

LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LAS EMPRESAS DE NUESTRO ENTORNO

EDUARDO MALLES FERNÁNDEZ

Departamento de Economía Financiera I. (UPV/EHU)
eduardo.malles@ehu.es

1. INTRODUCCIÓN

Motivado por la carencia de estudios relativos a la Contabilidad de Gestión en nuestro entorno, consideré oportuno realizar un estudio representativo de cómo funcionan algunas empresas guipuzcoanas en relación a esta herramienta de trabajo. Se trata de describir cómo llevan la Contabilidad de Gestión los responsables guipuzcoanos, y además ver hasta qué punto utilizan criterios alternativos a los costes históricos a la hora de elaborar su información interna, y si las variaciones de precios que puedan suscitarse en la empresa, en sus distintos factores productivos, son tenidas en cuenta.

En **España**, quizá el trabajo más completo sobre la Contabilidad de Gestión, y su implantación en las empresas españolas es el realizado por el Departamento de Contabilidad de la Universidad de Valencia, y publicado por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), en 1994, que lleva por título: «Estudio sobre la implantación de la Contabilidad de Gestión en España». Este trabajo de investigación dirigido por Vicente Montesinos, fue realizado a empresas, profesionales y profesores universitarios sobre aquellos puntos que pueden incidir en la Contabilidad de Gestión. Las empresas analizadas corresponden a las más grandes del país, por un lado, y a aquellas que participan en AECA y están suscritas a la Revista Española de Financiación y Contabilidad, y por todo ello son empresas que están familiarizadas con las distintas herramientas que se utilizan en nuestra disciplina. Dada la importancia que tiene este trabajo merece la pena extraer

aquellos puntos, desde nuestro punto de vista, y siempre desde una visión exclusivamente empresarial, más relevantes (los resultados de cada ítem van en orden de importancia, del más importante al menos importante, aunque no se expongan los menos importantes):

Relativos a la Contabilidad de Gestión en general

1. Los objetivos fundamentales por lo que utilizan la Contabilidad de Gestión son: la toma de decisiones, el cálculo de coste y resultados y el control empresarial.
2. La mayor parte de las empresas están descentralizadas en departamentos que fundamentalmente son: administración, comercial (distribución o marketing), transformación o producción, y aprovisionamiento o compras, y todos ellos tienen su grado de autonomía a la hora de la toma de decisiones.
3. La mayor parte de las empresas utilizan el coste completo total (47%) o el coste completo industrial (37%) a la hora de seleccionar el método de cálculo de costes practicado.
4. Las unidades de obra más utilizadas, para controlar la actividad y el rendimiento del centro y para imputar los costes indirectos a los productos o servicios, son las unidades de factor utilizado por el centro, es decir: horas hombre y horas máquina especialmente.
5. La mayor parte de las empresas realizan estudios de costes mensualmente (54%).

Relativos a la variación de precios en la Contabilidad de Gestión

Este punto no está explícitamente desarrollado en el trabajo, pero puede extraerse información relevante que tenga una significación importante para nuestro trabajo, como es la siguiente:

1. Ninguna de las empresas manifiesta utilizar como criterio de valoración de las entradas de materiales o productos en el almacén el valor de reposición.
2. Sin embargo a la hora de establecer el criterio de valoración de las salidas de almacén de las materias primas y los productos terminados un 2% de las empresas utilizan el NIFO (o precio de reposición) tanto en las materias primas como en los productos terminados, y un 25% (en las materias primas) y un 29% (en los productos terminados) el precio tipo o estándar, aspecto éste muy significativo.

3. El 13% de las empresas calculan el coste de amortización en función del precio de reposición frente a un 87% que lo hacen a precio de adquisición.
4. El 90% de las empresas tiene un sistema de control presupuestario, siendo éste normalmente anual (72% de los casos). Sin embargo el 50% y el 32% de las empresas realizan revisiones trimestrales o mensuales, punto importante a la hora de ir adaptando el presupuesto a la realidad cambiante de la empresa.
5. La mayor parte de las empresas que utilizan costes estándares lo realizan teniendo en cuenta los datos históricos y los estudios técnicos al mismo tiempo.
6. Los estándares se utilizan fundamentalmente para analizar las desviaciones (y localizar por tanto los problemas), y para elaborar los presupuestos y estimar los márgenes y resultados previstos.

