



**GRADO EN ADMISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS**  
**CURSO ACADÉMICO 2012 /2013**

**TRABAJO FIN DE GRADO**

**TÍTULO**

**PRÁCTICAS DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN  
PYMES: ESTUDIOS DE CASOS EN CANTABRIA**

**AUTORA**

**MARÍA JOSÉ GARCÍA GUTIÉRREZ**

**TUTORA**

**GEMMA HERNANDO MOLINER**

**FECHA**

**Junio, 2013**

## INDICE

### Páginas

<b>RESUMEN Y ABSTRACT .....</b>	<b>2</b>
<b>1. INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>4</b>
<b>2. UNA APROXIMACIÓN A LA PRÁCTICA DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN ESPAÑA CON REFERENCIA AL CASO DE LAS PYMES .....</b>	<b>5</b>
2.1. INTRODUCCIÓN.....	5
2.2. LA PRÁCTICA DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN ESPAÑA: VISIÓN GENERAL.....	6
2.3. LA PRÁCTICA DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN EMPRESAS ESPAÑOLAS ESPECÍFICAS.....	11
2.3.1. ESTUDIOS REFERIDOS A UN SECTOR.....	11
2.3.2. ESTUDIOS REFERIDOS A EMPRESAS DE TAMAÑO PEQUEÑO Y MEDIANO.....	14
<b>3. ESTUDIOS DE CASOS SOBRE LA PRÁCTICA DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN PYMES CÁNTABRAS.....</b>	<b>16</b>
3.1. INTRODUCCIÓN.....	16
3.2. ESTUDIO DE CASO 1: EMPRESA DE AUTOMOCIÓN.....	17
3.3. ESTUDIO DE CASO 2: EMPRESA DE VENTA Y DISTRIBUCIÓN DE ALIMENTOS Y BEBIDAS.....	20
3.4. ESTUDIO DE CASO 3: LABORATORIO DE PRÓTESIS DENTALES.....	23
3.5. ANÁLISIS COMPARATIVO DE CASOS.....	24
<b>4. CONCLUSIONES.....</b>	<b>26</b>
4.1. CONCLUSIONES.....	26
4.2. COROLARIO FINAL.....	28
4.3. LIMITACIONES DEL ESTUDIO REALIZADO.....	29
<b>5. BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>30</b>

## RESUMEN

Las dificultades financieras que viven muchas empresas españolas en la actualidad, y particularmente las Pymes, que se unen en algunos casos a dificultades económicas, justifican la mayor relevancia en tiempos de crisis de disponer de adecuadas herramientas de información para la gestión en nuestras empresas y de hacer un uso apropiado de las mismas. Pero ¿es esto así? ¿la crisis ha propiciado la implantación de sistemas de contabilidad de costes, de sistemas de indicadores para la gestión o de sistemas de gestión presupuestaria en las pequeñas y medianas empresas?.

El objetivo de este trabajo es aportar un mayor conocimiento sobre las prácticas de contabilidad de gestión desarrolladas en pequeñas y medianas empresas en la actualidad, estudiando diversos casos en nuestra región que por sus características, permiten establecer una aproximación a la situación práctica de la contabilidad de gestión en las Pymes cántabras. La metodología aplicada en este trabajo consiste por un lado en la revisión bibliográfica y por otro lado, en los estudios de casos de tipo descriptivo realizados en diversas pequeñas y medianas empresas de Cantabria.

Por lo tanto, este trabajo es un estudio descriptivo sobre prácticas de contabilidad para la gestión desarrolladas en las Pymes cántabras y se inserta dentro del campo de estudio de la Contabilidad de Gestión. Las restricciones de tiempo y espacio de este trabajo, nos han llevado a acotar la cuestión de estudio al análisis descriptivo de los instrumentos de contabilidad de gestión aplicados en cada caso y clasificados en tres bloques: contabilidad de costes, presupuestos e indicadores de gestión.

En primer lugar, se presenta una descripción de la práctica de la contabilidad de gestión en nuestro país desde una óptica de investigación académica y así, se revisan algunos trabajos realizados sobre la práctica de la contabilidad de gestión en general, y algunos otros referidos a determinados sectores de actividad. A continuación, se centra el estudio en el contexto de las Pymes y se analizan comparativamente diversos trabajos previos sobre ello. Finalmente, se presentan tres casos en Pymes de Cantabria, de cuyo análisis y comparación, se extraen las principales conclusiones mostradas al final del trabajo.

## ABSTRACT

The financial difficulties currently faced by many Spanish companies - particularly small and medium ones (SMEs)-, added in some instances to financial difficulties, justify the necessity in these times of crisis of having the adequate information tools for managing our companies and of course make an adequate use of them. But is this so? Has the crisis resulted in the implementation of cost accounting systems, of management indicators systems or budget management systems in SMEs?

The aim of this work is to provide a better understanding of the current management accounting practices in SMEs. In order to comprehend them, we have studied several cases that by its characteristics, allow us to establish an approach to the practical situation of the management accounting in the Cantabrian SMEs. The methodology used in this work consists on, one hand on reviewing the bibliography, and on the other hand, analyzing the cases of descriptive type conducted at various Cantabrian SMEs.

This paper intends to be a descriptive analysis of management accounting practices in Cantabrian SMEs, from the perspective of the field of study of Management Accounting. Regretfully, this paper time and space constraints, have led us to refine the study issue to the descriptive analysis of the managerial accounting tools applied in each case, and classified into three blocks: cost accounting, budgeting, and management indicators.

The space restriction has led us to limit our research to case studies; drawing aside another planned surveys of Cantabrian SME on the implementation and use of management accounting systems. We believe that these surveys would have provided a more complete picture of the implementation and performance of the tools that we are studying in this paper.

First, we present a description of the practice of management accounting from the perspective of academic research, for which some research conducted on practice of management accounting in various contexts and sectors are reviewed. Afterward we focus on the context of Spanish SMEs and we analyze comparatively several previous works on this subject. Lastly, we present three cases in Cantabrian SMEs, whose analysis and comparison are the main source for the conclusions drawn at the end of this paper.

# 1. INTRODUCCIÓN

La elección del **tema** “La práctica de la contabilidad de gestión en pequeñas y medianas empresas (Pymes)” para la realización de este trabajo Fin de Grado se justifica fundamentalmente por dos razones. La primera es que en la situación actual de fuerte crisis económica que afecta a empresas de todos los sectores, parece que la utilidad de disponer de herramientas adecuadas para el diagnóstico, control y evaluación de la actuación resulta más importante que nunca. Este hecho puede resultar particularmente cierto en las Pymes, cuya relevancia económica y social es un hecho incuestionable en nuestro país al igual que en los países de nuestro entorno. La segunda razón que apuntaba es de índole personal y se refiere al interés profesional por el campo de la contabilidad de gestión en relación con la actividad profesional que desarrollo en un despacho de asesoramiento contable, fiscal y laboral a empresas, mayoritariamente Pymes.

De ahí que, el **objetivo** de este trabajo sea aportar un mayor conocimiento sobre las prácticas de contabilidad de gestión desarrolladas en Pymes en la actualidad, estudiando diversos casos en nuestra región que por sus características, permitan establecer una aproximación a la situación práctica de la contabilidad de gestión en la Pyme cántabra. La **metodología** aplicada en este trabajo consiste por un lado en la revisión bibliográfica y por otro lado, en los estudios de casos de tipo descriptivo, realizados en diversas Pymes cántabras.

Este trabajo es un estudio descriptivo sobre prácticas de contabilidad de gestión en Pymes cántabras y se inserta dentro del campo de estudio de la Contabilidad de Gestión.

Las restricciones de tiempo y espacio de este trabajo, nos han llevado a acotar tanto la **cuestión de estudio** (descripción de los instrumentos de contabilidad de gestión aplicados) como la metodología aplicada (estudios de casos meramente descriptivos).

Para alcanzar el objetivo señalado anteriormente, este trabajo sigue la siguiente **estructura** en su presentación: En primer lugar, se presenta una descripción de la práctica de la contabilidad de gestión en nuestro país desde una óptica de investigación académica y así, se revisan algunos trabajos realizados sobre la práctica de la contabilidad de gestión en general, y algunos otros referidos a determinados sectores de actividad. A continuación, se centra el estudio en el contexto de las Pymes españolas y se analizan comparativamente diversos trabajos previos sobre ello. Finalmente, se presentan tres casos en Pymes cántabras, de cuyo análisis y comparación, se extraen las principales conclusiones mostradas al final del trabajo.

## **2. UNA APROXIMACIÓN A LA PRÁCTICA DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN ESPAÑA CON REFERENCIA AL CASO DE LAS PYMES**

### **2.1. INTRODUCCIÓN**

En este epígrafe se pretende mostrar una aproximación general a lo que está siendo la práctica de la contabilidad de gestión en las empresas españolas, con referencia final al caso de las Pymes.

Se hace preciso por tanto, definir previamente, lo que a estos efectos entenderemos como contabilidad de gestión. Así, de entre las diversas definiciones de contabilidad de gestión, en este trabajo adoptaremos la aportada por AECA (Asociación española de contabilidad y administración de empresas, 1989, documento nº 1 de principios de contabilidad de gestión) que define esta disciplina como:

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

El interés por esta disciplina en el ámbito académico data desde muy atrás, con los estudios realizados sobre contabilidad industrial, analítica o de costes. Los trabajos contemporáneos sobre contabilidad de gestión parecen arrancar, en nuestro país, en 1989 con la publicación del libro de Robert S. Kaplan y H. Thomas Johnson, “La contabilidad de costes: auge y caída de la contabilidad de gestión”.

