



**GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS
CURSO ACADÉMICO 2022-2023**

TRABAJO FIN DE GRADO
Mención en Contabilidad

**LA CONTABILIDAD DE COSTES EN LA PYME ESPAÑOLA:
ACTIVIDAD INTERNA O SERVICIO DE CONSULTORIA
EXTERNA**

**COST ACCOUNTING AND THE CURRENT SPANISH SME:
INTERNAL ACTIVITY OR EXTERNAL CONSULTING SERVICE**

Autor: Jose Manuel Cebao Maestro

Directora: Gemma Hernando Moliner

Julio 2023

ÍNDICE

| | |
|---|-----------|
| RESUMEN | 4 |
| ABSTRACT..... | 5 |
| 1. INTRODUCCIÓN..... | 6 |
| 2. MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD DE COSTES EN LA ACTUALIDAD | 7 |
| 2.1. INTRODUCCIÓN..... | 7 |
| 2.2. CONCEPTO DE CONTABILIDAD DE COSTES | 7 |
| 2.2.1 Conceptos básicos de una Contabilidad de Costes | 8 |
| 2.3. SISTEMA DE CONTABILIDAD DE COSTES: DISEÑO E IMPLANTACIÓN | 9 |
| 2.4. OPCIONES PARA LA LLEVANZA DE LA CC: ACTIVIDAD INTERNA O EXTERNALIZACIÓN. | 10 |
| 2.5. LA CONTABILIDAD DE COSTES Y LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA ESPAÑOLA | 10 |
| 3. APROXIMACIÓN A LA PRÁCTICA DE LA CONTABILIDAD DE COSTES EN LA PYME DE CANTABRIA | 13 |
| 3.1 . INTRODUCCIÓN..... | 13 |
| 3.2 . OBJETIVOS DEL ESTUDIO | 13 |
| 3.3. METODOLOGÍAS APLICADAS | 13 |
| 3.4 . ESTUDIO DE CASOS PRÁCTICOS | 14 |
| 3.4.1 Estudio de Caso 1 | 14 |
| 3.4.2 Estudio de Caso 2..... | 16 |
| 3.4.3 Estudio de Caso 3..... | 16 |
| 3.4.4. Análisis de los casos..... | 17 |
| 4. CONCLUSIONES Y LIMITACIONES DEL ESTUDIO REALIZADO | 19 |
| BIBLIOGRAFÍA | 20 |
| ANEXO: ENTREVISTA..... | 21 |

ÍNDICE DE FIGURAS

| | |
|---|----|
| Ilustración 1: Esquema del procesamiento de datos de la contabilidad de costes. | 8 |
| Ilustración 2: Grado de utilización de las herramientas contables en España. | 12 |
| Ilustración 3: Grado de utilización de las herramientas contables en Cantabria. | 12 |
| Ilustración 4: Estructura Alfa S.L. | 15 |
| Ilustración 5: Tabla comparativa entre casos | 17 |

RESUMEN

La situación actual de crisis económica que afecta a muchas organizaciones, caracterizada por el incremento de precios de las materias primas y de la energía, ha llevado a nombrar con frecuencia la necesidad de reducir, controlar y medir sus costes. En esta situación, parece que es muy importante el contar con una contabilidad de costes en la empresa y para la empresa.

Así, este trabajo se plantea como objetivo el responder a varias cuestiones en torno al grado de implantación que tenga la Contabilidad de Costes (CC) en el conjunto mayoritario de empresa en nuestro país, la pequeña y mediana empresa (Pymes). Dichas cuestiones son principalmente tres: ¿en la práctica de las pymes se le otorga importancia a la CC como herramienta de gestión? ¿se lleva como una actividad interna o como un servicio externo desde la asesoría o consultoría? ¿cómo se aborda en general la contabilidad de costes?