2. OBJETIVOS DEL ESTUDIO

El estudio empírico que se ha realizado está basado en entrevistas elaboradas a partir de un guión. El trabajo aquí representado es una parte del realizado en las empresas, pero que por su dimensión preferimos remitirnos a aquella parte del trabajo que mejor puede entenderse, y que ha sido más tratada en el ámbito empresarial. Se analizan cómo llevan la Contabilidad de Gestión los responsables de empresas representativas de la provincia de Guipúzcoa. A este respecto hay que señalar que hasta el momento no se ha realizado ningún estudio sobre cómo llevan la Contabilidad de Gestión las empresas de Guipúzcoa. No creemos que esta herramienta se lleve de forma muy dispar de la que se lleva en el resto de empresas españolas, tanto en la metodología implantada como en las herramientas que se utilizan, pero eso es algo que trataremos de confirmar cuando analicemos el trabajo de investigación realizado. Por otro lado, se trata de averiguar si a la hora de realizar los estudios históricos, los responsables empresariales utilizan criterios alternativos a los tradicionales.

3. METODOLOGÍA UTILIZADA

Se ha considerado adecuado para el desarrollo de este punto acudir a una técnica cualitativa, es decir la realización de entrevistas a personas de reconocido prestigio en el ámbito empresarial de Guipúzcoa y su entorno.

Las entrevistas que se realizan tiene una mezcla de preguntas abiertas (libres o no limitadas) y cerradas, aunque más las primeras, con un hilo conductor claramente definido. La elección de la entrevista en vez del cuestionario (aunque en muchos casos no está muy clara su diferenciación) se ha basado en varios puntos (Visauta, 1989, pág. 261):

1. El grado de especialización del tema a tratar, y la posibilidad de tener que realizar acotaciones previas a la realización de las preguntas, o de realizar explicaciones ante preguntas de los entrevistados.
2. La entrevista da un mayor margen de maniobrabilidad y libertad que permite la relación entrevistador-entrevistado.
3. Mayor validez de los informes, al poder observar el entrevistador no solamente lo que dice el sujeto sino cómo lo dice.
4. La mayor flexibilidad para poder reformular las preguntas y corregir o matizar las respuestas. Podemos hacer uso de la «facilitación».

Lógicamente la elección de este procedimiento o técnica de investigación social tiene una serie de defectos (más caro, menos uniformidad en las respuestas, puede no ser suministrado a un gran número de personas, etc.), pero estimamos, por lo ya comentado, que las ventajas superan ampliamente esos inconvenientes.

En la metodología llevada a cabo merece la pena distinguir los siguientes puntos:

1. La selección de expertos debe resolver dos problemas: el tipo de experiencia requerida para formar parte del grupo y el tamaño de la muestra. Por ello, la encuesta se ha realizado a los *máximos responsables de costes* (directores administrativos, directores financieros, directores de gestión, gerentes, etc.) que por su prestigio adquirido, tanto por los conocimientos que tienen, el puesto que desempeñan, y la experiencia acumulada *se han considerado altamente cualificadas sus opiniones*, y relevantes en los análisis posteriores que puedan realizarse. En cuanto al número de expertos se suele considerar que un grupo de 15 a 20 personas es suficientemente fiable, por un lado la mejora de los resultados es notable con incremento de la participación de grupos reducidos, sin embargo, a partir de un tamaño considerable la mejora producida por la incorporación de un nuevo miembro es muy poco significativa llegando a ser despreciables por el incremento de coste y tiempo que supone. Es por ello que nuestro análisis se ha circunscrito al tamaño anteriormente fijado.

2. Todos los encuestados son *titulados universitarios* (economistas e ingenieros fundamentalmente) que trabajan en *empresas punteras de los distintos sectores económicos*. La *media de edad en puestos directivos de los encuestados es superior a 10 años*, es normal encontrar personas con más de 15 años en puestos directivos, siendo habitual que anteriormente hayan ocupado distintos cargos directivos en otras compañías, y que incluso varios de ellos hayan trabajado previamente en el mundo de la Auditoría.
3. El ámbito de estudio se ha circunscrito al entorno en el que nos desenvolvemos en nuestra labor diaria, como es la *provincia de Guipúzcoa y su entorno*. El periodo de realización de las entrevistas abarca desde principios del mes de diciembre del año 2003 hasta finales del mes de febrero de 2004.
4. Se han elegido *distintos sectores económicos* con el fin de poder abarcar casuística muy distinta: empresas de servicios y productoras, elaboración de productos de ciclo de producción corto y largo, importancia o no del inmovilizado, del consumo de existencias, etc. De esa forma, y aunque las conclusiones sean más dispares, esas mismas conclusiones serán más representativas del conjunto de empresas en general. Todas las empresas analizadas están consideradas como representativas, en muchos casos son líderes, de los distintos sectores en los que están enclavadas. Se sopesó la posibilidad de realizar entrevistas a directivos relacionados con un sector económico concreto, pero esto podría llevar a ofrecer respuestas similares desde el primer momento, y los resultados siempre serían más enriquecedores siendo el grupo heterogéneo, y con puntos de vista normalmente distintos dadas las características específicas de las empresas en las que trabajan.
5. La mayor parte de las empresas están incluidas dentro de lo que se entiende como *Mediana Empresa*, es decir entre 50 y 250 Trabajadores, no obstante en la primera parte de las conclusiones se recoge el tamaño de cada una de ellas según los parámetros marcados por la Unión Europea. La ficha técnica del estudio se expone en el apartado siguiente.