Dadas las limitaciones de espacio de este trabajo, hemos llevado a cabo una revisión bibliográfica no exhaustiva basada en una muestra de trabajos seleccionados según determinados criterios: trabajos académicos (se excluyen los artículos profesionales), de las universidades más prolíficas en la publicación de trabajos sobre el tema (Universidades de Valencia, Santiago de Compostela y Sevilla), de revistas españolas de contabilidad reconocidas (Revista Española de Financiación y Contabilidad, Partida Doble y Técnica Contable además de Revista de Contabilidad de ASEPUC). Asimismo, a efectos de de la revisión de prácticas de contabilidad de gestión en sectores específicos y en Pymes, se han revisado sólo algunos trabajos que hemos considerado más relevantes para el desarrollo de los posteriores estudios de caso en Pymes cántabras presentados en el siguiente epígrafe.

### **2.2. LA PRÁCTICA DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN ESPAÑA: VISIÓN GENERAL.**

Entre los diversos trabajos publicados sobre investigación y práctica en CG, se han analizado tres trabajos:

- “Estudio sobre implantación de contabilidad de gestión en España”. Departamento de Contabilidad de la Universidad de Valencia que se llevo a cabo en 1994, y publicado en aquel año por AECA.
- “Contabilidad de gestión: investigación y práctica empresarial”, de Vicente M. Ripoll y Tomás J. Balada, de 1994.

- “Tendencias en Contabilidad de Gestión: investigación y práctica empresarial en España”, de los profesores Emma Castelló, Jesús Lizcano y Vicente M. Ripoll, de 2002.
- “La investigación empírica en contabilidad de gestión en España: análisis de las publicaciones españolas”, de los profesores Bernabé Escobar, Antonio Lobo y Cristina M. Rocha, publicado en 2005 (aunque el trabajo fue remitido para su evaluación en 2002).

En relación con el trabajo “*Contabilidad de gestión: investigación y práctica empresarial*” realizado por Ripoll y Balada y publicado en 1994 en la Revista Española de Financiación y Contabilidad, éste analiza, entre otras cuestiones, la diferencia desde un punto de vista práctico entre la contabilidad de costes y contabilidad de gestión. Así, se reserva el término contabilidad de costes para referirse a las actividades de determinación de los costes a efectos de la contabilidad financiera, es decir, para la elaboración de las cuentas anuales, en lo que puede denominarse proceso primario. Consecuentemente, el término contabilidad de gestión tiene un campo más amplio que la anterior, abarcando el subconjunto de la contabilidad de costes y el análisis de costes y control presupuestario; en lo que puede denominarse proceso secundario.

Con ello, aborda el tema de la contabilidad de gestión en la práctica, planteando el paso del sistema de coste completo (que señala como el sistema tradicional más arraigado en la práctica, en el que todos los costes deben estar incluidos, esencialmente, en el valor de inventario; lo que incluye el coste de los materiales, mano de obra directa y costes indirectos de producción fijos y variables) a otro sistema de costes. Como alternativas, los autores analizan la aplicación práctica de: (1) El sistema de *coste variable o Direct Costing* y (2) El sistema de costes basados en actividades (sistema ABC o Activity based Costing) en auge en aquellos años.

Para analizar el primero, se estudiaron dos alternativas a este sistema: En la primera alternativa, se absorben los materiales, la mano de obra directa y los costes indirectos de producción variables en el inventario, pero se excluyen los costes indirectos de producción fijos y amortización. En lo que denominan la alternativa más extrema, se excluye toda la mano de obra y los costes Indirectos del valor de inventario.

El cambio de un sistema de coste completo a uno de coste variable radical se plantea en el contexto de una empresa concreta, Ford España, que en la fecha en que data el trabajo, venía aplicando los dos métodos de costes en paralelo a fin de asegurar la viabilidad del nuevo método antes de su implantación definitiva y de investigar las diferencias potenciales en la valoración de inventarios y en el cálculo del coste de las ventas, resaltando que en el caso de Ford España tales diferencias habían sido insignificantes. Los autores señalan ventajas de diversa índole que se pueden obtener con la aplicación de un método de coste variable, pudiendo apuntar como las más significativas, las siguientes:

1. Ahorros en los procesos informáticos y administrativos. Al no necesitarse asignar los costes de mano de obra y costes indirectos de producción durante las distintas fases del proceso productivo, se facilita el cálculo de los estándares por la simplificación del proceso.

2. Información más adecuada para la toma de decisiones. Al asignar los productos únicamente el coste de los materiales directos, se simplifican los análisis comparativos de coste entre las distintas plantas productivas y entre la gama de productos.
3. Mejor control sobre el coste de mano de obra y los costes indirectos de producción. Al contabilizarse estos costes separadamente, es más fácil el control y seguimiento de los mismos, pudiéndose efectuar comparaciones entre las distintas actividades o entre distintas plantas o decisiones.

Otra de las alternativas prácticas, que analizan Ripoll y Balada, es el sistema ABC el cual utiliza un modelo de asignación de costes al producto (u otro objetivo de costes) a través de la lógica causal de las actividades. Los resultados que potencialmente se derivan de este sistema pueden ser útiles para analizar diferentes tipos de decisiones relacionadas con los objetivos del coste (por ejemplo, decisiones de compra y de evolución de precios), para el control de costes y para la reducción de los mismos. Asimismo, considerando que los objetivos de coste están definidos con una mayor precisión, el sistema ABC puede ser utilizado para mejorar la calidad de los informes financieros, el grado de exactitud de los costes de la línea general de productos y su rentabilidad.

Los autores sostienen que el cambio hacia un sistema ABC es una cuestión a estudiar en cada caso empresarial y aportan una relación de cuestiones a considerar en la implantación del ABC, analizando su aplicabilidad práctica y las ventajas e inconvenientes que desde un punto de vista práctico puede plantear su implantación.

Concluyeron el estudio con las siguientes palabras *“En la actualidad, la contabilidad de gestión debe diseñarse para reforzar un compromiso a todos los niveles con la innovación, tanto de productos como de procesos y debe ejercer un papel de influencia sobre la organización y los objetivos de la misma. El auge que está teniendo desde hace una década la contabilidad de gestión se pone de manifiesto en el interés demostrado por los investigadores sobre las aplicaciones prácticas que de la misma se hacen.”*

En el estudio titulado *“La investigación empírica en Contabilidad de Gestión en España: análisis de las publicaciones españolas”* de los profesores Escobar, Lobo y Rocha de la Universidad de Sevilla llevaron a cabo una revisión bibliográfica de los trabajos empíricos publicados en las revistas españolas especializadas en contabilidad durante el período 1988 a 2001. A través de su trabajo pretendieron: (1) Constatar el grado en que se realiza investigación empírica en contabilidad de gestión en nuestro país; (2) analizar las cuestiones que se abordan en este tipo de trabajos (qué); y, (3) identificar sus principales características, haciendo hincapié en los enfoques teóricos y técnicas de investigación que se utilizan (cómo).

A efectos de aproximarnos a la situación de la investigación empírica en contabilidad de gestión, cabe destacar los siguientes resultados del trabajo de Escobar, Lobo y Rocha (2005):

- Principales cuestiones que se abordan en los trabajos empíricos en contabilidad de gestión: mucha variedad, desde las más clásicas como

los costes y los sistemas de información hasta otras más novedosas, en el periodo analizado en el artículo, como el medio ambiente.

- Características de los trabajos empíricos analizados: predominan los cualitativos, los explicativos y descriptivos, así como aquellos que utilizan la empresa como unidad de análisis.
- Enfoques teóricos: En los trabajos publicados en revistas profesionales no suelen seguir ninguno, mientras que aquellos otros publicados en revistas académicas incluyen una discusión teórica previa, aunque a veces no se identifica explícitamente el enfoque concreto.
- Coexisten distintas técnicas de investigación en los trabajos empíricos en contabilidad de gestión, prevaleciendo las cualitativas, en concreto, estudios de caso.
- Las fuentes de información primarias más utilizadas son la documentación suministrada por la propia empresa, las entrevistas y los cuestionarios. En cuanto a las fuentes de información secundaria, destacan los registros históricos.
- En cuanto al ámbito geográfico sigue primando el local-regional o nacional y en lo relativo al ámbito temporal, dominan ligeramente los trabajos transversales sobre los longitudinales.

En línea con lo anterior, los autores realizaron dos consideraciones finales que destacamos:

- a) La investigación empírica en contabilidad de gestión en España ha seguido la tendencia internacional, aunque su desarrollo ha sido menor que en otros países, a pesar del incremento experimentado en los últimos años analizados.
- b) En cuanto a los trabajos empíricos analizados, señalaron que coexisten de todo tipo, aunque predominan los que no explicitan el enfoque teórico seguido, emplean técnicas de investigación cualitativas, en particular, el estudio de caso.

En la misma época, se publicó el trabajo "*Tendencias en contabilidad de gestión: investigación y práctica empresarial en España*", de los profesores Castelló, Lizcano y Ripoll; con el objetivo de determinar los principios tópicos que, en España, eran considerados como prioritarios por los gestores de empresas y los contables de gestión y, compararlos con aquellos otros que han sido objeto de consideración por los investigadores en contabilidad de gestión en España.

Para delimitar los primeros se tomó como referencia el resultado de cuatrocientas respuestas de gestores de empresas recogidas en cuestionarios por participantes a diversos seminarios y cursos de especialización relacionados con temas de contabilidad de gestión entre los años 1995 y 2000, además de las opiniones publicadas en artículos de revistas especializadas. Para obtener los segundos, se llevó a cabo una revisión de los artículos publicados en las principales revistas índole contable de nuestro país.

