costes de administración).

Un 37% de las empresas utiliza el método del *coste completo industrial* (suma de costes totales de materiales, mano de obra, y costes indirectos de producción).

Un 33% manifiesta utilizar *coste variable (direct costing)*. Cuando esto ocurre, la solución que predomina en las dos terceras partes de las ocasiones es la de incorporar los costes variables de producción más los costes fijos directos de cada producto o servicio. En el resto de los casos, se reparten por igual las soluciones que optan incorporar sólo los costes variables de producción y aquéllas que incorporan todos los costes variables de la empresa.

Sólo un 15% manifiesta aplicar un sistema de *costes de las actividades*.

- Atendiendo a la *perspectiva temporal* adoptada:

En torno al 35% de las empresas utilizan *costes reales o históricos*.

Aproximadamente una cuarta parte del total de las empresas trabaja con *costes predeterminados o estándar*; otra cuarta parte, con modelos de *costes normalizados* (costes reales para materiales y mano de obra y tasas preestablecidas para los costes indirectos de producción); finalmente, algo más del 10% dicen emplear modelos de *costes con unidades físicas reales y tasas preestablecidas*.

#### 11.2.4. Incorporación de los costes directos

Aunque sin un claro predominio de una u otra opción, la mayor parte de las empresas (52%) incorpora los costes directos a los centros de costes, frente a un 48% que lo hace directamente al producto o servicio.

#### 11.2.5. Tratamiento contable de los costes indirectos

- La distribución de los costes indirectos se lleva a cabo en el 65% de los casos mediante su *asignación previa a los centros de costes*, frente a un 35% de las empresas que optan por imputarlos directamente a los productos o servicios.

- Como *bases de imputación* se citan por las empresas encuestadas las siguientes, con la ponderación porcentual que en cada caso se indica:

1º. Coste de la mano de obra .....	51%
2º. Superficie .....	38%
3º. Número de operarios .....	34%
4º. Potencia instalada .....	22%
5º. Inversión .....	10%
6º. Otras .....	30%

Tabla 36

- La mayor parte de las empresas (un 56%) tiene establecidas *unidades de obra o unidades de actividad* (horas hombre, horas máquina, unidades de producto, etc.) en los centros de producción, con dos objetivos fundamentales: en primer lugar, controlar la actividad y el rendimiento del centro (en el 76% de los casos) y en segundo lugar (en un 60% de los casos), imputar los costes indirectos a los productos o servicios.

Las *unidades de obra utilizadas* por la inmensa mayoría de las empresas (el 82%) son las unidades de factor utilizado por el centro (horas hombre, horas máquina, otras unidades físicas, etc.); a gran distancia (un 29%), aparecen las unidades de producto obtenidas por el centro. El empleo de otro tipo de unidades no resulta significativo.

- En la mayor parte de los casos (un 57%), las empresas *no utilizan una tasa predeterminada de costes indirectos* de producción. En los casos en que sí lo hacen, el 94% las empresas calculan dicha tasa anualmente, el 3% lo hacen mensualmente, y el resto aplica una periodicidad distinta.

El *nivel de actividad utilizado* para la fijación de estas tasas de costes indirectos es en la mayor parte de las empresas (un 59%) la actividad anual esperada; la actividad normal se utiliza en el 35% de los casos, y el resto de las empresas encuestadas se inclina por la capacidad práctica.

Las *diferencias* derivadas de la comparación de los costes indirectos de producción reales y los aplicados a través de una tasa predeterminada se prorratean, en un 53% de los casos, entre el coste de la producción vendida y las existencias finales (de productos terminados y de productos en curso). Un 33% de las empresas optan por incorporar estas diferencias únicamente al coste de la producción vendida, y el 14% aplica otras soluciones.

#### 11.2.6. Los sistema de cálculo de costes en función de la dimensión de las empresas

Del análisis cruzado de las características más significativas de los sistemas de cálculo de costes con la clasificación dimensional de las empresas, se obtiene el cuadro que se incluye a continuación. En él se facilitan los porcentajes, con relación al número total de empresas dentro de cada categoría dimensional, representando aquéllas que: calculan el coste de sus productos o servicios; sus departamentos coinciden con los grandes centros de costes; utilizan un sistema de costes estándar; y tienen un sistema de control presupuestario en marcha. Esta información se presenta con relación al total del activo, el número de trabajadores y el volumen de la cifra de negocios que constituyen como sabemos los tres parámetros normalmente empleados para clasificar a las empresas atendiendo a su dimensión.

Aspectos considerados	Calcula el coste de los productos o servicios	Los Departamentos coinciden con los centros de costes	Utiliza un sistema de costes estándar	Tiene un sistema de control presupuestario
Parámetros dimensionales				
< 230 MP de activo	94	53	33	82
< 50 trabajadores	92	50	20	74
< 480 MP Vol. Negoc.	90	50	25	65
230-930 MP de activo	100	67	11	67
50-250 trabajadores	100	88	50	88
480-1920 MP Vol. Neg.	100	86	43	100
>920 MP de activo	98	91	67	97
>250 trabajadores	98	91	72	98
>1920 MP Vol. Neg.	98	88	65	97
<b>Para el total empresas:</b>				
% por total activo	98	81	56	91
% por nº trabajadores	97	80	56	90
% por cifra negocios	97	80	56	90

Tabla 37

- La práctica generalidad de las empresas encuestadas *calcula el coste de sus productos o servicios*, ya que así lo hacen el 97-98% (según el parámetro dimensional considerado) de estas empresas. Estadísticamente se confirma esta hipótesis, en tanto en cuanto, con unos valores de la  $X^2$  de Pearson de 1,31, 2,70 y 3,55 (para cada uno de los tres parámetros dimensionales) y unos niveles de probabilidad de 0,51, 0,25 y 0,16, respectivamente, se concluye que no son significativamente diferentes las situaciones, en cuanto al cálculo de costes se refiere, para las categorías dimensionales consideradas. Es decir, *el tamaño de la empresa no influye* en la implantación o no de un sistema de cálculo de costes, existente en la gran mayoría de las empresas encuestadas.

- Diferente conclusión se obtiene cuando se analiza si existe o no *coincidencia entre los departamentos en los que se estructura la empresa y sus grandes centros de costes*. Así, entre un 80% y un 81% del total de las empresas encuestadas manifiestan que existe esa coincidencia entre departamentos y centros de coste, pero su tamaño sí que tiene incidencia en las respuestas, cualquiera que sea el parámetro dimensional que se considere. En efecto, los niveles de probabilidad son, respectivamente, de 0,0013 (con el total activo), 0,0001 (con el nº de trabajadores) y 0,0007 (con el volumen de negocio); esto supone que hay una diferenciación estadísticamente significativa en las respuestas en función del tamaño de las empresas.