4. FICHA TÉCNICA

Una vez analizado el proceso metodológico seguido procederemos a especificar los aspectos más importantes de la ficha técnica, que resume gráficamente los pasos y medios metodológicos que hemos considerados adecuados

al recoger la información necesaria para llegar a alcanzar los objetivos planteados, y que han sido explicados en los apartados anteriores.

Universo	Responsables de Contabilidad de Costes (o de Gestión) de empresas de distintos sectores económicos
Ámbito geográfico	<i>Provincia de Guipúzcoa y su entorno</i>
Método de recogida de información	Entrevista personal a <i>máximos responsables de costes</i>
Lugar de recogida de la información	En la propia empresa del entrevistado
Tamaño de la muestra	17 empresas
Fecha del trabajo de campo	Desde principios del mes de diciembre del año 2003 hasta finales del mes de febrero de 2004

Tamaño de las empresas

Suele ser muy complicado definir lo que se considera como pequeña, mediana y gran empresa, ya que existen distintos parámetros y distintas referencias a las que se pueden acudir. Normalmente el parámetro más utilizado suele ser el número de trabajadores, aunque consideramos que las ventas y el activo medio total suelen ser también relevantes en la determinación de su tamaño.

Tanto a la hora de realización de la auditoría obligatoria por parte de las empresas, como a la hora de la presentación de parte o la totalidad de sus cuentas anuales (simplificadas o no), como las indicaciones de propia Unión Europea, se utilizan las tres variables.

Nos basaremos para una mayor neutralidad en los criterios emanados por la Unión Europea. En el siguiente cuadro expondremos los criterios y el porcentaje de las empresas que se encuentra enmarcada en cada uno de ellos. Los datos de ventas y activo están dados en euros.

N.º de trabajadores % de empresas	Menor de 51 47% (8 empresas)	Entre 51 y 249 35% (6 empresas)	Más de 249 18% (3 empresas)
Volumen de ventas % de empresas	Menos de 7 millones 29% (5 empresas)	Entre 7 y 40 47% (8 empresas)	Más de 40 24% (4 empresas)
Total Activo % de empresas	Menos de 5 millones 35% (6 empresas)	Entre 5 y 27 53% (9 empresas)	Más de 27 12% (2 empresas)

5. RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

Antes de indicar los resultados de la investigación merece la pena resaltar varios aspectos que para mejor comprensión del análisis posterior merece la pena señalar.

5.1. Análisis previo

Como ya se vio en el apartado precedente la mayor parte las entrevistas se han realizado a **directivos de medianas empresas** (45% de media, aunque depende de los parámetros que se cojan como referencia), un 37% pertenecen a pequeñas empresas y un 18% a grandes empresas, lo que guarda una gran similitud con la distribución de las empresas en el entorno guipuzcoano, en donde la mayor parte de las empresas están enclavadas dentro de lo que se entiende por PYME (Pequeña y Mediana Empresa).

En lo relativo al *análisis* previo que se puede extraer *de la primera parte del guión* diremos como aspectos más destacables:

1. Seis de las empresas pertenecen a un Grupo Empresarial, siendo dos ellas de la propia empresa matriz. Este aspecto es importante pues la visión de los expertos, especialmente los que pertenecen a un Grupo Multinacional con sede fuera de España, recoge tanto experiencias de otros países como las directrices o recomendaciones realizadas por la Sede Social del Grupo.
2. La mayor parte de las empresas realizan exportaciones (9 empresas) e importaciones (11 empresas) importantes fuera de España, siendo en ambos casos la Unión Europea (y Monetaria) la que acapara la mayor parte de las transacciones. Más de las dos terceras partes de las ventas o compras que realizan al exterior las empresas estudiadas corresponden al mercado europeo, con moneda euro, aspecto éste que no difiere en gran parte del resto de empresas guipuzcoanas y de las empresas españolas en su conjunto.
3. Resulta no obstante curioso y por otra parte expresivo de cómo se desenvuelven las empresas de Guipúzcoa, que la mayor parte de las exportaciones que se realizan fuera del continente europeo (América, África y Asia) y de las importaciones (América fundamentalmente) se realizan en euros (90% de los casos), con lo que no existe el riesgo de cambio salvo excepciones, siendo en estos casos normal el disponer de un seguro de cambio (en realidad la única moneda que tiene al-

guna importancia en las transacciones es el dólar, pero aún así no supone, dado el escaso volumen de negocio comparado con la moneda euro, una especial relevancia).