A efectos de nuestro trabajo, nos parece conveniente resaltar una serie ideas que se muestran entre los resultados derivados de las respuestas de gerentes de empresas y contables de gestión, esto es, desde el punto de vista de los intereses "prácticos". Para este grupo de interés, son temas prioritarios desde el punto de vista del análisis de los costes, los siguientes:

- Los costes que requieren una reducción inmediata, el primer lugar lo ocupa los costes de estructura, pasando por los de personal, financieros y en último lugar los costes de subactividad.
- Valoración de las técnicas de gestión de costes, desde el punto de vista de la utilidad para su empresa los resultados en orden de preferencia fueron ABC/ABM, JIT, Outsourcing, EDI, BPR y Benchmarking.
- En cuanto a la eficacia asociada a las formas de reducción de costes las mejores valoradas fueron, supresión de productos o servicios no rentables y gestionar y racionalizar los niveles medios de existencias y la peor variabilidad de costes.
- En cuanto a la mejora en los ciclos de trabajo en la empresa, los mejores resultados los obtuvieron la mejora en la planificación de los medios y personas, así como, la tecnología de los procesos, y el peor resultado fue para el análisis de valor y la formación.

Fruto del análisis comparado realizado por Castelló, Lizcano y Ripoll, se extraen los siguientes resultados en relación con los temas de interés y cuestiones prioritarias, en materia de factores de coste que requieren atención y por lo que respecta a las técnicas de gestión; en el ámbito de la práctica empresarial frente al ámbito investigador:

Dentro de las variables consideradas por los gestores como más significativas desde el punto de vista de la mejora de la competitividad, se encuentran, de mayor a menor importancia: la calidad, los costes y la variable precios. Frente a ello, la calidad tiene un peso relativamente bajo en el conjunto de artículos analizados, siendo mayor la importancia relativa otorgada a la variable costes por los citados artículos; y, no presentando ningún interés para la investigación la variable precios.

Dentro del tema de la calidad, los gestores destacan como cuestiones prioritarias: la evaluación de la calidad desde el punto de vista del cliente; la calidad del producto, duración o vigencia del producto en el mercado; y, la evaluación y control de los costes de calidad. Frente a ello, las dos primeras cuestiones muestran una nula o escasa importancia relativa desde el punto de vista de la investigación, mientras que la tercera cuestión es el de mayor importancia relativa dentro de los estudios sobre calidad.

En cuanto a la mejora de las actuaciones de la empresa *para* una mejora de la productividad, la opción más valorada por parte de los gestores es la de buscar mecanismos de mejora de la planificación de medios y personas, *y la segunda tratar de alcanzar esta productividad por medio de la* incorporación de nuevas tecnologías en los procesos. Frente a ello, estos temas reciben escasa atención en el ámbito investigador de la contabilidad de gestión.

Otros mecanismos, señalados desde el punto de vista de la gestión empresarial, para el logro de la productividad, fueron la reingeniería de procesos y los sistemas ABM. Por parte de los artículos analizados, estos temas con enfoque de productividad, reciben mayor atención en el primer caso y escasa en el segundo caso.

En relación con los *factores de coste que requieren una reducción inmediata, desde el punto de vista de la gestión empresarial*, destacan los costes de estructura, los costes de personal y los costes financieros. Dentro de la literatura analizada ninguno de estos ítems son objeto de análisis desde el punto de vista de control y gestión de los costes específicos. Asimismo el coste de subactividad que recibe la atención de los gerentes, es estudiado sólo en uno de los 225 artículos analizados.

Respecto a las *técnicas de gestión* más empleadas por los gestores de las empresas encuestadas, aparece en primer lugar el *sistema de gestión ABC/ ABM*, que en el caso de los artículos alcanza una importancia relativamente pequeña en el conjunto de los artículos analizados, aunque si se consideran los trabajos sobre la implantación de estos sistemas, la diferencia se reduce. Técnicas como el JIT, outsourcing, EDI y benchmarking de interés desde el punto de vista de la gestión, reciben nula o escasa atención investigadora; lo que supone la existencia de una brecha praxis-investigación por lo que se refiere a las técnicas de contabilidad de gestión.

En consecuencia, este trabajo muestra varias divergencias entre las prioridades desde el punto de vista de la gestión y las prioridades desde el punto de vista de la investigación en contabilidad de gestión en España, lo cual lleva a los autores a realizar la siguiente reflexión final: *“Puede evidenciarse la necesidad de seguir profundizando en cuestiones y aspectos teóricos que, tentativamente, en el ámbito de la contabilidad de gestión puedan contribuir a aportar soluciones a los múltiples problemas que plantea en la actualidad la gestión empresarial, en un sentido amplio pero, eso sí, sin dar la espalda a las necesidades corrientes que se evidencian de la gestión empresarial”*.

### **2.3. LA PRÁCTICA DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN EMPRESAS ESPAÑOLAS ESPECÍFICAS.**

El ajuste de los sistemas de contabilidad de gestión a las particularidades de las unidades económicas en las que se implantan o para las cuales se plantean, ha llevado a que muchos trabajos sobre la práctica empresarial de la contabilidad de gestión hayan acotado su ámbito de estudio a una unidad económica concreta o a un conjunto de unidades económicas que tienen alguna característica común, sea ésta el sector en el que desarrollan su actividad, su carácter público o privado, su dimensión u otra.

#### **2.3.1. Estudios referidos a un sector.**

Entre los estudios sobre contabilidad de gestión referidos a empresas de sectores específicos, a entidades públicas o a empresas caracterizadas por algún rasgo organizativo; destacan los publicados por AECA y elaborados por la Comisión de Principios de Contabilidad de Gestión, titulados como contabilidad de gestión en: Las entidades bancarias, las empresas de seguros, los centros sanitarios, las entidades públicas, las empresas vitivinícolas, las empresas agrarias, las empresas eléctricas, las entidades sin fines de lucro, las empresas constructoras, los ayuntamientos, las empresas de fabricación de automóviles, las empresas hoteleras, el Sistema portuario español, las empresas descentralizadas, las empresas de telecomunicaciones, las empresas franquiciadoras, las empresas de transporte aéreo.

A efectos de nuestro posterior estudios de casos, dado que las empresas seleccionadas para ello pertenecen a los sectores de: automoción, distribución de alimentos y bebidas a la hostelería y, fabricación de prótesis; nos parece de interés, la revisión de dos trabajos previos sobre práctica empresarial de contabilidad de gestión en empresas fabriles del sector de automoción y en hoteles.

En España las cifras de producción, exportación, inversión y empleo demuestran, sin lugar a dudas, que el sector automovilístico es uno de los impulsores

esenciales de nuestra actividad industrial y comercial. Entre los trabajos sobre contabilidad de gestión referidos a dicho sector, merece especial atención el estudio realizado Balada Ortega y Ripoll Feliu en el año 1993.

Generalmente en el sector del automóvil, cuando hablamos de contabilidad de gestión, nos referimos al conjunto de las actividades desarrolladas en las áreas de contabilidad de costes, análisis de costes y control presupuestario, con los siguientes objetivos en las mismas:

- *Contabilidad de costes*, cabe destacar como objetivos más importantes, fijación de los costes estándar, cálculo del coste por unidad fabricada, identificación de los costes de producción, costes por departamentos, centros, secciones y actividades, valoración de los inventarios, cálculo de las desviaciones, etc.
- *Sistemas de análisis de costes*, debe basarse en la preparación de información contable y extracontable, a través de indicadores financieros y no financieros, relacionada entre otros con, el análisis del coste del producto, de los rendimientos de la mano de obra directa e indirecta, de los inventarios, etc.
- *Control presupuestario*, se le requiere la responsabilidad sobre las funciones de, preparación de los presupuestos, asignación por áreas de responsabilidad y medición, control y seguimiento de los resultados.

*Los sistemas de análisis de costes* tratan analíticamente la información contable con el fin de que puedan efectuarse las consolidaciones de datos, necesarias tanto a nivel de plantas de fabricación (motores, prensas, pintura, montaje, etc.), como de compañías. Asimismo se analizan las desviaciones mostradas en los rendimientos de los distintos centros de responsabilidad, tanto principales como auxiliares. Normalmente las empresas del sector suelen tener dos secciones de análisis de costes:

1. Costes de producción, cuenta con tres unidades que centran su atención en la evolución de los materiales, mano de obra, y costes indirectos de producción.
2. Estudio, planificación y análisis de los costes generales de todas las actividades no productivas pero necesarias para el desarrollo de la actividad empresarial (comerciales, administrativos, etc.).

En cuanto a la *metodología de la contabilidad de gestión* que la mayoría de las empresas de este sector vienen utilizando tradicionalmente, es un sistema de *coste completo industrial* (Full Costing) para todo su proceso productivo, incorporando al coste de la producción terminada todos los costes relacionados con la producción. También cabe destacar los siguientes sistemas de costes:

- *Costes estándares* tanto para el cálculo de los costes de producción, como para llevar a cabo las funciones de control presupuestario.
- *Coste completo industrial*, en cada fase de producción, los productos van absorbiendo todos los costes relacionados con su fabricación
- *Coste variable* (Direct Costing), incorporando al coste del producto exclusivamente los costes variables de producción. Solo se imputa al coste del producto aquellos costes de producción que varían según el volumen de fabricación, independientemente de que se trate de materiales, mano de obra o costes indirectos, se incorporan al coste siempre que su consumo varíe proporcionalmente al volumen de la producción. Por el contrario, todos los costes fijos, cuyo consumo no tiene

una relación directa al volumen fabricado, no serán incorporados al coste de producción.

- *Costes normales* que consiste en obtener costes actuales de los productos.

En cuanto al área de *Presupuestos y Control Presupuestario*, generalmente, está dividida en dos secciones: una, tiene la responsabilidad presupuestaria de los costes de producción, tanto directos como indirectos y otra, de los costes generales (administración, seguridad, centro médico, distribución, bomberos, etc.).