Para responder a dicho objetivo y tales cuestiones, se aborda un estudio que emplea la metodología de la encuesta semiestructurada. En consecuencia, este trabajo presenta tres partes: En primer lugar, se realiza una revisión bibliográfica para exponer algunas de las características principales asociadas al marco conceptual de la contabilidad de costes en nuestro país. Asimismo, en esta parte se presentan las conclusiones de algunos estudios realizados sobre la contabilidad de costes y la Pequeña y mediana empresa (Pyme) y que sirven para justificar nuestra idea sobre el tema y sobre las cuestiones antes planteadas. En segundo lugar, nuestro posicionamiento es puesto a prueba, a través de la realización de un estudio empírico mediante una encuesta semiestructurada a las Pymes a las que presta sus servicios una empresa de asesoramiento empresarial en Cantabria. Ello, nos sirve para exponer una aproximación a lo que puede considerarse la realidad de la práctica de la contabilidad de costes en las Pymes españolas en el contexto actual. Por último, se presentan las conclusiones obtenidas en el trabajo y las limitaciones detectadas.

ABSTRACT

The current situation of economic crisis that affects many organizations, characterized by the increase in the prices of raw materials and energy, has frequently led to mentioning the need to reduce, control and measure their costs. In this situation, it seems that it is very important to have a cost accounting in the company and for the company.

This work aims to answer various questions about the degree of implementation that Cost Accounting (CA) has in the majority of companies in our country, small and medium-sized companies (SMEs). These questions are mainly three: in the practice of SMEs is CA important as a management tool? Is it carried out as an internal activity or as an external service from advisory or consultancy? How is CA addressed?

To respond to this objective and such questions, a study that uses the semi-structured survey methodology is addressed. Consequently, this work has three parts: First, a bibliographical review is carried out to expose some of the main characteristics associated with the conceptual framework of cost accounting in our country. Likewise, this part presents the conclusions of some studies carried out on cost accounting and Small and medium-sized enterprises (SMEs) and that serve to justify our idea on the subject and on the issues raised above. Secondly, our position is put to the test, through the realization of an empirical study through a semi-structured survey of SMEs to which a business advisory company in Cantabria provides its services. This helps us to expose an approach to what can be considered the reality of cost accounting practice in Spanish SMEs in the current context. Finally, the conclusions obtained in the work and the limitations detected are presented.

1. INTRODUCCIÓN

Desde finales de 2019 con la crisis pandémica la inflación ha sido una de las principales preocupaciones y tema de debate económico a nivel global, en estos últimos tres años se ha ido sumando más crisis derivadas de la primera. Dos de ellas afectan directamente a los costes de producción: crisis energética y crisis de abastecimiento por falta de materias primas. En este escenario, la previsión actual de bancos como Bankinter S.A. apuntan a un IPC +4'3% anual a diciembre de 2023 y un +2'8% a finales de 2024.

La situación actual de crisis económica que afecta a muchas organizaciones, caracterizada por el incremento de precios de las materias primas y de la energía, ha llevado a nombrar con frecuencia la necesidad de reducir, controlar y medir sus costes. En esta situación, parece que es muy importante el contar con una contabilidad de costes en la empresa o para la empresa.

Así, este trabajo se plantea como objetivo el responder a varias cuestiones en torno al grado de implantación que tenga la Contabilidad de Costes (CC) en el conjunto mayoritario de empresa en nuestro país, la pequeña y mediana empresa (Pymes). Dichas cuestiones son principalmente tres: ¿en la práctica de las pymes se le otorga importancia a la CC como herramienta de gestión? ¿se lleva como una actividad interna o como un servicio externo desde la asesoría o consultoría? ¿cómo se aborda la CC (modelo de costes, periodicidad, objetivos de la información de costes, etc.)?

Para responder a dicho objetivo y tales cuestiones, se aborda un estudio que emplea la metodología de la encuesta semiestructurada. En consecuencia, este trabajo presenta tres partes: En primer lugar, se realiza una revisión bibliográfica para exponer algunas de las características principales asociadas al marco conceptual de la contabilidad de costes en nuestro país. Asimismo, en esta parte se presentan las conclusiones de algunos estudios realizados sobre la contabilidad de costes y la Pequeña y mediana empresa (Pyme) y que sirven para justificar nuestra idea sobre el tema y sobre las cuestiones antes planteadas. En segundo lugar, nuestro posicionamiento es puesto a prueba, a través de la realización de un estudio empírico mediante una encuesta semiestructurada a las Pymes a las que presta sus servicios una empresa de asesoramiento empresarial en Cantabria. Ello, nos sirve para exponer una aproximación a lo que puede considerarse la realidad de la práctica de la contabilidad de costes en las Pymes españolas en el contexto actual. Por último, se presentan las conclusiones obtenidas en el trabajo y las limitaciones detectadas.

2. MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD DE COSTES EN LA ACTUALIDAD

2.1. INTRODUCCIÓN

El objetivo de este capítulo es delimitar los conceptos principales que se emplean en relación con el tema y las cuestiones de estudio de este trabajo. Además, también es preciso apuntar las denominaciones de determinados conceptos que se utilizarán en este trabajo debido a que en el campo de la contabilidad de costes existe cierta heterogeneidad terminológica.

Para hacer esta revisión conceptual y terminológica se ha realizado una revisión bibliográfica de documentos españoles, que toman como referencia principal los documentos de AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) sobre principios de contabilidad de gestión.

Así, en este capítulo se presenta primero el concepto de contabilidad de costes y sus principales elementos, los pasos básicos para su diseño e implantación en una PYME, la contabilidad de costes como actividad interna o externalizada y la contabilidad de costes y las pequeñas y medianas empresas.

2.2. CONCEPTO DE CONTABILIDAD DE COSTES

En un primer lugar es importante definir el fundamento de la Contabilidad: la identificación, medición y comunicación de la información necesaria a los distintos agentes que intervienen en la actividad económica. De este modo se puede llegar a la toma de decisiones razonadas y obrar en consecuencia.

Una vez identificada la información necesaria se utilizan unos criterios de medición y valoración (sistema de contabilidad de costes) para dar salida a una información que pueda ser utilizada para llevar una planificación, un control y una toma de decisiones correcta.

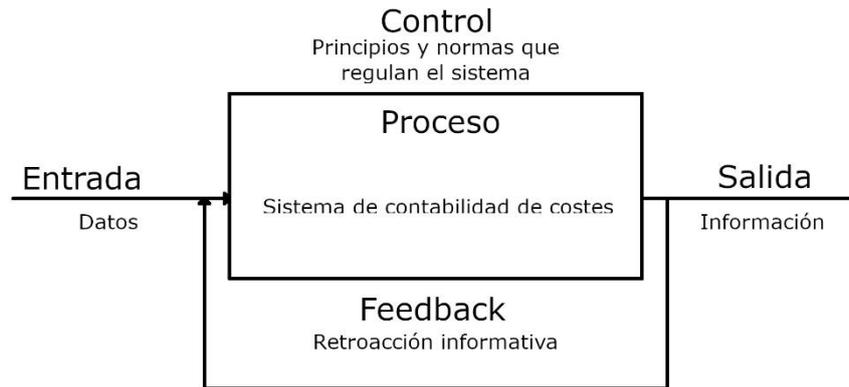


Figura 1. Esquema del procesamiento de datos de la contabilidad de costes. AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas). 1989.

2.2.1 Conceptos básicos de una Contabilidad de Costes

Existen elementos comunes a todo sistema de información, en el caso de la contabilidad de costes son los que muestran la figura 1

- Las entradas de datos: Son hechos económicos que se han producido en una organización en un periodo determinado.
- El proceso: Conjunto de procedimientos de cálculo susceptibles de registro mediante la metodología específica de la contabilidad.
- La salida de información: Informes relativos a costes que, según las necesidades informativas de la empresa y las posibilidades que ofrezcan sus medios, permitan alcanzar los objetivos citados en el concepto de contabilidad de costes: llevar una planificación, un control y una toma de decisiones correcta.
- El feedback o retroalimentación de la información: La información generada por el proceso puede ser utilizada para optimizar la entrada de datos o el mismo proceso.
- Control: Los principios y normas garantizan que los informes obtenidos reúnan las características demandadas por los usuarios.