En las grandes empresas es donde se produce una mayor coincidencia entre departamentos y centros de costes, cualquiera que sea el parámetro considerado (entre el 88% y el 91%). En segundo lugar se da esta coincidencia en las medianas empresas (entre el 86% y el 67%). Finalmente, en las pequeñas empresas es donde la superposición de ambas segmentaciones es más reducida (entre un 53% y un 50%).

- También el tamaño influye de manera significativa en lo relativo a la *utilización del coste estándar*. En efecto, las probabilidades asociadas a los respectivos estadísticos del análisis cruzado son de 0,0035 (total activo), 0,0003 (nº de trabajadores) y 0,012 (volumen de negocio), lo que supone que en todos los casos las respuestas resultan significativamente diferenciadas en función del tamaño.

Para los tres parámetros dimensionales son las grandes empresas las que en mayor proporción utilizan los costes estándar (entre un 65% y un 72%). En segundo lugar aparecen las medianas (entre el 50% y el 43%), salvo que consideremos el volumen de activos, en cuyo caso utilizan estándares un mayor porcentaje de pequeñas que de medianas empresas.

- De igual modo, el empleo del *control presupuestario* está condicionado por el tamaño de las empresas, aun cuando la ordenación por frecuencias dependería de los parámetros considerados. Si tomamos como criterio la coincidencia de dos de los parámetros dimensionales, en primer lugar aparecen las grandes empresas, seguidas de las medianas y de las pequeñas.

La incidencia del tamaño sobre la existencia o no de un sistema de control presupuestario resulta también en este caso estadísticamente significativa, con unas probabilidades asociadas a los respectivos estadísticos  $X^2$  de Pearson de 0,00325 (activos), 0,0039 (nº de trabajadores) y 0,00007 (cifra de negocios).

## 12. IMPUTACIÓN DE COSTES A LA PRODUCCIÓN

### A. Tipo de producción

Un 29% de las respuestas manifiestan que sus empresas llevan a cabo una *producción simple* (un solo producto), en tanto que el 71% de las empresas manifiestan llevar a cabo una *producción múltiple*, de la cual el 46% se trata de *producción común* (la obtención simultánea de los distintos productos tiene lugar de forma voluntaria), y el 25% de *producción conjunta* (se obtienen inevitablemente varios productos a la vez, como consecuencia del proceso de producción). La imputación de costes a los productos conjuntos, se analiza en el apartado C de este mismo epígrafe.

### B. Empleo de unidades equivalentes

Sólo en un 32% de los casos se utilizan unidades equivalentes para distribuir costes entre la producción terminada y en curso en cada centro. Cuando esta utilización tiene lugar, se hace aplicando costes estándar en un 52% de los casos, coste de producción por coste medio ponderado en un 32% de las empresas y un 16% lo hace con el método del coste de producción por primera entrada, primera salida.

### C. Costes conjuntos

- Cuando tiene lugar una producción conjunta, se obtienen del proceso de producción el siguiente tipo de *outputs* o productos, en los porcentajes de casos que se indican:

Productos principales o coproductos .....	90%
Productos secundarios o subproductos.....	32%
Residuos, desechos y desperdicios.....	35%
Otros.....	6%

Tabla 38

- Se utilizan -con las frecuencias porcentuales que se indican- los siguientes *métodos para asignar los costes conjuntos* a los distintos coproductos:

Métodos basados en las características físicas de cada producto (número de unidades producidas, peso, volumen, etc.).....	71%
Métodos basados en los valores de mercado de cada producto.....	21%
Otros métodos .....	8%

Tabla 39

- Para asignar los costes conjuntos a los *subproductos, o residuos*, en su caso, se aplican, en la misma proporción, los criterios de: a) Asignar al subproducto o residuo una parte proporcional de los costes conjuntos; y b) No asignar ningún coste conjunto a los subproductos o residuos, dada su escasa importancia relativa en relación con los coproductos.

- En cuanto al registro contable de la *venta de los subproductos o residuos*, se aplican en la práctica las siguientes opciones:

Como ingreso adicional .....	60%
Como menor coste de producción de los productos principales.....	24%
Como menor coste de venta de los pto. principales.....	4%
Otros.....	12%

Tabla 40

### 13. COSTES ESTÁNDARES

Las respuestas de los *profesionales* con relación a los objetivos perseguidos en las empresas que asesoran con la implantación de un sistema de costes estándar, pone de manifiesto las valoraciones siguientes (con una escala de 1 a 10), en el orden que se indica a continuación:

1º. Predecir los márgenes y resultados .....	7,09
2º. Analizar las desviaciones, de forma que se puedan localizar las causas y exigir responsabilidades.....	6,99
3º. Fijar los precios de venta .....	6,94
4º. Calcular los costes de los productos y servicios de una forma rápida.....	6,76
5º. Elaboración de presupuestos.....	6,10
6º. Tener un patrón de referencia con el que comparar los costes históricos.....	5,93
7º. Mejorar el proceso de producción.....	5,59
8º. Facilitar la dirección por excepción.....	0,83
9º. Economía en los registros contables.....	0,60

Tabla 41

Como puede comprobarse, hay un salto muy importante en las valoraciones, a partir de la incorporada en séptimo lugar, que pone de relieve una apreciación prácticamente nula de la utilidad de los estándares con vistas a facilitar la dirección por excepción y la economía en los registros contables, frente al resto de objetivos, que todos ellos se valoran por encima de la puntuación representativa de una utilidad o apreciación media (5 puntos).

- En cuanto a las *empresas* encuestadas, en un 56% de las respuestas válidas manifiestan utilizar un sistema de costes estándares. Con una  $X^2$  de Pearson de 2,72 y una probabilidad asociada a la misma de 0,09, no puede hablarse de una incidencia significativa del sector de actividad en la utilización o no de sistemas de costes estándar. Sin embargo, para un nivel de significación del 10%, sí podríamos admitir la incidencia del sector de actividad en la utilización de estándares, con una mayor implantación de los mismos en el sector industrial (64%) que en el de servicios (44%).

- Para el *establecimiento de sus costes estándares* el 18% de las empresas lo hacen siguiendo el criterio de fijarlos a partir de los datos históricos; el 35% los fijan a partir de estudios técnicos, y el 47% restante lo hace combinando ambos criterios.