El *control presupuestario* es un instrumento totalmente necesario para corregir las desviaciones que se van produciendo durante el ciclo económico y poder tomar las acciones necesarias para conseguir el correcto cumplimiento de los objetivos de la empresa. Se confeccionan anualmente para todo el ejercicio económico.

Los *presupuestos* del proceso productivo se basan en los costes estándares y en las cuentas de "ajustes de costes de fabricación". Mensualmente, se analizan las desviaciones y en caso necesario se investigan con el fin de comprobar los factores que han producido las desviaciones.

De forma generalizada se utiliza un sistema de *inventario permanente* para controlar y valorar los inventarios durante todo el proceso productivo. La valoración se lleva a cabo aplicando los precios estándares prefijados y el control a través de sistemas informáticos que acumulan todas las transacciones diarias, tanto de entrada como de salida, en las distintas fases del proceso de producción.

La información que facilita la contabilidad de gestión sobre el cumplimiento de los Presupuestos, y en su caso, el análisis de las desviaciones a los mismos, es de gran utilidad para la correcta gestión de la empresa.

Con el sistema de costes estándares utilizado se fijan los mismos para todo el ejercicio económico. Como consecuencia de esto, las empresas del sector se ven obligadas a utilizar sistemas informáticos muy sofisticados, que permitan obtener el cálculo de todas las *desviaciones* que se producen durante los distintos procesos productivos, prácticamente de una forma automática. De forma generalizada, podemos decir que todas las desviaciones se registran en el momento en que se producen.

En segundo lugar, nos parece de interés revisar el trabajo "*Sistemas de información de contabilidad de gestión: Una aplicación en los hoteles de cuatro y cinco estrellas de la Comunidad de Valencia*", ya que la industria turística es una actividad económica que constituye un pilar fundamental en la economía española, representando un 11% aproximadamente de PIB.

En cuanto a los métodos de cálculo de costes, según este estudio, el 44% de los hoteles utiliza el coste completo, utilizando el coste variable sólo un 16%, además el 54% de los hoteles entrevistados utilizan para el cálculo de estos costes datos históricos y el 22% utilizan datos estándares, el resto utilizan un sistema normalizado.

En cuanto a los presupuestos el 83% de los hoteles los elaboran, lo que supone un resultado muy elevado. De este porcentaje el 95% utilizan presupuestos anuales.

En cuanto a nuevas técnicas de gestión, la más utilizada es la segmentación de clientes con casi un 70%, ya que implica una mayor satisfacción en los clientes y por

consiguiente su fidelidad hacia este producto. La sigue con un 50% el cuadro de mando y la gestión del conocimiento.

Concluyeron el trabajo resaltando que *“un apropiado sistema de información puede ayudar a los gerentes a satisfacer las expectativas de los clientes y a alcanzar los objetivos de la organización. Logrando con ello grandes beneficios como mejor conocimiento de las necesidades de los clientes, mejorar en la prestación de los servicios, aumento de la eficacia, etc.”* Año 2005 páginas 26 y 27.

Una breve comparación de ambos trabajos, referidos a dos sectores muy distintos (hotelero y automoción), nos permite observar la existencia de puntos en común en cuanto a la contabilidad de gestión, como son:

- El método de coste más utilizado es el de coste completo seguido del método de coste variable.
- Ambos utilizan sistemas de presupuestos y control de los mismos para la asignación por áreas de responsabilidad, medición y seguimiento de los resultados.
- Además de otras herramientas como el cuadro de mando.

### **2.3.2. Estudios referidos a empresas de tamaño pequeño y mediano.**

A continuación, tras una visión generalizada sobre la importancia de las Pymes en España, revisaremos algunos estudios sobre las prácticas de contabilidad de gestión en Pymes de nuestro país.

En todas las economías del mundo, las Pymes son de gran importancia. En Europa, por ejemplo, se estima que un 97% de todas las empresas son Pymes.

Las micros y pequeñas empresas cumplen un rol fundamental, pues con su aporte ya sea produciendo y ofertando bienes y servicios, demandando y comprando productos, constituyen un eslabón determinante en el encadenamiento de la actividad económica y la generación de empleo.

En el campo de la economía, la importancia de la Pymes está relacionada con que (Camisón 2002):

- Obtienen economías de escala a través de cooperación la cooperación entre empresas.
- Reducen las relaciones sociales a términos personales más estrechos entre el empleador y el empleado ya que la mayoría de los casos, sus orígenes son de empresas familiares.
- Aseguran el mercado de trabajo mediante la descentralización de la mano de obra.
- Permiten la concentración de la renta y la capacidad productiva desde un número reducido de empresas hacia uno mayor.
- Presentan mayor adaptabilidad tecnológica y menos costes de infraestructuras.

La importancia de las Pymes en la economía actual se justifica tanto por su peso cuantitativo como por el dinamismo que aporta al sistema económico y su

contribución al de empleo, especialmente en aquellos sectores en los que mayor presencia tiene este tipo de empresas, como es el sector servicios.

Por lo que se refiere a la revisión de bibliografía sobre práctica de contabilidad de gestión en Pymes españolas, nos parece oportuno destacar tres trabajos:

1. *Investigación empírica sobre prácticas de contabilidad de gestión: Una aplicación a las Pymes de la Comunidad de Valencia* (Vicente Serrá Salvador y José Miguel Tirado Beltran, año 2001).
2. *Efectos del establecimiento unilateral de sistemas de contabilidad de gestión en la confianza inter-organizativa: un estudio con Pymes*, (José Manuel Sánchez Vázquez, M. Luisa Vélez Elorza, Clara Agustín Cañibano ISSN-e 1989-1725, Vol. 1, Nº. 1, 2008 , págs. 67-81)
3. *Gestión de los Costes de Calidad y rendimiento de las Pymes*, (Pérez de Lema, D. y publicado en el año 2003 por la Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, Vol. 1, nº 2, julio-diciembre, pp. 75-100).

En primer lugar, en cuanto al primero de los trabajos citados, destacamos las siguientes conclusiones del mismo:

- A. Sobre organización y dirección, un 54% tienen un organigrama formal, pero sólo un 40% disponen del manual de funciones, y sólo el 51 % participan los responsables de áreas en la elaboración de presupuestos y control posterior. Los presupuestos se utilizan fundamentalmente para toma de decisiones sobre precios y costes.
- B. Sobre el cálculo de costes, se afirma que el 86% de las empresas no comerciales calcula el coste de sus productos. Más de la mitad de las empresas (61%) que no calculan costes no lo hacen porque piensan que su implantación sería difícil. Para la imputación de costes a los productos el 87 % utiliza horas hombre y el 68 % horas máquina presumiblemente además de las anteriores.
- C. En relación con el sistema de control de gestión, se puede decir que aunque el 86 % afirma calcular costes estándares, solamente el 70 % de las empresas hacen provisiones para factores indirectos. Las desviaciones se utilizan fundamentalmente para recalcular el propio coste estándar.

En segundo lugar, acerca del segundo de los trabajos citados, realizado mediante un cuestionario a 107 Pymes integrantes de un canal de distribución (CD), podemos destacar lo siguiente:

Anteriores investigaciones defienden que los sistemas de contabilidad de gestión (SCG) establecidos unilateralmente por una empresa productora dañan la confianza de sus distribuidores. Este estudio cuestiona la universalidad de este argumento incluyendo los dos usos de los SCG (supervisión/coordiación) en el análisis. La literatura contable establece que los SCG sirven a dos usos:

1. Alinear los intereses de los miembros de la organización, dirigiendo su atención y esfuerzos hacia actividades que la benefician (*función de supervisión* o control de decisión).

2. Capacitar a los miembros de la organización para tomar decisiones deseables para la consecución de los objetivos y metas organizativas (*función de coordinación* o gestión de decisión)

Extrapolando estas dos funciones al ámbito de los CDs, las empresas productoras pueden unilateralmente implantar SCG, que les ayuden en la consecución de sus estrategias a través de los distribuidores.

En cuanto a la medición de las variables, se establecen que son los superiores o directivos los que realizan la función de supervisión, por lo que en el CD se ha entendido que este uso es a través de los SCG.

Concluyeron este trabajo con las siguientes puntualizaciones más relevantes:

1. El uso por parte de las Pymes distribuidoras de los SCG suministrados por la productora para tomar decisiones, investigar puntos en los que puedan mejorar y analizar causas de sus puntos débiles (función de coordinación), ha incrementado su percepción de que la empresa productora actuará en el bien de la relación y será honesta.
2. Los resultados de este estudio difieren de los argumentos que defienden que la mayor percepción de las Pymes distribuidoras, de que la productora usa los SCG para evaluarlas (función de supervisión) afectarían negativamente a su confianza, por ser asociados a una limitación de su autonomía y a una falta de creencia en su fiabilidad, generando suspicacias.

En tercer lugar, merece especial atención el trabajo desarrollado por Diego Miñarro Quiñonero y Domingo García Pérez de Lema: *“Gestión de los costes de calidad y rendimiento de las Pymes”*.

La gestión de los costes de calidad representa la respuesta de la contabilidad de gestión a las necesidades de las empresas para poder ofertar sus productos con la máxima calidad y a precios competitivos. Concretamente, la gestión y el control de los costes de calidad se configuran como una de las nuevas técnicas, herramientas, perspectivas y proyecciones metodológicas de la contabilidad de gestión en España (Lizcano, 1999, p.81)

El objetivo de este trabajo se centró en analizar la influencia que tiene la gestión de los costes de la calidad, como herramienta fundamental dentro de un programa investigación de la calidad total (TQM), en los diferentes indicadores de las Pymes.