4. Es curioso observar, y es un parecer unánime por parte de los expertos, que el único país con el que tienen especiales problemas en que se acepten los intercambios en moneda euro está dentro de la propia Unión Europea, y es Inglaterra, en donde sus compradores, en bastantes casos, desean que la moneda con la que se opere sea la libra y no el euro. Es por ello que las transacciones realizadas con ese país suelen realizarse indistintamente en euros o en libras, y depende de la posición de fuerza de la empresa vendedora o del grado de aceptación por parte de los directivos de la empresa compradora, el que se trabaje con una u otra moneda.
5. Once de las 17 empresas seleccionadas tienen certificados oficiales de calidad, fundamentalmente la ISO 9000 (en sus distintos modelos, aunque primordialmente la 9001), y otra dos están a punto de conseguirla. Las normas ISO 900, son normas de Aseguramiento de la Calidad, son normas de organización de empresa, que indica que se utilizan consistentemente una serie de procedimientos estandarizados y documentados para producir el producto que compra el cliente. Los procesos que están bajo control son más capaces de dar lugar a productos libres de defectos. El hecho de que la mayor parte de las empresas encuestadas (76%) tengan, o vaya a tener en un corto plazo de tiempo, esa certificación indica la importancia que dan los dirigentes empresariales tanto a la mejora interna de sus procesos y actividades como a la imagen que quieren presentar al exterior. Debemos de tener en cuenta que bastantes de los entrevistados nos han hecho ver que el tener una certificación de este estilo está siendo cada vez más necesario en un mercado tan competitivo como en el que se desenvuelven, y suele ser, cada vez más a menudo, un aspecto diferencial más a la hora de que sus clientes opten por la compra de los productos a su empresa.
6. Tres de las empresas analizadas tienen más de una certificación oficial, y una más a punto de obtenerla, siendo fundamentalmente certificaciones de medio-ambiente. Aunque dada la poca representatividad habida, dado que no era éste el fin, es interesante comprobar que han sido las 2 más grandes empresas y 2 medianas empresas las que han obtenido o van a obtener esa certificación adicional. Por otra parte, las dos grandes empresas están enclavadas en sectores (siderurgia y

cementero) con una imagen pública de ser muy contaminantes, de ahí la importancia que adquieren para estas direcciones empresariales el presentar, a través de un organismo independiente (fundamentalmente AENOR), tanto a sus relaciones comerciales (proveedores/clientes) como a la sociedad una certificación oficial de máxima calidad medioambiental.

5.2. Conclusiones sobre la Contabilidad de Gestión llevada en las empresas guipuzcoanas

Esta parte del trabajo empírico va encaminada a analizar cómo llevan los expertos la Contabilidad de Gestión en sus empresas. La casuística, como de cualquier ciencia social cabe esperar, es muy distinta y particular, pero eso no significa que debamos abstraernos de ella.

El número de personas que trabajan en este campo es variable, como era de esperar, oscilando entre una y doce personas, aunque como muy bien comentaban los responsables: «hay personas de apoyo que aportan (alimentan o introducen) información al sistema». La organización del sistema de información, y más concretamente de los canales de información, resulta vital a la hora de trabajar con una información resultante veraz y oportuna, dos requisitos esenciales en cualquier clase de información, y que adquiere en nuestro caso una especial relevancia.

Los objetivos que se pretenden buscar con la información obtenida en todas las empresas son varios al mismo tiempo, predominando cuatro de ellos que son considerados por la mayor parte de las empresas:

- Análisis de las distintas clases de resultados.
- Valoración de los artículos o pedidos ofertados.
- Establecimiento de Presupuestos y Control.
- Fijación del precio de venta.

Dentro de la Toma de Decisiones, es la fijación del precio de venta el objetivo más importante, por mucho, con respecto al resto de decisiones posibles adoptar, y eso a pesar, como bastantes expertos comentaron, de verse en muchos casos condicionados a la hora de establecer esos precios, ya que la libertad en su fijación es cada vez menor debido a «las presiones del mercado» que conllevan a un empleo restrictivo en el uso de sus facultades decisionales. Esto les ha llevado a considerar «de facto» en muchos casos la utilización del

denominado «kaizer-costing» en donde a un precio fijado por el mercado la dirección empresarial establece un margen de beneficio, y como consecuencia se calcula un «coste-objetivo» hacia el cual la empresa debe conducirse.