Los responsables de la fijación de los estándares son en cada caso los que aparecen en el cuadro siguiente, donde se recogen las frecuencias porcentuales a las que responden las empresas encuestadas en cuanto a la asignación de esta responsabilidad:

DEPARTAMENTO	Precio del material	Cantidad de material	Tasa horaria	Tiempo de la mano de obra	Costes indirectos
1. CONTABILIDAD	6	2	33	10	45
2. COMITÉ COSTE/ PRESUPUESTO	16	11	31	14	33
3. TECNICO	4	39	20	43	8
4. PRODUCCION	4	37	16	33	12
5. COMPRAS	70	11	--	--	2

Tabla 42

En la fijación de los estándares de *precios de materiales* el departamento responsable es el de compras, en el 70% de los casos. La responsabilidad en el caso de las *cantidades de materiales* se atribuye fundamentalmente, y de manera bastante equilibrada, a los departamentos técnico (39%) y de producción (37%).

La fijación de la *tasa horaria estándar* la comparten contabilidad, un comité coste/presupuesto y el departamento técnico. El *tiempo estándar de la mano de obra* suelen establecerlo el departamento técnico (43%) y el de producción (33%).

En cuanto a los *estándares de costes indirectos* suelen establecerlos contabilidad (45%) y el comité coste/presupuesto (33%).

Como *bases* para la preparación de los estándares, la más utilizada es, con mucha diferencia, la del *coste completo basado sobre volumen presupuestado* (en un 60% de las respuestas), seguido de los siguientes:

Coste completo basado sobre volumen normal.....	13%
Coste completo sobre bases diferentes de volumen.....	4%
Coste variable (direct costing).....	15%
Otros .....	8%

Tabla 43

Un 83% de las empresas adoptan estándares *normales*, frente a un 17% de ellas que se inclinan por

estándares *óptimos* (considerando la mejor actuación posible).

• Los *objetivos* perseguidos por las empresas encuestadas con la implantación de un sistema de costes estándar, por orden decreciente (con los porcentajes de respuestas que los incluyen) son los siguientes:

1º. Analizar las desviaciones, de forma que se puedan localizar las causas y exigir responsabilidades.....	76%
2º. Elaboración de presupuestos.....	65%
3º. Estimar los márgenes y resultados del ejercicio.....	56%
4º. Calcular los costes de los productos y servicios de una forma rápida.....	50%
5º. Fijar los precios de venta .....	48%
6º. Facilitar la dirección por excepción.....	46%
7º. Mejorar el proceso de producción.....	33%
8º. Tener un patrón de referencia con el que comparar los costes históricos.....	30%
9º. Economía en los registros contables.....	13%
10º. Otros.....	2%

Tabla 44

• Más de la mitad de las empresas que utilizan costes estándares, *hace más de 10 años que tienen instalado el sistema*, y tan sólo un 11% lo han instalado en los dos últimos años. La antigüedad media de los sistemas analizados es así de más de 7,3 años (situando los más antiguos en 10 años), tal como se deriva de los datos porcentuales siguientes:

En los últimos dos años.....	11%
Hace entre 2 - 5 años.....	19%
Hace 5 - 10 años.....	19%
Hace más de 10 años.....	51%

Tabla 45

Por otra parte, el 60% de las empresas *no han cambiado el sistema de estándares que instalaron inicialmente*. En el restante 40% de las empresas con estándares en las que sí se han producido modificaciones del sistema de estándares inicialmente instalado, estos cambios se han llevado a cabo en el sentido siguiente:

Se han abandonado los costes estándares en algún departamento.....	7%
Los costes estándares se han extendido a algunos departamentos.....	50%
El número de desviaciones calculadas para todos los departamentos ha aumentado.....	36%
El número de desviaciones calculadas para todos los departamentos ha disminuido.....	7%

Tabla 46

Estos *cambios en el sistema de costes estándares* se han producido por las *razones* siguientes (que se presentan en la proporción porcentual que se indica):

Para mejorar la efectividad del sistema de control.....	82%
Para reflejar los cambios en tecnología.....	18%
Porque los estándares se quedan desfasados rápidamente debido a cambios en las circunstancias/mercados.....	18%
Porque los estándares se quedan desfasados rápidamente debido a la inflación.....	6%
Otras.....	6%

Tabla 47

- La *revisión de los estándares* suele tener lugar, en la mayor parte de las empresas (el 56%), sistemáticamente cada año. El 31% de las empresas manifiestan no obstante que esta revisión tiene lugar cuando cambian las circunstancias, y el 13% efectúan esta revisión con otros criterios.

- En lo referente al *tipo de desviaciones normalmente calculadas* por las empresas analizadas, nos encontramos con los resultados siguientes:

a) Las *desviaciones en materiales* las calculan el 86% de las empresas, distinguiendo dentro de ellas los componentes de:

Desviaciones técnicas o en cantidades.....	57%
Desviaciones económicas o en precios.....	70%
Desviación en mezcla o combinación.....	35%
Otras desviaciones .....	10%

Tabla 48

b) Las *desviaciones en mano de obra* las calculan el 82% de las empresas con estándares, distinguiendo dentro de ellas los componentes de:

Desviaciones técnicas o en cantidades.....	63%
Desviaciones económicas o en precios.....	69%
Otras desviaciones .....	8%

Tabla 49

c) Las *desviaciones en centros de costes* las calculan el 79% de las empresas, distinguiendo dentro de ellas los componentes de:

Desviaciones técnicas o en rendimiento.....	50%
Desviaciones en presupuesto o gasto.....	73%
Desviaciones en actividad.....	46%
Otras .....	2%

Tabla 50

d) Finalmente, las *desviaciones en costes presupuestados* las calculan el 73% de las empresas, con los siguientes componentes:

Desviaciones en costes comerciales.....	67%
Desviaciones en costes de administración.....	69%
Otras .....	6%

Tabla 51

Las empresas *investigan las desviaciones* siguiendo criterios diferentes, cuya distribución porcentual es la siguiente:

En todos los casos.....	25%
Cuando superan determinada cantidad .....	23%
Cuando superan determinado porcentaje.....	15%
Dependiendo del juicio de la dirección.....	37%

Tabla 52

Lo más frecuente es que los *informes* sobre costes estándares se discutan con los directivos responsables (en un 66% de las empresas); en un 27% de los casos esta discusión tiene lugar con los directivos intermedios, y en un 40% de las empresas la discusión tiene lugar con todos los directivos en un comité.

Los *informes periódicos* básicos del 88% de las empresas con un sistema de costes estándar incluyen análisis de desviaciones, y del resto de las empresas, que son aquellas que no lo hacen, las tres cuartas partes informan, al menos una vez al año sobre este análisis.