Para dar cumplimiento al mencionado objetivo, llevaron a cabo un estudio empírico, aplicado a una muestra de 491 Pymes, localizadas en la comunidad de Murcia.

Para medir el rendimiento de la empresa se utilizaron dos tipos de medidas:

- Rendimiento cuantitativo (información contable)
- Rendimiento cualitativo (calidad del producto o servicio, satisfacción de los clientes, etc.)

Concluyeron el trabajo con las siguientes reflexiones:

- Al analizar la importancia que tiene la gestión y medición de los costes de calidad, como variable estratégica fundamental en la competitividad empresarial, se pone de manifiesto la conexión directa existente entre los costes de calidad y resultados.
- En el trabajo desarrollado, se puede comprobar cómo la situación de la empresa sobre sus costes totales de calidad ejerce una influencia positiva y significativa en los indicadores cualitativos del rendimiento de la Pymes. Se pone de manifiesto que la adecuada y correcta implantación de un sistema de gestión y medición de los costes de calidad empieza a ejercer influencia sobre el rendimiento empresarial una vez que ha transcurrido un determinado plazo de tiempo.
- En la gestión de los costes de calidad deben participar especialistas de todas las áreas funcionales de la empresa.

A modo de resumen y consideración final de este epígrafe, sobre la práctica de la contabilidad de gestión en España, puede señalarse que: Se ha manifestado un crecimiento en el interés de la investigación sobre las aplicaciones prácticas de la contabilidad de gestión, siendo en su mayoría trabajos empíricos que emplean la metodología del estudio del caso y técnicas de investigación cualitativas. La brecha entre las prioridades desde el punto de vista de la gestión empresarial y aquellas otras desde el punto de vista de la investigación en contabilidad de gestión en España, manifestada hace ya una década, puede haberse acortado –no tenemos constancia de estudios recientes similares al de Castelló, Lizcano y Ripoll- en los últimos años, pero entendemos que todavía existe.

En el caso particular de las Pymes, nos gustaría resaltar lo siguiente sobre las herramientas de contabilidad de gestión aplicadas en las mismas:

- La utilización de estos sistemas por parte de las Pymes distribuidoras aumentan la percepción de la empresa productora, incrementando la confianza y honestidad en ella.
- Al analizar los costes de calidad como herramienta de control, éstos proporcionan un aumento de los indicadores del rendimiento empresarial en todas las áreas posibles (financiero, producción, comercialización, recursos humanos o innovación).
- Más de la mitad de las empresas que no utilizan sistemas de contabilidad de gestión no lo hacen porque piensan que su implantación sería difícil.

### **3. ESTUDIOS DE CASOS SOBRE LA PRÁCTICA DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN PYMES CÁNTABRAS**

#### **3.1. INTRODUCCIÓN**

La metodología utilizada en nuestro trabajo es la de estudio de caso, basado en las recomendaciones de Yin (1984):

- Dentro de los tres tipos de objetivos que propone: exploratorio, descriptivo y explicativo, hemos elegido la utilización de estudios de

caso descriptivos, presentando un informe detallado de los casos sin fundamentación teórica ni hipótesis previas.

- Y en cuanto al diseño de estudio: caso único, caso único - múltiples unidades, caso múltiple – unidad única y caso múltiple – múltiples unidades, el que más nos conviene para este trabajo es el caso múltiple de múltiples unidades, ya que llevaremos a cabo una comparativa de los sistemas contables y herramientas de contabilidad de gestión en las Pymes cántabras, las cuales pueden variar de empresa a empresa. Sin embargo vamos a evaluar un conjunto de factores que nos van a permitir una visión en conjunto.

Para la realización de los estudios de casos, se han seleccionado tres empresas con las que habitualmente trabajo, ya que desarrollo mi actividad profesional en una asesoría tratando principalmente con Pymes de nuestra región. La facilidad para obtener los datos necesarios para ello, ha sido la razón para su selección. El objetivo principal es el análisis de la práctica de contabilidad de gestión desarrollada en cada caso empresarial a la luz de sus principales características organizativas, así como su comparación con la finalidad de extraer algunas conclusiones.

## **3.2. ESTUDIO DE CASO 1: EMPRESA DE AUTOMOCIÓN**

### **3.2.1. Actividad empresarial.**

Empresa dedicada a la reparación y pintura de vehículos a motor cuya actividad principal se desarrolla en campos portuarios reparando los vehículos que llegan a éstas, para su posterior venta en concesionarios. Comenzó su andadura profesional en el año 1986 con un taller de chapa, pintura y mecánica hasta alcanzar en la actualidad una facturación media de 2,4 millones de euros operando en campos de Cantabria, Tarragona, Barcelona, Madrid y Sevilla con una plantilla media de 65 empleados; pero, sin olvidar sus comienzos, mantiene su taller de propiedad para clientes particulares y empresas.

### **3.2.2. Características organizativas.**

El propietario se encarga, desde su inicio, de la gerencia y de la parte comercial. Además delega en tres personas de su confianza, su abogado como representante legal y asesor económico, una persona encargada de la facturación y atención al cliente y, su secretario personal, encargado de los trabajadores distribuidos en diferentes comunidades así como de las relaciones con los proveedores. El tema de la producción lo delega en sus encargados de taller (uno en cada centro de trabajo).

Debido al carácter del propietario, emprendedor y muy orientado al mercado, la estrategia de la empresa es muy proactiva. La mayoría de decisiones estratégicas y de acuerdos con otras empresas se realizan aprovechando las relaciones personales del propietario con los empresarios.

El personal administrativo tiene un limitado nivel de especialización profesional, no se da el mismo caso con el personal productivo, que está en constante formación

para la mejor utilización de las técnicas y nuevas tecnologías cambiantes continuamente en el sector automovilístico.

### **3.2.3. Cultura empresarial.**

En este caso, es el reflejo de la personalidad del propietario, y promueve una elevada identificación de las personas de la empresa con ella. Además, en la empresa, también trabajan diversos familiares del propietario que propician la existencia de una cultura empresarial típica de las empresas familiares. En la empresa prevalece la fidelidad que exige el propietario, aunque a veces en detrimento del resultado. Al privar la fidelidad, su personal se siente más a gusto, más involucrado y ello lo demuestra que casi el 80% de su plantilla es fija con contratos bastante antiguos, con un índice de incapacidad temporal (IT) muy pequeño. El propietario aglutina así alrededor suyo, un equipo muy cohesionado de personas que están plenamente identificados con él.

Este tipo de control permite la delegación del propietario en personas de su confianza y facilita la supervisión directa. Además, existe una elevada coordinación informal por la proximidad, así como por las buenas relaciones entre el personal de los distintos centros de trabajo.

### **3.2.4. Sistema de contabilidad y gestión.**

La gestión de la Pyme está muy centralizada y es realizada directamente bajo la supervisión directa del propietario, mediante reuniones mensuales en la que se analizan los gastos e ingresos presentados en la cuenta de resultados, así como el Estado de Tesorería.

El sistema contable de la empresa se limita a un programa de gestión realizado a medida para la empresa, en el que principalmente se realizan las facturas y el control de clientes. El resto de gestiones contables se realizan desde la asesoría con los programas informáticos de ésta. Semanalmente la asesoría recoge la documentación contable (sobre clientes, proveedores, bancos, entre otros) asumiendo también la gestión financiera.

La información de la Contabilidad financiera, es preparada por la asesoría. Mensualmente, como mencionamos con anterioridad, se reúnen el administrador de la empresa, el abogado y el asesor, analizan los resultados y toman las decisiones que correspondan en base a los informes. Estos informes no se comparten con los encargados de los distintos centros, solamente los conoce el dueño de la empresa, su abogado y su asesor. Puntualmente, si es necesario dar algún detalle de los resultados de la empresa porque algún centro de trabajo no tiene el rendimiento suficiente, en ese momento el encargado del taller afectado, puede tener acceso a cierta parte de la información.

En este caso, una de las utilidades de la contabilidad de costes es saber cuanto le cuesta a la empresa cada prestación de servicio, es decir, el coste de realizar tareas de chapa, pintura o mecánica; de este coste, que parte corresponde a consumo de materia prima, que parte a mano de obra, que parte a amortización de maquinaria, etc. Semestralmente se realiza un análisis de éstos costes para mejorar o sustituir aquellos que sean precisos. No obstante, si es necesario obtener la

información en un momento determina, bien sea por la perspectivas de apertura de algún centro de trabajo nuevo, o por el incremento de perdidas en un mes determinada, la información se elabora con toda la prontitud posible.

El sistema informático que posee la empresa, permite saber que margen se obtiene de cada trabajo realizado, cuales son los más rentables y en cuales se pierde dinero. De modo que es posible conocer en que costes incurre la empresa en cada fase de prestación de sus servicios, determinar cuales son las actividades más rentables y en cuales se pierde dinero. Aunque esta herramienta puede resultar muy interesante, la administrativa que debiera introducir la información en el programa no lo hace, porque es una tarea muy laboriosa y no posee el tiempo suficiente para desarrollarla, por lo que no se utiliza.

Mensualmente se elabora un informe en el cual se indica como se distribuyen los gastos de la empresa entre los diversos centros (Tarragona, Barcelona, Sevilla, Madrid, Cantabria), y departamentos (compras, producción, ventas, administración, etc.), en el cual, se analizan los ingresos que se han generado y los costes que se han producido. Es en este mismo informe se reflejan una serie de indicadores para la gestión tales como la relación entre gastos personal y ventas o la relación entre el total de gastos y el total de ingresos entre otros.