El objetivo de informar a la Contabilidad Externa es prácticamente despreciado incluso por aquellos responsables que tienen ambos campos de trabajo dentro de su ámbito competencial.

Las herramientas informáticas que utilizan los responsables de la Contabilidad de Gestión de las empresas son de dos estilos distintos y al mismo tiempo complementarios, ya que el primero suele ser antesala del segundo, y que son: las hojas de cálculo por un lado (utilizadas por 9 de los 17 responsables) confeccionadas por ellos mismos en la mayor parte de los casos, y por otro lado, los sistemas integrados de información en donde la Contabilidad de Gestión es un componente más del sistema informativo, aunque como todos ellos reconocen, es el más importante. De esas 8 empresas que utilizan sistemas integrados son Navisión y SAP (con 5 empresas) los más utilizados, empleándose este último para empresas con sistema de información más complejos y variados; como algunos responsables reconocieron Navision cumple en muchos casos las necesidades que ellos tienen y por otro lado es más fácil de aprender (el tiempo a emplear es menor, aspecto éste que destacaron sobremedida) y de manejar, aunque reconocen las excelencias del segundo sistema, y las mayores prestaciones con las que cuenta.

Centrándonos ya en los aspectos más relevantes de la Contabilidad de Gestión en las empresas, podemos empezar con la etapa de *clasificación de costes*, pudiéndose afirmar, como no podía esperarse de otra forma, que cada empresa es un mundo, pero que en la mayor parte ellas es la mano de obra y el coste de los materiales los más importantes dentro de su estructura de costes. Merece la pena destacar que en algunas empresas el tema de la subcontratación adquiere tal importancia que este coste es considerado como el más importante o el segundo más importante; el alto grado de crecimiento anual de la empresa o el alto grado de componentes que se incorporan en el producto son, por lo visto, los dos motivos más relevantes a la hora de considerar o no la subcontratación.

La mayor parte de los expertos realizan reclasificaciones de costes tanto en función de su nivel de actividad, distinguiendo los costes fijos y variables, como en función de su imputación, directos e indirectos. Sólo en tres empresas son analizados sus costes en función de su variabilidad exclusivamente y otras cuatro sólo analizan los costes según su imputación.

En lo concerniente a la *localización*, la mayor parte de los expertos (10) diferencian centros de costes, dividiendo la empresa en centros, secciones o departamentos, siendo la división secciones auxiliares/secciones principales muy poco utilizadas (sólo en dos empresas). Algunos de los responsables que no emplean esta distinción la habían utilizado previamente pero no les había proporcionado información adicional para sus cálculos; esto ocurre especialmente cuando las empresas no imputa posteriormente los costes indirectos a los objetos de explotación o cuando sólo se utiliza una clave de reparto para repartir distintos costes indirectos.

En 14 empresas la división por centros de responsabilidad es vital, aunque el campo de delegación de responsabilidad por parte de la gerencia a los directivos de cada área de responsabilidad es muy distinta, abarcando desde el nivel competencial mínimo que estriba en la responsabilidad en la distribución del trabajo e incluso administrando las prioridades de fabricación de cada pedido, pasando por la responsabilidad en el control de costes de su departamento y acabando con un marco amplio de competencias teniendo responsabilidades para tomas de decisiones como fijación de precios (para el responsable comercial), realización de inversiones (hasta unos límites económicos determinados, y siempre que se justifique), acuerdos con los proveedores (para el responsable de compras), etc.

En referencia a la *fase de imputación* es significativo observar que sólo 3 empresas utilizan varios modelos distintos según las necesidades de información que tienen, siendo éstas medianas o grandes empresas, y utilizando todas ellas como modelo de costes el «full-costing».

Los modelos utilizados por los responsables son los siguientes:

- «Full-costing»: es empleado por 7 empresas.
- Costes directos: es empleado por 5 empresas.
- Modelo de coste completo industrial o estructura funcional: 4 empresas.
- Otros modelos: 5, entre los que se encuentran el «direct-costing», la imputación racional sobre costes directos (e indirectos que se puedan repartir), modelos cuasi «full-costing», etc.

Es interesante ver que en algunos casos la aplicación teórica de los modelos no es estricta, y existen ciertas variaciones técnicas, que consideran adecuadas los responsables para la clase de empresa de que se trata y para sus necesidades de información. No obstante, esas pequeñas variaciones técnicas no son suficientemente importantes para lo que es la esencia del modelo.

En algunos casos los modelos son originales, al no estar incluidos dentro de los sistemas tradicionales vistos en el primer punto de este trabajo, aunque estos modelos pueden considerarse a caballo entre la estructura del coste completo industrial y «full-costing».