En cuanto a la periodicidad con la que suelen preparar las empresas informes sobre desviaciones, lo normal es cada mes, si bien nos encontramos con la distribución de frecuencias que se indica a continuación:

Cada semana.....	4%
Cada quincena.....	2%
Cada mes.....	80%
Cada trimestre.....	10%
Anualmente .....	2%
Nunca.....	2%

Tabla 53

## 14. PRESUPUESTOS

El 90% de las empresas encuestadas *tienen un sistema de control presupuestario* en marcha. Del 10% restante, constituido por empresas que carecen de un sistema de control presupuestario, sólo una empresa había tenido implantado un control presupuestario a lo largo de los últimos diez años.

Del análisis cruzado de los datos y la contrastación estadística de la hipótesis de independencia entre los atributos ( $X^2$  de 0,51 y probabilidad asociada de 0,47), no se deduce que la actividad industrial o de servicios de las empresas incida en la implantación o no del control presupuestario.

En todos los casos, la *duración* normal del período presupuestario es de *un año*, y normalmente se revisan los presupuestos durante este período en un 72% de las empresas con control presupuestario implantado. La frecuencia con la que se lleva a cabo esta revisión es la siguiente (en tanto por ciento de las

respuestas recibidas):

Diariamente .....	2%
Cada semana.....	2%
Cada quincena.....	2%
Cada mes.....	32%
Cada trimestre.....	50%
Cada semestre.....	10%
Anualmente.....	2%

Tabla 54

- La mayor parte de las empresas con control presupuestario (un 54%) *utilizan presupuestos flexibles*. En cuanto a los informes internos sobre costes y beneficios, la comparación entre magnitudes adopta las siguientes modalidades, con las frecuencias porcentuales que se indican:

Entre la realidad y el presupuesto.....	58%
Entre la realidad y el presupuesto revisado.....	16%
Entre la realidad por una parte, y el presupuesto, tanto el inicial como el revisado, por otra.....	44%
Entre el acumulado real del ejercicio y el acumulado real para el mismo período en el año anterior.....	43%

Tabla 55

## 15. PLANIFICACIÓN, CONTROL Y TOMA DE DECISIONES

Dos terceras partes de las empresas encuestadas (un 65%) realizan la *planificación productiva* a corto plazo. Así, a largo plazo sólo manifiestan efectuarla el 35% de las empresas.

El *umbral de la rentabilidad o punto muerto* lo calculan el 62% de las empresas encuestadas, de las que cerca de las tres cuartas partes (el 73%) lo hacen a priori. De las empresas que llevan a cabo este tipo de análisis, el 45% calculan el punto muerto para toda la producción de forma global; el 27% lo establecen para grupos de productos o servicios homogéneos y el 28% lo hace individualmente para cada tipo de producto o servicio.

El 83% de las empresas encuestadas tiene establecido un *control de calidad* sobre los materiales comprados y sobre los productos fabricados. El control de calidad de los materiales comprados lo lleva a cabo la empresa en un 82% de los casos; en un 8% de las respuestas se indica que dicho control lo lleva a cabo el proveedor, y en un 10% de los casos, tanto la empresa como el proveedor. En cuanto al control de calidad de los productos fabricados, el control de calidad suele llevarse a cabo en cada una de las fases del proceso (en un 83% de los casos), mientras que en el resto de las respuestas señala que dicho control sólo tiene lugar al final de todo el proceso de producción.

Un 82,5% de las empresas clasifica los materiales de su almacén por grupos o categorías, con objeto de poder establecer un orden o preferencia para su control.

En cuanto a las *comprobaciones periódicas de los inventarios*, su realización es la práctica más normal en las empresas encuestadas, ya que las efectúan un 89% de las mismas. Para llevar a cabo estas comprobaciones, un 26% de las empresas efectúan inventarios rotativos; el 47,5% realizan un recuento físico al final de un período; el 22,5% aplican soluciones mixtas, y el restante 4% aplica otros procedimientos.

## 16. EL IMPACTO DE LAS NUEVAS TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL SOBRE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

Ninguna de las nuevas tecnologías de la información ha sido considerada con impacto significativo por más de las tres cuartas partes de las respuestas recibidas de cada uno de los tres colectivos encuestados. Así pues, aunque con valoraciones más modestas, el impacto de estas técnicas ha sido *ordenado* por los encuestados de la manera siguiente:

### A. Profesionales

- Entre *la mitad y las tres cuartas partes* de las respuestas resaltan la incidencia de las técnicas siguientes:
  - *Sistemas de información para la gestión* (MIS, Management Information Systems), con un 62%.
- Entre *una cuarta parte y la mitad* se sitúan:
  - *Sistemas de Ayuda a la Decisión* (DSS, Decision Support Systems), un 39%.
  - *Sistemas Expertos* (ES, Expert Systems), con un 32%.
  - *Sistemas de información para ejecutivos* (EIS, Executive Information Systems), con un 29%.
- Finalmente, con *menos del 25%* de las respuestas, tenemos:
  - *Sistemas Expertos de Ayuda a la Decisión* (EDSS, Expert Decision Support Systems), el 23%.
  - Con un 16%, se sitúan los *Sistemas de ayuda a la decisión de grupo* (GDSS, Group Decision Support Systems).
  - *Otros*, un 6%

### B. Profesores

- Entre *la mitad y las tres cuartas partes* de las respuestas resaltan la incidencia de las técnicas siguientes:
  - *Sistemas de información para la gestión* (MIS, Management Information Systems), con un 71%.
  - *Sistemas Expertos* (ES, Expert Systems), con un 70%.
  - *Sistemas de Ayuda a la Decisión* (DSS, Decision Support Systems), un 54%.
- Entre *una cuarta parte y la mitad* se sitúan:
  - *Sistemas Expertos de Ayuda a la Decisión* (EDSS, Expert Decision Support Systems), el 46%.
  - *Sistemas de información para ejecutivos* (EIS, Executive Information Systems), con un 27%.
  - Con el mismo porcentaje de respuestas, se sitúan los *Sistemas de ayuda a la decisión de grupo* (GDSS, Group Decision Support Systems).
- Finalmente, con *menos del 25%* de las respuestas, se sitúan otras técnicas diversas, ninguna de las cuales merece aquí una mención separada.

### C. Empresas

- Entre *la mitad y las tres cuartas partes* de las respuestas resaltan la incidencia de los *Sistemas*

*de información para la gestión* (MIS, Management Information Systems), con un 73%.

- Entre *una cuarta parte y la mitad* se sitúan los *Sistemas de información para ejecutivos* (EIS, Executive Information Systems), con un 27%.
- Finalmente, *no llegan al 25%* los encuestados que consideran con alguna incidencia sobre la contabilidad de gestión a los sistemas siguientes:
  - *Sistemas de Ayuda a la Decisión* (DSS, Decision Support Systems), un 20%.
  - *Sistemas Expertos* (ES, Expert Systems), con un 10%.
  - *Sistemas Expertos de Ayuda a la Decisión* (EDSS, Expert Decision Support Systems), el 7%.
  - Con el mismo porcentaje, se sitúan los *Sistemas de ayuda a la decisión de grupo* (GDSS, Group Decision Support Systems).