Aún debiendo valorar las existencias de los servicios en curso, es una tarea que no realizan, y en algunos momentos, se ha dado el caso de llenar un contenedor de recambios y consumibles no utilizados y, obsoletos para trabajo actuales o futuros. Es uno de los puntos débiles de la empresa, ya que el encargado del taller no realiza el control de existencias de un modo correcto, lo que conlleva que sea el segundo gastos más elevado de la empresa después del gasto de personal.

La empresa tampoco utiliza la contabilidad de costes para fijar los precios de sus servicios en relación al margen que se obtiene de cada uno de ellos. Esta tarea la realiza el dueño de la empresa en base a su experiencia profesional y amplios conocimientos del sector, lo que ha llevado en algunos momentos a desajustes entre gastos en ingresos.

No dispone de una cuenta de resultados previsional, anual ni mensual, así como tampoco cuenta con presupuestos mensuales ni anuales por lo que tampoco se calculan desviaciones. En consecuencia, su información contable para la gestión, de periodicidad mensual, procede de la aplicación de las siguientes herramientas: Análisis económico de la cuenta de resultados, indicadores globales de gestión, presupuesto de Tesorería.

La elaboración del presupuesto es percibida negativamente por el dueño de la empresa, ya que en los tiempos actuales es poco previsible el trabajo en las campas portuarias y la venta de vehículos es muy escasa. Ello conlleva que el movimiento de vehículos sea menor, aunque por distintos motivos pueden darse puntas de trabajo no previsibles como ocurrió en 2012, cuando su principal cliente le solicitó los servicios en Barcelona y se abrió un taller únicamente por mandato expreso del cliente. Esta situación de incertidumbre en las ventas, hace difícil la elaboración de un presupuesto de las mismas, siendo ello en lo que descansaría el sistema presupuestario que se ha desestimado desarrollar.

El sistema contable tiene una importancia limitada como mecanismo de control, en ocasiones falta de obtención de información, que se realiza mediante la intuición del propietario por su dilatada experiencia profesional, su gestión centralizada, la supervisión directa y la delegación en personas de su confianza. Así ocurrió con un centro que se abrió en Madrid y desde el segundo mes se le advirtió que perdía demasiado dinero mensualmente, que no iba a ser rentable, que el coste de los trabajadores era superior a los ingresos,... y por su apuesta personal lo mantuvo durante un año, lo que ocasionó serios problemas que costaron un año estabilizarlos.

El propietario tiene bastantes reticencias a la utilización de la información financiera y por ello le presta poca atención, entre otros motivos, porque confía plenamente en su abogado que es en quien delega estos asuntos y en su sobrina encargada de la administración de la empresa. Así, hay una limitada utilización de mecanismos formales y se otorga un mayor énfasis en los de carácter no formal, de forma que la cultura y las relaciones impersonales son los principales mecanismos de control.

### **3.3. ESTUDIO DE CASO 2: EMPRESA DE VENTA Y DISTRIBUCIÓN DE ALIMENTACIÓN Y BEBIDAS.**

#### **3.3.1. Actividad empresarial.**

Se trata de una Pyme de reciente constitución (diciembre de 2012) que cuenta con 4 trabajadores, tiene una facturación anual prevista de 500.000 € y opera únicamente en Cantabria. Se dedica a la distribución de alimentación y bebidas, principalmente a establecimientos de hostelería pero también al pequeño comercio.

Debido a que la constitución de esta empresa proviene de un traspaso de los anteriores dueños por jubilación, la mercantil está en funcionamiento desde el primer momento, con una amplia cartera de clientes.

#### **3.3.2. Características organizativas.**

El administrador junto con su socio se encarga, desde su inicio, de la gerencia además de la parte comercial que comparte con otro vendedor y la labor administrativa que desempeña la secretaria de la empresa.

Debido a la dilatada carrera profesional del administrador ya que estuvo trabajando en grandes empresas a nivel nacional del mismo sector, la estrategia de la empresa es diferenciación en calidad, precio y servicio al cliente, por este orden. La mayoría de decisiones estratégicas y de acuerdos con proveedores para descuentos por volumen de compra/ventas o formas de pago, se realizan aprovechando las relaciones personales del propietario con los empresarios puesto que conoce a muchos proveedores/clientes debido a su experiencia profesional.

#### **3.3.3. Cultura empresarial.**

Los socios promueven una elevada identificación de los empleados de la empresa con ella. En el poco tiempo que llevan inmersos en este nuevo proyecto, han visitado todas las bodegas de los distribuidores de vino y de alimentación, para

conocerlos personalmente, así como visitas semanales a todos los clientes tanto antiguos como nuevos; además de asistir a tres ferias de muestras para estudiar la posibilidad de introducir nuevos productos y ampliar las posibilidades del negocio en expansión.

La Pymes debido a su reciente andadura, intenta que prevalezca la fidelidad con sus empleados, aunque en este momento tanto los comerciales, como el repartidor y la administrativa, cuentan con contratos temporales pero con la intención por parte de la Dirección de pasar a contrato fijo si apuestan por este proyecto profesional.

La estrategia de diferenciación con la competencia se basa en la alta calidad en sus servicios y una atención personalizada al cliente, que se puede resumir en ofrecer productos de buena calidad, a buen precio y con una impecable atención.

### **3.3.4. Sistema de contabilidad y gestión.**

La gestión de la empresa está muy centralizada y es realizada directamente bajo la supervisión directa de los dos socios, mediante reuniones semanales y mensuales en la que se muestran los gastos e ingresos, así como el Estado de tesorería, el lanzamiento de ofertas mensuales, y la valoración de asistencia a ferias de muestras, etc.

El personal administrativo tiene un limitado nivel de especialización profesional, debido a que la persona encargada de esta función lleva escasos cinco meses en su puesto de trabajo, aunque cuenta con el apoyo directo y diario de la asesoría que la forman y ayudan en cualquier cuestión que se plantee.

Dada la larga trayectoria profesional del anterior propietario y sus buenos resultados, se optó por continuar con el sistema de gestión que se utilizaba, ya que es muy completo debido a que el programa informático, está diseñado a la medida de las necesidades de la empresa, con un control exhaustivo de las existencias, informes tanto de los productos (por ejemplo, rotación de los productos) como de clientes y proveedores, periodos medios de maduración, control presupuestario, remanente de tesorería, margen de beneficio sobre las ventas de los comerciales, etc. El resto de gestiones contables son supervisadas por la asesoría mediante el envío de copias de seguridad semanalmente del programa de gestión.

La información de la contabilidad financiera, es preparada por la asesoría que mensualmente, se reúne con los socios de la empresa, y su gestor, para analizar los resultados y tomar las decisiones que correspondan en base a los informes. Estos informes se actualizan cada quince días con el fin de obtener la información más actualizada y poder tomar decisiones estratégicas sin necesidad de esperar a final de mes. De modo que si es necesario reconsiderar alguna de las decisiones tomadas con anterioridad, se pueda hacer a la mayor brevedad posible para evitar posibles desviaciones u otro tipo de inconvenientes surgidos por la actividad diaria de la empresa.

En lo referente a la contabilidad de gestión, se utilizan mensualmente tanto presupuestos, como costes e indicadores, que son analizados por los socios junto con

su asesor. Con lo cual poseen una amplia información para la toma de cualquier decisión o la continuidad de las buenas prácticas puestas en marcha en meses anteriores.

La elaboración del presupuesto es percibida positivamente por los dueños de la empresa, ya que en los tiempos actuales hay que ceñirse mucho tanto a los costes como a la satisfacción del cliente, ajustando los pagos a los cobros y los gastos a los ingresos, sin descuidar la labor comercial debido a la fuerte competencia que realizan las grandes superficies y otras empresas de la competencia.

El sistema contable tiene una importancia limitada como mecanismo de control, ya que en este caso es información meramente utilizada para la elaboración de las cuentas anuales. El resto de información es suministrada por el programa informático mediante un amplio abanico de informes de todo tipo tanto de asesoría como de producción, clientes o almacén.

Los propietarios utilizan la información financiera aunque cuenten con el apoyo de su asesor para aspectos más técnicos dando de este modo utilidad a los mecanismos formales y otorgando un menor énfasis a los de carácter no formal.

### **3.4. ESTUDIO DE CASO 3: LABORATORIO DE PRÓTESIS DENTALES.**

#### **3.4.1. Actividad empresarial.**

La actividad principal de esta Pymes es un fabricación de prótesis dentales, encargándose tanto de la elaboración, como de los ajustes y servicio postventa para diversas clínicas dentales de Cantabria. La actividad se desarrolla en una nave industrial de tres plantas en propiedad y tiene 18 empleados, cuenta con una facturación media de 600.540 €.

Es una empresa que tuvo sus inicios en los años 50 de la mano del padre del actual dueño, como muchas otras de nuestra región. Comenzó con un pequeño laboratorio ubicado en un piso, hasta convertirse en la actualidad en el laboratorio más grande de Cantabria.

#### **3.4.2. Características organizativas.**

El propietario se encarga de la gerencia, de la producción junto con sus empleados, de impartir cursos de reciclaje entre los trabajadores y de gran parte del trabajo comercial. Además delega en dos personas de su confianza, una responsable administrativa y una licenciada en Administración y Dirección de Empresas que se encarga de la gestión financiera.

Debido al carácter del propietario, emprendedor, minucioso y perfeccionista, la estrategia de la empresa es muy proactiva. La totalidad de las decisiones de la empresa y de acuerdos con clínicas dentales y centrales de compra se realizan aprovechando las relaciones personales del propietario con los empresarios, debido a su dilatada carrera profesional.