Fue preciso ahondar en el modelo de costes que se aplicaba porque los conceptos utilizados por los expertos eran de distinta significación a las utilizadas por un servidor. Esta aparente dificultad se transformó en ventaja al poder profundizar en la metodología utilizada por ellos.

Como pudimos observar sólo una empresa aplica estrictamente el modelo de costes obligatorio desde la óptica de la Contabilidad Externa, según la Resolución de 9 de mayo de 2004, lo cual confirma la primera afirmación de este apartado al considerar que los expertos no tienen como objetivo prioritario, ni mucho menos, el suministrar información a la Contabilidad Externa.

Al utilizar tres empresas como modelo exclusivo el modelo de costes directos, obviamente no utilizan claves de reparto. Del resto de empresas (14), la mitad de las empresas utilizan más de una clave de reparto, en algunos casos con un nivel de detalle especialmente exhaustivo (y no sólo en la fase de imputación sino en la etapa precedente), utilizando la mayor parte de los responsables la hora-hombre como una de ellas. La mayor parte de los expertos que utilizan varias claves de reparto tienen muy claro que las claves las eligen «identificando la naturaleza del coste y asociándola a la unidad de obra más representativa posible (relación causa-efecto)». En algún caso algún responsable utilizaba cotidianamente varias claves de reparto distintas para repartir algunos costes indirectos y ver la repercusión en el coste de sus objetos de explotación, y así considerar la peor referencia y la mejor referencia en cada caso.

De las empresas que utilizan una clave de reparto, tres de ellas reparten los costes indirectos en función de los costes directos pasados (se estiman la importancia de los costes indirectos con respecto al total, y el porcentaje obtenido se incorpora como coste añadido a los directos), dos de ellas utilizan como unidad de reparto las horas-hombre, y mientras otras dos empresas utilizan unidades físicas muy relevantes en su empresa (kilómetros y kilogramos).

Por último, analizando la cuarta etapa del modelo de costes: *los resultados*, prácticamente todas las empresas (16 sobre 17) calculan más de un resultado. Aparte del resultado general de la empresa los expertos realizan en muchos casos dos y tres análisis de resultados adicionales. Así, por

ejemplo, el análisis por producto o pedido (o proyecto) es casi general en todas las empresas.

Merece la pena destacar que bastantes responsables analizan también el resultado por cliente (o por lo menos los más importantes), siendo 7 las empresas que lo realizan. Si tenemos en cuenta que el análisis por pedidos se puede considerar como una parte del análisis por cliente, casi se puede decir que la mayor parte de las empresas realizan un análisis directo o indirecto del resultado de sus clientes o por lo menos de los más importantes.

El análisis por zonas geográficas cada vez es más utilizado, especialmente por las grandes y medianas empresas, siendo las empresas con claro espíritu exportador o empresas con una marcada fragmentación territorial nacional las que lo tienen implantado.

Otros análisis de resultados que se realizan, aunque no representativo del colectivo estudiado, son los siguientes: resultado por representante (o vendedor), por departamento o sección, por familia, por línea de producto, por línea de pedido, etc.

En lo concerniente a los cálculos a priori sólo 7 expertos (41%) utilizan costes estándares totalmente o parcialmente. Prácticamente todos ellos consideraron que la herramienta más útil para el control de la gestión empresarial no eran tanto los costes estándares como la confección de Presupuestos, siendo a este respecto su confección y su seguimiento posterior vitales para analizar la situación de la empresa en cada momento. Todos menos un experto (94%) utilizaban esta herramienta, mientras que la otra persona tenía previsto introducirla a corto plazo a pesar del mercado tan cambiante en donde se desenvolvía.

Nueve de los responsables empresariales (53%) utilizan otras herramientas que consideran útiles en su gestión, aparte de las señaladas, como son especialmente los precios de transferencia (cuatro de ellos: 24%), y el Umbral de Rentabilidad (otros cuatro: 24%).

Por último, el periodo contable analizado es muy variable, siendo en todos casos como mínimo anual y además (en 15 de los 17 casos) otro periodo más corto de tiempo, que oscila fundamentalmente entre el mes (7 casos) y el trimestre (4 veces). Sin embargo también se realizan análisis semestrales e incluso en algún caso se consideran más de dos periodos contables a estudiar. Hay varias empresas que consideran más adecuado centrar su periodo contable al control de cada pedido en particular, de tal forma que no hay un espacio temporal (excepto el año) prefijado de antemano, siendo éste variable en

función del tiempo de elaboración de cada pedido, especialmente si se trabajan con pocos pedidos pero de un volumen económico muy importante.