## 17. EL IMPACTO DE LAS NUEVAS TECNOLOGÍAS DE LA PRODUCCIÓN SOBRE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

### A. Profesionales

Las respuestas recibidas indican que en ningún caso coinciden más de *las tres cuartas partes* de los profesionales en considerar que una determinada tecnología pueda tener una incidencia significativa.

- Entre *la mitad y las tres cuartas partes* de las respuestas se sitúan, con un 53%, el *Sistema "justo a tiempo"* (JIT, Just in time), 53%.
- Entre *una cuarta parte y la mitad* se sitúan:
  - *Calidad total* (Total Quality), con un 44%.
  - *Planificación de las necesidades de materiales* (MRP, Material Requirements Planning), con un 41%.
  - *Fabricación asistida por ordenador* (CAM, Computer Aided Manufacturing), un 31%.
  - *Sistemas de fabricación flexibles* (Flexible Manufacturing Systems, FMS), con un 30%.
  - *Planificación de procesos productivos asistida por ordenador* (CAPP, Computer Aided Process Planning), el 21%.
- Finalmente, las técnicas consideradas con impacto significativo por *menos del 25%* de las respuestas son:
  - *Círculos de calidad*, el 22%
  - *Diseño asistido por ordenador* (CAD, Computer Aided Design), el 20%.
  - *Control de calidad asistido por ordenador* (Computer Aided Quality Assurance, CAQ), el 20%.
  - *Fabricación integrada por ordenador* (CIM, Computer Integrated Manufacturing), con el 15%.
  - *Ingeniería del software asistida por ordenador* (Computer-Aided Software Engineering, CASE), asimismo con un 15%.
  - *Tecnología de grupos-Células de fabricación* (14%).
  - *Ingeniería asistida por ordenador* (Computer Aided Engineering, CAE), con el 12% de las respuestas.
  - *Técnica OPUS*, Optimist performance using synthesis, el 7%.

### B. Profesores universitarios

- En cuanto al posible impacto de las nuevas tecnologías de la producción sobre los sistemas información en contabilidad de gestión, las respuestas recibidas indican que más de *las tres cuartas partes* de los profesores consideran que van a tener incidencia las tecnologías siguientes:

- Sistema "justo a tiempo" (JIT, Just in time), 82%.
- Calidad total (Total Quality), con un 78%.
- Entre la mitad y las tres cuartas partes de las respuestas resaltan la incidencia de las técnicas siguientes:
  - Planificación de las necesidades de materiales (MRP, Material Requirements Planning), con un 51%.
  - Fabricación integrada por ordenador (CIM, Computer Integrated Manufacturing), con el 51%.
- Entre una cuarta parte y la mitad se sitúan:
  - Fabricación asistida por ordenador (CAM, Computer Aided Manufacturing), un 48%.
  - Círculos de calidad, el 43%
  - Diseño asistido por ordenador (CAD, Computer Aided Design), el 39%.
  - Técnica OPUS, Optimist performance using synthesis, el 31%.
- Finalmente, ninguna de las técnicas fue considerada sin impacto significativo por *menos del 25%* de las respuestas.

### C. Empresas

- Entre la mitad y las tres cuartas partes de las respuestas sólo se encuentra la técnica de *Planificación de las necesidades de materiales* (MRP, Material Requirements Planning), con un 55%.
- Entre una cuarta parte y la mitad se sitúan:
  - Calidad total (Total Quality), con un 37%.
  - Diseño asistido por ordenador (CAD, Computer Aided Design), el 34%.
  - Sistema "justo a tiempo" (JIT, Just in time), 29%.
  - Fabricación asistida por ordenador (CAM, Coputer Aided Manufacturing), un 26%.
- Finalmente, las técnicas consideradas con impacto significativo por *menos del 25%* de las respuestas son:
  - Planificación de procesos productivos asistida por ordenador (CAPP, Computer Aided Process Planning), el 21%-
  - Círculos de calidad, el 16%.
  - Fabricación integrada por ordenador (CIM, Computer Integrated Manufacturing), con el 13%.
  - Control de calidad asistido por ordenador (Computer Aided Quality Assurance, CAQ), el 13%.
  - Sistemas de fabricación flexibles (Flexible Manufacturing Systems, FMS), asimismo el 13%; al igual que
  - Tecnología de grupos-Células de fabricación (13%) y
  - La ingeniería del software asistida por ordenador (Computer-Aided Software Engineering, CASE), 13%
  - Ingeniería asistida por ordenador (Computer Aided Engineering, CAE), considerado con incidencia por el 10% de las respuestas.
- Por otra parte, en la mayoría de los casos (61%), las empresas manifiestan disponer de un *departamento de Investigación y Desarrollo (I+D)*, tendente a idear nuevos productos o a mejorar la calidad, costes y presentación de los actuales; en un 4% de los casos se subcontratan estos servicios, y en el resto de las ocasiones (34%) las respuestas son negativas. Estas

respuestas son coherentes con las características de las empresas encuestadas, de las cuales como se ha dicho más de las dos terceras partes son empresas grandes.

## 18. TENDENCIAS ACTUALES DE INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN

Para describir cuáles son las tendencias actuales de investigación en Contabilidad de Gestión, hemos analizado las respuestas de los profesores universitarios relativas a las líneas de investigación en las que trabajan. Para ello, establecidos 53 temas que se consideran ilustrativos de las posibles materias objeto de estudio y análisis por parte de los investigadores, hemos procedido en una segunda etapa a agruparlos en los 11 grandes apartados que aparecen en el *Anexo*.