2.3. SISTEMA DE CONTABILIDAD DE COSTES: DISEÑO E IMPLANTACIÓN

Un sistema de Contabilidad de Costes que funciona en una empresa tiene por finalidad proveer de información de costes, márgenes y resultados relevante en la toma de decisiones y que permita evaluar el uso correcto de los recursos en la producción o prestación de servicios. Su diseño e implantación deben ser hechos a medida de la unidad económica a la que sirve, sea esta una empresa (de cualquier tipo de actividad, de cualquier tamaño) un país o una unidad familiar.

En el caso de una organización empresarial, las necesidades específicas de información de costes, los medios disponibles para medir consumos y para procesar la información, la estructura organizativa, el flujo del proceso productivo, el grado de diversificación productiva y el grado de incorporación de tecnología, son algunos de los factores más importantes que influyen en la configuración del sistema de contabilidad de costes, en su diseño. Este diseño se articula por lo general a partir de un proceso básico de contabilidad de costes al que se le van definiendo diversos métodos y procedimientos de cálculo ajustándose a las características organizativas del caso y bajo un balanceo constante entre coste y beneficio de la información.

Más allá de la parte técnica del diseño, está la puesta en práctica de este, o implantación efectiva. Esta implantación del sistema de contabilidad de costes, en sentido estricto, se entiende como la puesta en práctica de la contabilidad de costes dentro de la empresa. Sin embargo, en una Pequeña y mediana empresa (Pyme) la implantación de una contabilidad de costes puede entenderse en un sentido amplio, y abarcar los casos en que esta actividad se lleva desde fuera de la organización como un servicio de consultoría externa. En este sentido, y de acuerdo el profesor Mallo (2000), propone al menos cinco pasos fundamentales a seguir en el diseño e implantación de un sistema de costes:

- Empezando por una reunión inicial con los responsables de los departamentos que realizan las actividades que representan a la empresa con el fin de obtener unos datos relativos a su organización y sus ciclos operativos.
- Una vez recopilada la información la sintetizaremos en cuatro procesos funcionales: técnico, administrativo, dirección y apoyo. En la mayoría de los casos de nuestro estudio la misma persona va a ser la encargada de cada uno de ellos.
- A continuación, se les presenta el proyecto y se propone el sistema que se seguiría desde una consultoría externa. En esta reunión se termina de ajustar el funcionamiento del sistema, se resolverán dudas y sugerencias y por último se establecerá un periodo de tiempo para la implantación. En este punto es donde obtendremos respuesta de si al responsable de la Pyme le parece un servicio que estaría dispuesto a contratar y de estar de acuerdo, cuánto estaría dispuesto a destinar a ello.
- Una vez fijados todos los términos, quedaría la puesta en marcha y su control y seguimiento como cuarto y quinto paso respectivamente.

Entre las actividades comprendidas para el control y seguimiento cabe resaltar que se incluirán las de comprobar si el sistema utilizado para la adquisición, recepción y almacenaje de los suministros es la adecuada.

2.4. OPCIONES PARA LA LLEVANZA DE LA CC: ACTIVIDAD INTERNA O EXTERNALIZACIÓN.

Al implantar un sistema de contabilidad de costes hemos decidido llevar un control sobre los recursos de los que disponemos y cuantificar su coste. Con la decisión de gestionarlo como una actividad interna o contratar a una empresa especializada haremos lo mismo. Valoraremos los recursos de los que disponemos, lo que nos van a costar y compararemos ambas opciones para escoger la que más se adecue a nuestras necesidades.

Una actividad interna de Contabilidad de Costes requiere crear un nuevo departamento, lo que requiere más espacio, un aumento del gasto de personal, posible periodo de aprendizaje y adaptación a la empresa, entre otras cosas. Es un consumo de dos recursos limitados de los que se puede no disponer, tiempo y espacio. En cambio, se gana inmediatez en la valoración y estudio de casos y sus posibles soluciones.

Externalizar la contabilidad de costes agiliza el comienzo de ésta, siendo prácticamente inmediato una vez encontrado el presupuesto adecuado y brinda profesionalidad al disponer de asesores o consultores dedicados a ella. Sin embargo, su dedicación no es exclusiva a nuestro estudio y seguimiento, por lo que su nivel de atención puede verse comprometido.