### **3.4.3. Cultura empresarial.**

Es el reflejo de la personalidad del propietario, y promueve una elevada identificación de las personas con la Pyme. En ella prevalece la fidelidad que exige el propietario. Al prevalecer la fidelidad, su personal se siente más a gusto, más involucrado y ello lo demuestra que casi el 75% de su plantilla es fija con contratos bastante antiguos, con un índice de incapacidad temporal muy pequeño. El propietario aglutina así alrededor suyo, un equipo muy cohesionado de personas que están plenamente identificados con él. Este tipo de control facilita la supervisión directa. Además, existe una elevada coordinación informal por la proximidad, así como por las buenas relaciones entre el personal.

### **3.4.4. Sistema de contabilidad y gestión.**

La gestión de la empresa está muy centralizada y es realizada directamente bajo la supervisión directa del propietario, mediante reuniones quincenales tanto con su gente de confianza como con sus trabajadores para trasladarles la situación de la empresa y de ese modo involucrarles en el día a día de la misma. El personal administrativo tiene un alto nivel de especialización profesional, al igual que el personal productivo, que está en constante formación para la mejor utilización de las técnicas y nuevas tecnologías en constante desarrollo es este sector.

El sistema contable y de gestión de la empresa, se desarrolla en un programa informático diseñado en exclusiva para la misma, que se desarrollo hace unos 10 años ante el crecimiento de la empresa para un mayor control de ésta y que se actualiza dependiendo de las necesidades que surjan.

La información de la contabilidad financiera y de gestión, es preparada por la contable que mensualmente, se reúne con el propietario de la empresa para analizar los datos tanto de ingresos y gastos como de productividad por trabajador, estado de tesorería, presupuestos y rentabilidad de su negocio.

Dichos informes, en ocasiones se comparten con los trabajadores para trasladar inquietudes, generar nuevas ideas de negocio, mejorar los tiempos de producción e incluso crear nuevas herramientas de trabajo que han llegado a patentar.

El sistema contable tiene una importancia limitada como mecanismo de control, ya que prima la contabilidad de gestión debido a que resulta mucho más completa la información.

La elaboración del presupuesto es imprescindible en una época como la actual, ya que algunos de los materiales con los que trabajan como “oro”, es necesario realizar la compra justa adecuándola a los pedidos actuales que son mucho menores que en años pasados.

También se hace imprescindible, medir diariamente mediante diversos indicadores los tiempos de producción por trabajador (que son conocidos a final de

mes junto con el informe), evitando las repeticiones mínimas ya que eso supone que si la pieza no está bien hecha el dentista la devuelva y hay que elaborarla de nuevo, lo que incrementa el coste de la misma. Es por ello que el dueño de la empresa, premie mediante incentivos la productividad de sus empleados.

Debido a la trayectoria profesional del dueño, hace que su gestión sea centralizada, con la supervisión directa y la delegación en personas de su confianza.

El propietario tiene bastantes reticencias a la utilización de la información financiera y por ello le presta poca atención, entre otros motivos, porque confía plenamente en su administrativa que es en quien delega estos asuntos.

### **3.5. ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS CASOS.**

Como podemos observar en los tres casos estudiados:

*En cuanto a la organización*, al tratarse de pequeñas y medianas empresas, no existe una jerarquización en los puestos de mando, ni complejos órganos de administración, son los propietarios directamente los encargados de la gestión y toma de decisiones. Destacando que la unión de personal cualificado para la gestión, junto con programación informática que facilite las herramientas a interpretar, proporcionan un mayor control de la empresa dado que no sólo leen resultados, sino que además analizan y proponen soluciones a los problemas, así como, nuevas estrategias competitivas entre otros, por lo que son menores los riesgos a los que están expuestas.

*En cuanto a la cultura empresarial*, en los tres casos prevalece la fidelidad recíproca entre empleados y dueños, lo que posibilita una elevada coordinación, facilita la supervisión directa así como, un alto grado de implicación trabajadores/empresa.

*En cuanto a los sistemas de contabilidad y gestión:*

En el «caso 1» se utiliza sistemas de costes para saber cuanto le cuesta a la empresa sus servicios, que parte corresponde a consumo de materia prima, que parte a mano de obra, que parte a amortización de maquinaria, etc., además de indicadores para la gestión, análisis económico de la cuenta de resultados y presupuesto de tesorería. El análisis de los resultados se realiza mensualmente.

En el «caso 2» se realiza análisis de la cuenta de resultados, se utilizan como herramientas de contabilidad de gestión el análisis del estado de tesorería, presupuestos, análisis de los estados contables, costes e indicadores de gestión. El análisis de los resultados se realiza mensualmente.

En el «caso 3» además del análisis común a los 3 casos en cuanto al análisis económico de la cuenta de resultados también se estudia la rentabilidad, indicadores de productividad, análisis del estado de tesorería, presupuestos y costes, como herramientas de contabilidad de gestión, lo que permite entre otros, una reducción de costes consecuentemente obtener productos más rentables y competitivos.. Por último

destacar la formación continuada del personal de la empresa, con el fin de adaptarse a los continuos cambios del entorno ya que gracias a la información suministrada por la contabilidad de gestión les permite averiguar las necesidades formativas de los trabajadores. La periodicidad del estudio de estas herramientas en algunos casos es semanal como es el caso de productividad de los empleados y, en el resto es mensual.

Como se observa, el sistema contable como mecanismo de control en los tres casos tiene una importancia limitada, ya que se utiliza para la elaboración de las cuentas anuales, comprobando que la cuenta de resultados es la única información común para la toma de decisiones en los 3 casos.

Las herramientas de gestión en «caso 2 y 3» permiten a los socios y dueños de la empresa, disponer de toda la información que necesitan en cualquier momento con lo que, se cumplen los objetivos que señalamos para la contabilidad de gestión:

- captación, medición y valoración de la circulación interna.
- racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones empresariales, facilitando la información a su asesor o contable.

Además, en «caso 2 y 3» al tener implantados sistemas de contabilidad de gestión las empresas han obtenido información detallada sobre su organización, que ha posibilitado mejorar el funcionamiento de las mismas en términos de eficacia y eficiencia, detectar ineficiencias, así como mejorar la rentabilidad y calidad de los servicios prestados o competitividad de sus productos; obteniendo el detalle sobre el origen de sus resultados y, con ello, poder tomar medidas para la gestión de la empresa y toma de decisiones. Anticipándose a los problemas tanto económicos como competitivos.

También resaltar, que esos sistemas de información han permitido a las empresas calcular el coste real de sus productos y servicios, conociéndose el coste de los mismos y realizar estudios comparativos sobre la rentabilidad de un mismo servicio ejecutado por distintas personas y las causas que generan costes diferentes, como es el caso del laboratorio de prótesis dental que ha permitido que las repeticiones de trabajos sean mínimas con lo que la rentabilidad del producto y del empleado se han visto incrementados. O en la empresa de distribución, al tener un control minucioso de la rotación de las existencias, permite detectar aquellos productos de menor rotación con la suficiente antelación para la toma de medidas correctoras sobre ellos, bien sea con promociones especiales o eliminación y sustitución de ese producto por otro.

Como hemos comprobado, el grado de desarrollo de sistemas de contabilidad de gestión es mayor en los dos últimos casos que en el primero, y ello a mi juicio se debe a que es una empresa más familiar, con bajo nivel en materia administrativa y un enfoque a corto plazo del dueño de la empresa, por la negativa a utilizar presupuestos u otras herramientas de gestión.

## 4. CONCLUSIONES

En este capítulo final se van a presentar junto a las conclusiones extraídas a lo largo del trabajo, nuestra opinión sobre el tema estudiado así como las limitaciones del trabajo presentado.

### 4.1. CONCLUSIONES

En relación con la revisión bibliográfica realizada sobre la práctica de contabilidad de gestión en España, hemos llegado a las siguientes conclusiones:

- La evolución de la contabilidad de gestión se ha producido al mismo ritmo que evoluciona la gestión y necesidad de información de las empresas. No entendiéndose la evolución de la contabilidad de gestión al margen de la contabilidad financiera. Los cambios tanto tecnológicos, como en los sistemas de información y nuevos modelos de negocio, entre otros, han generado la necesidad de disponer de indicadores de gestión, en constante evolución y cambio, siempre adecuándolos a los objetivos de la empresa.
- Se ha manifestado un crecimiento en el interés de la investigación sobre las aplicaciones prácticas de la contabilidad de gestión, siendo en su mayoría trabajos empíricos que emplean la metodología del estudio del caso y técnicas de investigación cualitativas.
- La brecha entre las prioridades desde el punto de vista de la gestión empresarial y aquellas otras desde el punto de vista de la investigación en contabilidad de gestión en España, manifestada hace ya una década, puede haberse acortado en los últimos años, pero entendemos que todavía existe.
- En cuanto a los sistemas de contabilidad de gestión aplicados en las Pymes, destacamos que:
  - La utilización de estos sistemas por parte de las Pymes distribuidoras aumentan la percepción de la empresa productora, incrementando la confianza y honestidad en ella.
  - Al analizar los costes de calidad como herramienta de control, éstos proporcionan un aumento de los indicadores del rendimiento empresarial en todas las áreas posibles (financiero, producción, comercialización, recursos humanos o innovación).
  - Más de la mitad de las empresas que no utilizan sistemas de contabilidad de gestión no lo hacen porque piensan que su implantación sería difícil.
- Dada la rígida estructura de costes que presentan la mayoría de las Pymes en la coyuntura económica actual, la introducción de información relevante de cara a la gestión que nos permitan tanto maximizar los ingresos, como la flexibilización y consecuente reducción de costes, se vuelve una herramienta imprescindible en cualquier sector de nuestra economía.