5.3. Conclusiones sobre los efectos distorsionadores de los precios en la Contabilidad de Costes o de Gestión: Utilización de criterios alternativos a los Costes Históricos

Al recabar la opinión de los expertos en este punto, esencial en el desarrollo de la Investigación, fue curioso contrastar ante la contestación a la primera pregunta que eran 7 de ellos (41%) los que utilizaban alternativas distintas que las que proporcionan los costes históricos, aunque 10 (59%) no lo hiciesen. El hecho de que una parte importante de los expertos utilicen a la hora de realizar estudios sobre «lo ocurrido» alternativas a las planteadas por los costes históricos es un aspecto interesante que debemos analizar en profundidad.

Otra cuestión bien distinta es que muchos de ellos (prácticamente todos), como ya veremos, trabajen con presupuestos a la hora de tomar decisiones, e incluso se vayan alternando los costes históricos con los presupuestos o estándares a la hora de obtener información relevante.

Sin embargo, al profundizar en los criterios que eligen vemos que la casuística es suficientemente diversa como para considerar un patrón común que pueda hacernos afirmar que existe en realidad una alternativa clara a la de los costes históricos. En realidad en ningún caso esas variantes tenían carácter general para todos los estudios de costes, sino que se trataba de subsanar «deficiencias» o «incorrecciones» que pudieran tener los tradicionales sistemas de costes históricos en campos de información concretos, y que por su importancia, para el experto, merecía la pena realizar ciertos ajustes.

No obstante, sí hay que indicar que el tema más analizado, y que con el que los expertos se encontraban más escépticos en la consideración de la información suministrada por los costes históricos era el relativo a la *valoración del inmovilizado*, y en particular a la hora de considerar *el importe de la amortización* que les sirve para sus distintos análisis. Seis de los expertos (35% de los analizados) consideran que el valor del inmovilizado y su amortización, o por lo menos ésta, debían ser cambiados con respecto a la información suministrada por los costes históricos, y más concretamente aplican los siguientes sistemas alternativos al tradicional:

- Actualizan los valores del inmovilizado a precios actuales (bien acudiendo a la información suministrada por los proveedores del inmovilizado, bien acudiendo a peritos en valoraciones o bien acudiendo a ín-

dices sectoriales). En un caso se actualizan los valores de las máquinas que tiene la empresa en el momento de renovar una de ellas, de tal forma que se actualizan los valores de todas aquellas máquinas que tengan unas características semejantes. Tres expertos (23,5%) aplicaban en sus empresas alguna de estas alternativas, en donde el valor de reposición, estimado de una u otra forma, y total o parcialmente, es aplicado.

- Tres expertos consideraban adecuado no cambiar el valor de la maquinaria pero sí la *vida útil del inmovilizado*, de tal forma que se estimase una vida útil menor que la que ellos considerarían, por su experiencia, normal. De esa forma consiguen dos objetivos que para ellos son prioritarios: amortizan cuanto antes el bien inmovilizado, y con ello tratan de eliminar, en la medida de lo posible, las posibles variaciones de precios futuras de esos inmovilizados, y por otro lado, y para no discriminar a los productos o servicios que se crean a partir de la extinción de la vida útil teórica del inmovilizado en cuestión consideran adecuado seguir amortizando el bien de la misma forma que en los casos anteriores. Esto provoca que la amortización acumulada calculada a lo largo de la vida útil real del inmovilizado no tenga en muchos casos que ver con el precio de adquisición que se tuvo de ese inmovilizado, acercándose, como ellos afirman, en muchos casos más al valor de reposición de ese bien que al valor histórico. En realidad esta opción en cuánto fue planteada dentro del abanico de posibilidades que había fue respaldada por otros expertos, como alternativa a tener en cuenta en sus estimaciones.
- Entre estos últimos expertos, uno de ellos consideraba más oportuno, para cubrirse más todavía, *no considerar el valor residual del inmovilizado* en cuestión, aún sabiendo a ciencia cierta que éste iba a existir y que su importancia no era rechazable.
- Otro experto, además de considerar una vida útil menor del bien inmovilizado, actualizaba los valores en función de un *Índice de Precios particular*. La razón de utilizar ese Índice es al ver inviable la valoración de cada activo individualmente, según catálogo de proveedores, ya que solicitar a los proveedores de inmovilizado periódicamente una actualización de precios no es posible, y además fabrican su propio inmovilizado dada la dificultad de encontrar proveedores de inmovilizado que puedan realizar esa función. Ese Índice se estima en función del índice de precios de los activos en general de la empresa, es en realidad una especie de Índice de Precios (IP) específico de la empresa, en don-

de se tiene en cuenta la variación de precio medio de los distintos factores productivos que tiene la empresa: materiales, personal, etc.