No existe una opción buena o una mejor. La planificación y la Contabilidad de Costes deben hacerse a medida, o en la medida posible sin un aumento excesivo del uso de recursos.

La información de costes es una información estratégica que requiere de confidencialidad, razón por la cual, en muchas ocasiones se prefiere que sea una actividad interna. Sin embargo, en este caso, los costes de su llevanza y de su control, mantenimiento y seguimiento son mayores que si se lleva como una actividad externa de consultoría. En el caso de las Pymes, la capacidad financiera es menor que en una gran empresa y, ello, inclina la balanza a favor de desarrollar una contabilidad de costes por su asesor externo que le lleva conjuntamente contabilidad financiera y análisis de estados contables, contabilidad de costes e impuestos.

2.5. LA CONTABILIDAD DE COSTES Y LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA ESPAÑOLA

La contabilidad de costes aporta ventajas y tiene un papel clave en la toma de decisiones, planificación y control administrativo. No obstante, no es habitual que una PYME realice su estudio y seguimiento y estas PYMES no desaparecen. Entonces ¿Es realmente necesaria?

La verdad es que para sobrevivir puedes hacerlo sin llevar un control exhaustivo de tus costes. Si producir me cuesta al mes X euros y vendo Y productos puedo calcular a groso modo que necesito vender al menos a X/Y Euros. Con suerte el precio de venta de mis bienes o servicios se encuentra por encima de esos valores y además de sobrevivir puedo crecer.

Pero para prosperar y crecer no vale con sobrevivir y esperar tener suerte, requiere tomar decisiones acertadas que contribuyan a la consecución no sólo de un superávit financiero sino de unas rentabilidades económica y financiera apropiadas. Para gestionar una empresa existen diversas herramientas entre las cuales se encuentra la contabilidad de costes. Es un hecho que, mediante el control y el estudio de los costes, especialmente de producción, se facilita la toma de decisiones gerenciales que contribuyen a asegurar un crecimiento de la empresa. No obstante, como apuntamos anteriormente, un plan de contabilidad de costes eficaz se debe realizar a medida de la empresa específica y esto requiere un esfuerzo, un sacrificio de recursos, que lleve a que muchas Pymes lo consideren un riesgo que prefieren no correr, ya que frente al coste que deben asumir por tener un sistema de contabilidad de costes está el posible beneficio o mejora de la información. Esto último puede no ser muy grande, o al menos no tan grande como desearían (en comparación al coste) y, en cualquier caso, la valoración de esta mejora informativa es subjetiva (frente a la objetividad del coste de implantación).

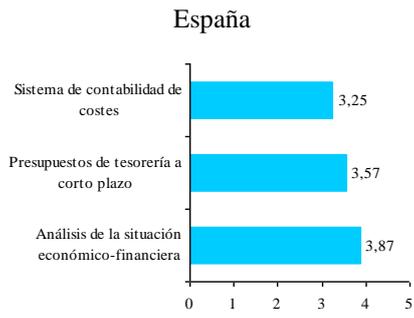
Actualmente, según un informe del Ministerio de Industria, Comercio y Turismo de España, el número total de empresas pequeñas y medianas asciende a 2.939.6241 (hasta 249 empleados). Si este estudio revela un resultado positivo, se abriría un mercado enorme. Además, en el conjunto de Pymes españolas se reúne un conjunto de empresas de diversas dimensiones, actividad y características.

Dentro de los estudios existentes en nuestro país sobre la contabilidad de costes y las Pymes, cabe destacar el publicado en 2007 por el profesor Martínez García, que se ciñe a las Pymes industriales no extractivas cántabras. En dicho estudio se afirma lo siguiente (págs. 45 – 46):