Por lo que se refiere a los estudios de casos realizados en la segunda parte para responder al objetivo específico de este trabajo, podemos enumerar las conclusiones siguientes:

- *En cuanto a la organización*, al tratarse de pequeñas y medianas empresas, no existe una jerarquización en los puestos de mando, ni

complejos órganos de administración, son los propietarios directamente los encargados de la gestión y toma de decisiones. Destacando que la unión de personal cualificado para la gestión, junto con programación informática que facilite las herramientas a interpretar, proporcionan un mayor control de la empresa dado que no sólo leen resultados, sino que además analizan y proponen soluciones a los problemas, así como, nuevas estrategias competitivas entre otros, por lo que son menores los riesgos a los que están expuestas.

- *En cuanto a la cultura empresarial*, en los tres casos prevalece la fidelidad recíproca entre empleados y dueños, lo que posibilita una elevada coordinación, facilita la supervisión directa así como, un alto grado de implicación trabajadores/empresa.
- *En cuanto a los sistemas de contabilidad y gestión* en el «caso 1» se utiliza sistemas de costes para saber cuanto le cuesta a la empresa sus servicios, que parte corresponde a consumo de materia prima, que parte a mano de obra, que parte a amortización de maquinaria, etc., además de indicadores para la gestión, análisis económico de la cuenta de resultados y presupuesto de tesorería. El análisis de los resultados se realiza mensualmente. En el «caso 2» se realiza análisis de la cuenta de resultados, se utilizan como herramientas de contabilidad de gestión el análisis del estado de tesorería, presupuestos, análisis de los estados contables, costes e indicadores de gestión. El análisis de los resultados se realiza mensualmente. Y en el «caso 3» además del análisis común a los 3 casos en cuanto al análisis económico de la cuenta de resultados también se estudia la rentabilidad, indicadores de productividad, análisis del estado de tesorería, presupuestos y costes, como herramientas de contabilidad de gestión, lo que permite entre otros, una reducción de costes consecuentemente obtener productos más rentables y competitivos. Por último destacar la formación continuada del personal de la empresa, con el fin de adaptarse a los continuos cambios del entorno ya que gracias a la información suministrada por la contabilidad de gestión les permite averiguar las necesidades formativas de los trabajadores. La periodicidad del estudio de estas herramientas en algunos casos es semanal como es el caso de productividad de los empleados y, en el resto es mensual.

Como se observa, el sistema contable como mecanismo de control en los tres casos tiene una importancia limitada, ya que se utiliza para la elaboración de las cuentas anuales, comprobando que la cuenta de resultados es la única información común para la toma de decisiones en los 3 casos.

Las herramientas de gestión en «caso 2 y 3» permiten a los socios y dueños de la empresa, disponer de toda la información que necesitan en cualquier momento con lo que, cumpliendo con los objetivos que señalamos para la contabilidad de gestión como captación, medición, valoración de la circulación interna, racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones empresariales, facilitando la información a su asesor o contable.

Además, en «caso 2 y 3» al tener implantados sistemas de contabilidad de gestión las empresas han obtenido información detallada sobre su organización, que ha posibilitado mejorar el funcionamiento de las mismas en términos de eficacia y eficiencia, detectar ineficiencias, así como mejorar la rentabilidad y calidad de los servicios prestados o competitividad de sus productos; obteniendo el detalle sobre el origen de sus resultados y, con ello, poder tomar medidas para la gestión de la empresa y toma de decisiones. Anticipándose a los problemas tanto económicos como competitivos.

También resaltar, que esos sistemas de información han permitido a las empresas calcular el coste real de sus productos y servicios, conociéndose el coste de los mismos y realizar estudios comparativos sobre la rentabilidad de un mismo servicio ejecutado por distintas personas y las causas que generan costes diferentes, como es el caso del laboratorio de prótesis dental que ha permitido que las repeticiones de trabajos sean mínimas con lo que la rentabilidad del producto y del empleado se han visto incrementados. O en la empresa de distribución, al tener un control minucioso de la rotación de las existencias, permite detectar aquellos productos de menor rotación con la suficiente antelación para la toma de medidas correctoras sobre ellos, bien sea con promociones especiales o eliminación y sustitución de ese producto por otro.

Como hemos comprobado, el grado de desarrollo de sistemas de contabilidad de gestión es mayor en los dos últimos casos que en el primero, y ello a mi juicio se debe a que el caso 1 se trata de una empresa más familiar, con bajo nivel en materia administrativa y un enfoque a corto plazo del dueño de la empresa.

## 4.2. COROLARIO FINAL.

Tal y como apuntábamos en la introducción el objetivo de nuestro trabajo se extendía hasta poder aportar un *mayor conocimiento sobre las prácticas de contabilidad de gestión* desarrolladas en Pymes en la actualidad. Así, a la vista de las conclusiones anteriores, opinamos que:

- Aún reconociendo que la contabilidad de gestión nos permite tomar decisiones más rápidamente y tener una información de la empresa más completa y concreta, su implantación no es homogénea ni amplia. En cuanto a que no es homogénea, porque cada empresa utiliza una parte de la contabilidad de gestión (que más le interesa o que conoce) o incluso ninguna herramienta.
- Respecto a la presupuestación según mi experiencia profesional, son pocas las Pymes cántabras que lo utilizan y, aquellas que lo hacen, la confección y aprobación de los presupuestos se alargan hasta iniciado el ejercicio al que se refieren.
- Respecto al cuadro de mando integral, debido al tamaño de las empresas a las que hacemos referencia en nuestro trabajo y el desconocimiento del mismo, apenas se utiliza como herramienta de gestión.
- En cuanto a los costes e indicadores, decir también que son los más utilizados, bien sea por un mayor conocimiento de los mismos o, porque al tratarse de Pymes, puedan considerarse las herramientas más útiles debido a su información y escasa complejidad, tanto en la elaboración como en la interpretación.

### **4.3. LIMITACIONES DEL ESTUDIO REALIZADO**

Tal y como apuntábamos en la introducción las restricciones de tiempo y espacio, nos han llevado a realizar diversas acotaciones de ámbito espacial del estudio, metodología aplicada y cuestiones a estudio. En este sentido, las principales limitaciones de este estudio son que el mismo aporta:

- Una visión parcial, no completa en cuanto al ámbito espacial, en tanto excluye del estudio las practicas de contabilidad de gestión en Europa, que nos hubiese gustado mencionar como el caso anglosajón.
- Una visión descriptiva-interpretativa subjetiva, no completa en cuanto a que una investigación del tema debería ir a la explicación de las diferencias observadas, y para ello a la contrastación empírica de posibles factores explicativos tales como: su sistema legal, la influencia de la profesión o, factores culturales.

## 5. BIBLIOGRAFIA

KAPLAN S. Y THOMAS JOHNSON H. (1989): "La contabilidad de costes: auge y caída de la contabilidad de gestión".

RIPOLL FELIÚ VICENTE M., BALADA ORTEGA TOMÁS J. (1994): "Contabilidad de Gestión: investigación y práctica empresarial", Revista Española de Financiación y Contabilidad Vol. XXIV, Núm. 81, octubre - diciembre, pp.183-210.

DOPICO BLANCO M<sup>a</sup> ISABEL (1994): "Contabilidad de costes análisis y control".

MONTESINOS JULVE VICENTE (1994): "Estudio sobre implantación de contabilidad de gestión en España"

ALVAREZ LOPEZ JOSÉ (1996): "Contabilidad de gestión avanzada. Planificación, control y experiencias prácticas".

SERRÁ SALVADOR VICENTE Y TIRADO BELTRAN JOSÉ MIGUEL (2001): "Investigación empírica sobre prácticas de contabilidad de gestión: una aplicación a las Pymes de la Comunidad de Valencia", Cruzando Fronteras: Tendencias de Contabilidad Directiva para el Siglo XXI. León. Asociación Contabilidad Directiva, pp.1-13.

ALCOY, P.; CASTELLÓ, E.; GIRALT, S.; RIPOLL, V. M. (2001), "Análisis comparativo de las líneas de investigación en contabilidad de gestión" Trabajo presentado al VIII Workshop en Contabilidad y Control de Gestión "Memorial Raymond Konopka".

EMMA CASTELLO TALIANI, JESUS LIZCANO ÁLVAREZ Y VICENTE M. RIPOLL FELIÚ (2002): "Tendencias en contabilidad de gestión: investigación y práctica empresarial en España" Cuadernos de contabilidad nº 17. ISSN0123-1472. Colombia. 0-289. pp151-174.

ESCOBAR PÉREZ BERNABÉ, LOBO GALLARDO ANTONIO, ROCHA MARTINEZ DE LA PEÑA CRISTINA M. (2005): "La investigación empírica en contabilidad de gestión en España: análisis de las publicaciones españolas", Revista Española de Financiación y Contabilidad Vol. XXXIV, Núm. 124, enero - marzo, pp.183-210.

ALCOY SAPENA PABLO, RIPOLL FELIÚ VICENTE Y URQUIDI MARTIN ANA (2005): "Sistema de información de la CG: una aplicación en hoteles de 4 y 5 \* de la Comunidad de Valencia" Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ – v. 10, n.1, pp. 25 – 40.

SÁNCHEZ VÁZQUEZ JOSÉ MANUEL, VÉLEZ ELORZA MARÍA Y AGUSTIN CAÑIBANO CLARA (2008): "Efectos del establecimiento unilateral de sistemas de contabilidad de gestión en la confianza interorganizativa: un estudio con Pymes" Revista Internacional de la Pequeña y Mediana Empresa, ISSN-e 1989-1725, Vol. 1, Nº. 1, pp. 67-81.

FACIN LAVARDA CARLOS EDUARDO (2008) Tesis doctoral: "El alcance de los SCG en la Pyme", [www.tdx.cat/handle/10803/9623](http://www.tdx.cat/handle/10803/9623)

ÁLVAREZ-DARDET M<sup>a</sup> CONCEPCION (2009): "Contabilidad de gestión. Cálculo de costes".