Una vez tabuladas las respuestas, las líneas de investigación en contabilidad de gestión sobre las que se está trabajando en los momentos actuales en nuestro país son las que aparecen representadas en la siguiente ilustración:

LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN  
PROFESORES UNIVERSITARIOS

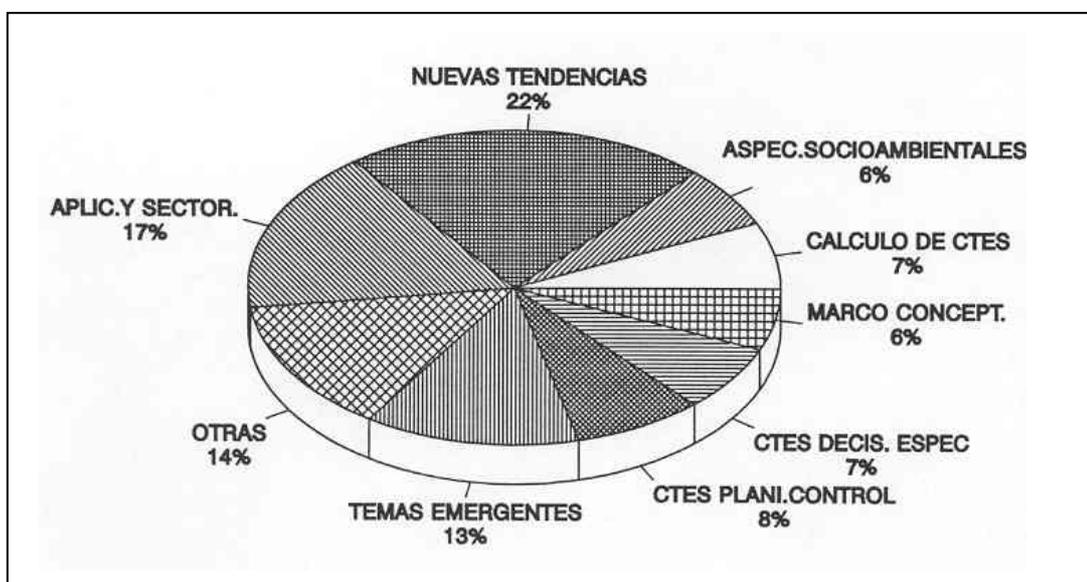


Ilustración 7

Como puede comprobarse, las grandes áreas de investigación acometidas son, en primer término, las *nuevas tendencias en contabilidad de gestión* (22%), seguida de *contabilidad de gestión aplicada y sectorial* (17%), *temas emergentes o de especial actualidad en la disciplina* (13%), *información de costes para planificación y control* (8%), y otras cuestiones que no superan el 7% de las respuestas.

Hay una preocupación pues por todo lo que supone *innovación en materia de información y control de la gestión empresariales* (nuevas tendencias y temas emergentes), junto con un interés por lograr una adecuada *aplicación práctica* de estas nuevas herramientas, evidenciado por el 17% de respuestas que se inclinan por el estudio de las aplicaciones concretas y modelos sectoriales.

## 19. FUTUROS DESARROLLOS DE LA COMISIÓN DE GESTIÓN DE AECA

Las nuevas áreas de trabajo que deberían acometerse por parte de la C.P.C.G. de A.E.C.A., según las opiniones manifestadas por los profesionales, profesores universitarios y empresas encuestados, son las que aparecen reflejadas en las tres siguientes ilustraciones.