Es curioso observar que los expertos, en un principio, sólo actualizan los *valores de inmovilizado que tienen un desgaste funcional determinado* (maquinaria y elementos de transporte), pero no aquellos inmovilizados que no están asociados a esa clase de desgaste sino más bien a una depreciación física, como son por ejemplo, las construcciones.

Sólo dos de ellos actualizan a valor de mercado (coste de reconstrucción) de sus edificaciones actuales, y uno de ellos además actualiza en cada momento, y a precio de mercado, el valor del terreno. En realidad la actualización del valor del terreno y su consideración como un coste más del producto a proporcionar al cliente puede considerarse a todas luces como incorrecto, por la razón que todos conocemos (al no ser un activo depreciable), pero no pensaríamos lo mismo si tenemos en cuenta que para esta empresa en cuestión (la constructora) es una parte más del producto que se vende, y por cierto no la menos importante.

Sin duda alguna estos casos demuestran como la realidad empresarial provoca que los profesionales empresariales tengan que ir más allá de lo que tradicionalmente se ha considerado como «lo correcto», buscándose herramientas alternativas que puedan de alguna forma ayudarles en los análisis de costes que realizan.

Un experto actualizaba, el valor de las materias primas que tenía en almacén, a precio de mercado, ya que en algún caso esas materias estaban largo tiempo (más de un año) en la empresa, «y sería absurdo valorarlas en función de lo que costó y no de lo que cuestan. Debe tenerse en cuenta el valor del mercado para todo ya que es el que marca el campo de juego».

En algún caso la elección de alguna de estas alternativas, ha tenido el problema de la comparabilidad de los costes en empresas que pertenecen al mismo grupo empresarial teniendo que realizarse ajustes, siempre en función de las directrices emanadas de la empresa matriz, es por ello que la consideración de los costes históricos es para todos ellos necesaria, pero sin que por ello deban remitirse exclusivamente a esa clase de información cuando los estudios que realizan necesitan, en algunos análisis, opciones más «realistas».

Como vemos, y de acuerdo a lo ya expuesto en esta Investigación, es la valoración del inmovilizado, y por tanto el cálculo de su amortización, y como consecuencia los productos elaborados por la empresa, teniendo en cuenta ese nuevo coste, los que provocan un análisis especial.

6. CONCLUSIONES FINALES

Del trabajo que se realizó, y de los aspectos que han sido aquí tratados, merece la pena realizar las siguientes conclusiones:

- La Contabilidad de Gestión que llevan las empresas guipuzcoanas estudiadas no difieren en gran parte con otros estudios realizados en otro ámbito territorial, siendo los objetivos fundamentales por los que se establece aquélla los siguientes: valoración de los que se realiza (productos, pedidos, etc.), análisis de resultados, establecimientos de Presupuestos y su Control, y poder fijar el precio de venta (esta es la decisión más importante para los responsable consultados).
- Pese a la afirmación anterior, sí se puede decir que cada empresa es un mundo, y dependiendo de la clase de empresas, de la información que se necesite y sobre todo del responsable de la obtención de esa información, la forma de elaborar esa información es distinta de una empresa a otra.
- El uso de medios informáticos es imprescindible para poder tener un sistema de información interno adecuado, y cada vez son más las empresas que incorporan paquetes informáticos integrados, en donde se recojan todas las necesidades de información que tienen los directivos empresariales, independientemente de su ámbito competencial.
- La descentralización, en cuanto a las áreas de responsabilidad, y no cómo medio de localización de los costes, se da mayoritariamente aunque otra cuestión bien distinta es el grado de responsabilidad (sobre qué aspectos) que se delega.
- La metodología clásica, diferenciando las cuatro etapas del proceso general de la Contabilidad Analítica: clasificación, localización, imputación y resultados, es seguida por la mayoría de ellos (hay unanimidad en tres etapas, pero no así, aunque es amplia mayoría, los que consideran adecuada la localización de costes), pero cómo se calculan los importes de cada una de ellas, qué modelo de costes eligen y sobre qué conceptos se centra el estudio de rentabilidades, es distinto.
- Existen responsables que utilizan otros criterios alternativos al de los costes históricos, para de esa forma, paliar, aunque sea parcialmente las posibles distorsiones existentes al trabajar con unidades monetarias referidas a distintos espacios temporales.

— Todos ellos consideran la utilización de los Presupuestos como la mejor herramienta para guiar y controlar la gestión empresarial.

Espero, en el futuro volver a poder ahondar más en los distintos temas que fueron tratados en este trabajo empírico, y poder servir así como material de consulta y análisis para todas aquellas personas interesadas en este campo de trabajo.