**ENCUESTA EMPRESAS  
ÁREAS A ACOMETERSE**

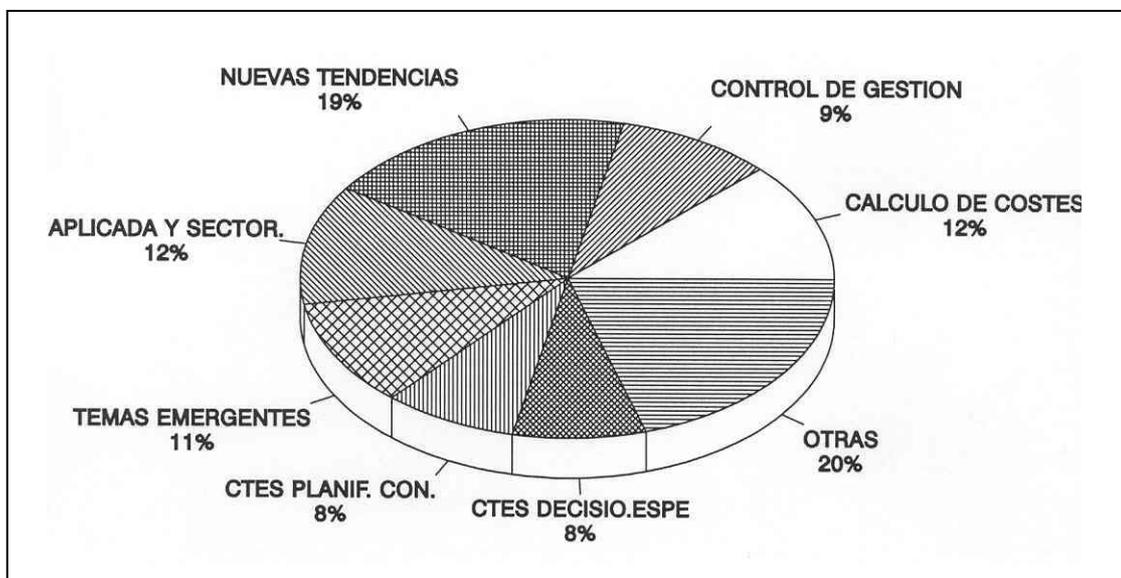


Ilustración 8

**ENCUESTA PROFESIONALES  
ÁREAS A ACOMETERSE**

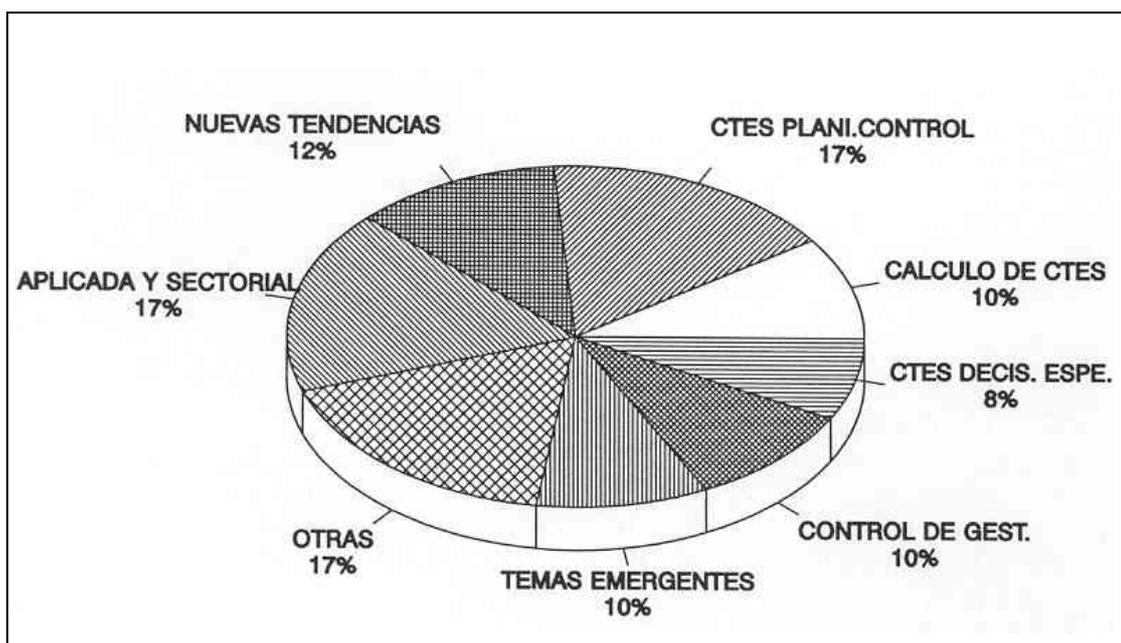


Ilustración 9

**ENCUESTA PROFESORES UNIVERSITARIOS**  
**ÁREAS A ACOMETERSE**

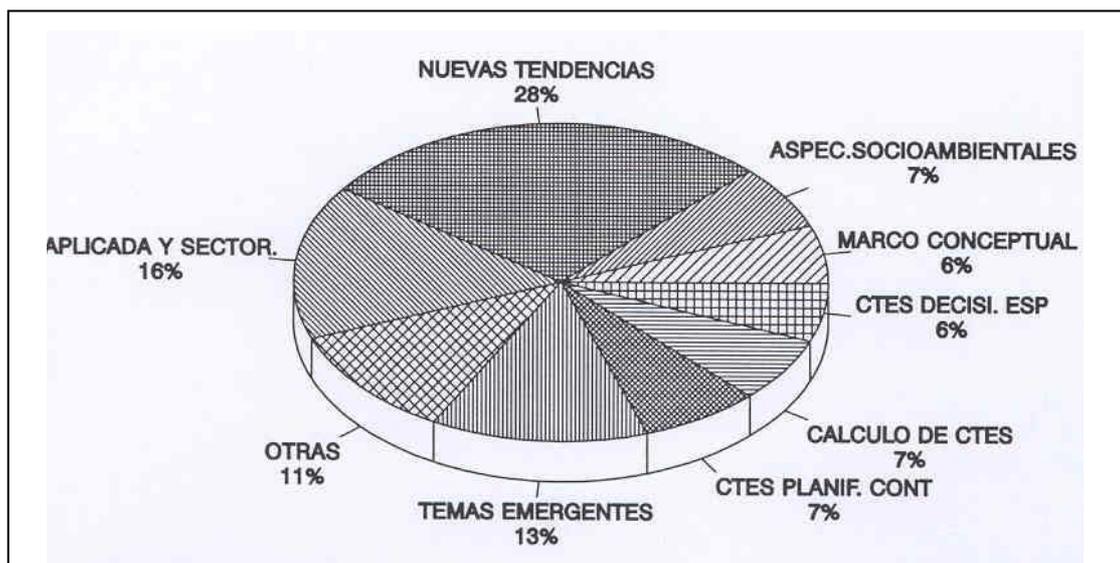


Ilustración 10

Concretando los temas sobre los que los tres colectivos encuestados manifiestan en particular un mayor interés, con vistas a ser abordados en futuros Documentos de la CPCG, el cuadro adjunto recoge los que registran porcentajes de respuestas más elevados, que fundamentalmente coinciden en los colectivos de profesores universitarios y empresas, preocupados por los *sistemas de costes de las actividades, contabilidad de gestión por sectores empresariales, el impacto del JIT y las nuevas tecnologías y contabilidad de dirección estratégica*. En el caso de los profesionales, hay coincidencia en los temas de la *contabilidad de gestión por sectores empresariales y el impacto del JIT y las nuevas tecnologías*, mostrando además su interés por las *adaptaciones informáticas y tecnología de la información y la presupuestación*.

<b>EMPRESAS</b>	%
Sistema de Coste de las Actividades	8,1
Contabilidad de Gestión Sectorial	8,1
JIT y nuevas tecnologías	4
Contabilidad de Dirección Estratégica	4
<b>PROFESIONALES</b>	
Adaptaciones informáticas y tecnolog. de la información	7,7
Contabilidad de gestión sectorial	6,7
JIT y nuevas tecnologías	5,8
Presupuestación	5,8
<b>PROFESORES UNIVERSITARIOS</b>	
Sistema de coste de las actividades	8,5
JIT y nuevas tecnologías	7,8
Contabilidad de gestión sectorial	7,8
Contabilidad de dirección estratégica	3,9

Tabla 56

## ANEXO

### LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN

TEMAS	TÍTULOS
1	LOCALIZACIÓN Y ASIGNACIÓN DE COSTES. CENTROS DE COSTES.
2	CÁLCULO DE COSTES DE PRODUCTOS E INFORMES INTERNOS. VALORACIÓN DE LA PRODUCCIÓN
3	CÁLCULO DE COSTES DE MATERIALES Y PERSONAL. MODELOS CUANTITATIVOS PARA SU PLANIFICACIÓN Y CONTROL.
4	COSTES INDIRECTOS DE PRODUCCIÓN: CONTROL Y ASIGNACIÓN.
5	CAPACIDAD, NIVEL DE ACTIVIDAD Y SUBACTIVIDAD.

#### I. CÁLCULO DE COSTES

TEMAS	TÍTULOS
6	SISTEMAS DE ACUMULACIÓN DE COSTES.
7	SISTEMAS DE COSTES (COMPLETO, VARIABLE,...)
8	CÁLCULO DE COSTES DE PRODUCTOS CONJUNTOS Y SUBPRODUCTOS.

#### II. MODELO DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y ANÁLISIS DE COSTES CONJUNTOS

TEMAS	TÍTULOS
9	RELACIÓN ENTRE LA CONTABILIDAD FINANCIERA Y LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN.
10	EL MARCO DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN.
11	NORMALIZACIÓN EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN

#### III. EL MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

TEMAS	TÍTULOS
12	CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LA PLANIFICACIÓN Y CONTROL.
13	CONTABILIDAD DE GESTIÓN COMO INSTRUMENTO DE CONTROL DIRECTIVO.
14	PLANIFICACIÓN DE LA PRODUCCIÓN.
15	REDUCCIÓN DE COSTES.
16	COSTE ESTÁNDAR Y ANÁLISIS DE DESVIACIONES.
17	PRESUPUESTACIÓN.

#### IV. INFORMACIÓN DE COSTES PARA PLANIFICACIÓN Y CONTROL. CONCEPTOS Y TÉCNICAS

TEMAS	TÍTULOS
18	ANÁLISIS DE COSTE VOLUMEN BENEFICIO.
19	CONTABILIDAD POR ÁREAS DE RESPONSABILIDAD.
20	PRECIOS DE TRANSFERENCIA.
21	TOMA DE DECISIONES EN LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

#### V. UTILIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN DE COSTES PARA DECISIONES ESPECIALES Y ANÁLISIS DE LA EJECUCIÓN

TEMAS	TÍTULOS
22	CUADRO DE MANDO.
23	PERÍODO MEDIO DE MADURACIÓN. FONDO DE MANIOBRA.
24	INSTRUMENTALIZACIÓN MATEMÁTICA APLICADA A LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN.

#### VI. HERRAMIENTAS Y MODELOS CUANTITATIVOS PARA LA GESTIÓN

TEMAS	TÍTULOS
25	EL ENTORNO EMPRESARIAL COMO CONDICIONANTE DEL DISEÑO DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN.
26	FACTORES DE COMPORTAMIENTO EN EL CONTROL DE LA CONTABILIDAD.
27	CONTABILIDAD E RECURSOS HUMANOS.
28	LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN Y EL MEDIO AMBIENTE.

#### VII. ASPECTOS SOCIO-AMBIENTALES EN LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

TEMAS	TÍTULOS
29	INFORMACIÓN FINANCIERA Y NO FINANCIERA PARA LA GESTIÓN: REPORTING.
30	SISTEMAS DE CONTABILIDAD Y CONTROL INTERNO.
31	ANÁLISIS MEDIANTE RATIOS.
32	AUDITORÍA DE GESTIÓN.

#### VIII. CONTROL DE GESTIÓN

TEMAS	TÍTULOS
33	TEORÍA DE LA AGENCIA.
34	SISTEMAS DE INFORMACIÓN PARA LA DIRECCIÓN.
35	COSTES DE CALIDAD Y DE NO CALIDAD.
36	SISTEMA DE COSTE DE LAS ACTIVIDADES (ABC y ABM)
37	JIT. NUEVAS TECNOLOGÍAS. ENTORNOS PRODUCTIVOS.
38	CONTABILIDAD DE DIRECCIÓN ESTRATÉGICA.

#### IX. NUEVAS TENDENCIAS EN LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

TEMAS	TÍTULOS
39	CENTROS DE COSTES NO PRODUCTIVOS.
40	SISTEMAS PARA LA ADMINISTRACIÓN DE PROYECTOS.
41	TRATAMIENTO DE LOS COSTES FINANCIEROS EN LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN. COSTES DE OPORTUNIDAD.
42	COSTES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO.
43	COSTES DE MARKETING.
44	PLANES CONTABLES DE COSTES. REPRESENTACIÓN CONTABLE.
45	CÁLCULO DEL RESULTADO EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN.
46	INCIDENCIA DE LAS NORMAS FISCALES EN LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN.
47	INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN.
48	ENSEÑANZA Y DOCENCIA EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN.

#### X. TEMAS EMERGENTES EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN

TEMAS	TÍTULOS
49	APLICACIONES PRÁCTICAS DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN.
50	CONTABILIDAD DE GESTIÓN POR SECTORES.
51	ASPECTOS INTERNACIONALES DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN.
52	CONTABILIDAD DE GESTIÓN APLICADA A INSTITUCIONES PÚBLICAS.
53	ADAPTACIONES INFORMÁTICAS Y TECNOLÓGICAS DE LA INFORMACIÓN.

## XI. CONTABILIDAD DE GESTIÓN APLICADA Y SECTORIAL

*(Nota final: En los años siguientes a la publicación del anterior estudio, la Comisión de Contabilidad de Gestión de AECA ha continuado publicando un amplio número de Documentos respondiendo en buena medida a la opinión de los colectivos de empresas, profesionales y profesores universitarios recogidas en el estudio, y a las líneas de investigación que se muestran en su Anexo.*

*A continuación se muestra la serie completa de Documentos que desde 1989 a 2004 ha publicado la Comisión de Contabilidad de Gestión de AECA:*

- Doc. 0. *Glosario de la contabilidad de gestión.* (170 páginas)
- Doc. 1. *El marco de la contabilidad de gestión.* (1989) (34 páginas)
- Doc. 2. *La contabilidad de gestión como instrumento de control.* (1990) 63 páginas)
- Doc. 3. *La contabilidad de costes: concepto y metodología básicos.* (1991) (93 páginas)
- Doc. 4. *El proceso presupuestario de la empresa.* (1992) (119 páginas)
- Doc. 5. *Materiales: valoración, asignación y control.* (1992) (64 páginas)
- Doc. 6. *Mano de obra: valoración, asignación y control.* (1993) (105 páginas)
- Doc. 7. *Costes indirectos de producción: localización, imputación y control.* (1993) (137 páginas)
- Doc. 8. *Los costes conjuntos y comunes en la empresa.* (1993) (66 páginas)
- Doc. 9. *La contabilidad de gestión en las entidades bancarias.* (1994) (93 páginas)
- Doc. 10. *La contabilidad de gestión en las empresas de seguros.* (1994) (73 páginas)
- Doc. 11. *Costes de calidad.* (1995) (79 páginas)
- Doc. 12. *Costes estándares y análisis de las desviaciones.* (1995) (92 páginas)
- Doc. 13. *Contabilidad de gestión medioambiental.* (1996) (99 páginas)
- Doc. 14. *La contabilidad de gestión en los centros sanitarios.* (1997) (120 páginas)
- Doc. 15. *La contabilidad de gestión en las entidades públicas.* (1997) (118 páginas)
- Doc. 16. *Indicadores de gestión para las entidades públicas.* (1997) (115 páginas)
- Doc. 17. *Indicadores para la gestión empresarial.* (1998) (112 páginas)
- Doc. 18. *El sistema de costes basado en las actividades.* (1998) (143 páginas)
- Doc. 19. *La contabilidad de gestión en las empresas vitivinícolas.* (1999) (113 páginas)
- Doc. 20. *La contabilidad de gestión en las empresas agrarias.* (1999) (205 páginas)
- Doc. 21. *La teoría de las limitaciones en la contabilidad de gestión.* (2000) (128 páginas)
- Doc. 22. *La contabilidad de gestión en las empresas eléctricas.* (2001) (106 páginas)
- Doc. 23. *Gestión estratégica de costes.* (2001) (115 páginas)
- Doc. 24. *La contabilidad de gestión en las entidades sin fines de lucro.* (2001) (130 páginas)
- Doc. 25. *La contabilidad de gestión en las empresas constructoras.* (2002) (132 páginas)
- Doc. 26. *Un sistema de indicadores de gestión para los ayuntamientos.* (2002) (100 páginas)
- Doc. 27. *Contabilidad de gestión para la toma de decisiones.* (2003) (102 páginas)
- Doc. 28. *Contabilidad de gestión en las empresas de fabricación de automóviles.* (2004) (128 pág.)
- Doc. 29. *Gestión de proyectos: un modelo de contabilidad de gestión.* (2004)