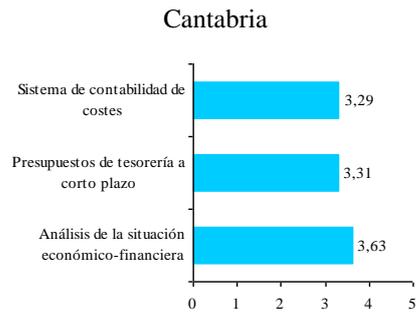
“La gestión financiera y la organización administrativa generadora de información se convierten en elementos básicos para la toma de decisiones de la empresa. Elementos como la planificación financiera, los sistemas de contabilidad de costes y el diagnóstico económico y financiero de la empresa deberían constituir herramientas comunes en los sistemas organizativos de todas las empresas con independencia de su tamaño. La dirección de la empresa debe basar sus decisiones en función de datos objetivos, y éstos sólo se pueden conseguir si la empresa utiliza adecuadamente las diferentes herramientas de información disponibles para ello”².

Y respecto al grado de utilización de las herramientas contables, dicho estudio apunta lo siguiente: “La herramienta de gestión contable más utilizada por las Pyme industriales, tanto en España como en la Comunidad de Cantabria, es el diagnóstico económico y financiero de la empresa, seguido de la elaboración de presupuestos de tesorería a corto plazo. Sin embargo, está menos extendido en las empresas la implantación y control de sistemas de contabilidad de costes”. Mostrando lo anterior se presenta la siguiente gráfica, reproducida del estudio de Martínez García.

² Martínez García, Francisco Javier. 2007: Estrategia e innovación de la Pyme industrial en la Comunidad de Cantabria: Un análisis comparado con España. Ediciones TGD. Santander



(*) valor 1: mínimo; valor 5: máximo



(*) valor 1: mínimo; valor 5: máximo

Fuente: Martínez García (2007, pág. 45).

3. APROXIMACIÓN A LA PRÁCTICA DE LA CONTABILIDAD DE COSTES EN LA PYME DE CANTABRIA

3.1. INTRODUCCIÓN

La gestión de los costes es una estrategia válida para la supervivencia de cualquier empresa, permite administrar los recursos adecuadamente para generar rentabilidad o decidir cerrar una línea de producción.

En el caso de las PYMES, este estudio puede que se pase por alto, que no se haga con la periodicidad adecuada o que no se haga de forma óptima.

Para este estudio práctico me he puesto en contacto con varias PYMES ubicadas en Cantabria con el objetivo de responder a varias cuestiones en torno al grado de implantación que tenga la Contabilidad de Costes. Dichas cuestiones son principalmente tres: ¿en la práctica de las pymes se le otorga importancia a la CC como herramienta de gestión? ¿se lleva como una actividad interna o como un servicio externo desde la asesoría o consultoría? ¿cómo se aborda la Contabilidad de Costes?

3.2 . OBJETIVOS DEL ESTUDIO

El objetivo de este estudio es comprobar el grado de implantación de un modelo de Contabilidad de Costes en las PYMES con las que me he puesto en contacto, la importancia y dedicación que le dedican y si estuvieran dispuestos a externalizar dicho servicio.

3.3. METODOLOGÍAS APLICADAS

La metodología aplicada para realizar este trabajo es el estudio de casos reales ubicadas en Cantabria.

Volviendo a hacer referencia al profesor Martínez García, junto a sus compañeros García Pérez de Lerma y Marín Hernández, en el estudio publicado en 2006 sobre la contabilidad de costos y rentabilidad en la PYME. En dicho estudio se afirma lo siguiente (págs. 45 – 46):

“En la actualidad ser competitivos, en el sentido de poseer la capacidad de anticipación y respuesta a los retos del entorno, es vital para la supervivencia de las Pyme (Camisón, 1997). Para mejorar este aspecto, la Pyme tiene -entre otros aspectos- la necesidad de adecuar tanto sus estrategias como su estructura organizativa y su forma de gestión al entorno dinámico de la economía actual. En este contexto, la implantación de la contabilidad de costos puede construir una herramienta de primer orden para la gestión de la Pyme y mejorar su competitividad.”³.

³ García Pérez de Lerma, Domingo. Marín Hernández, Salvador. Martínez García, Francisco Javier. 2006: La contabilidad de costos y rentabilidad en la Pyme

Es por ello por lo que para la recolección de datos para este estudio se han realizado unas preguntas básicas a los propietarios de los negocios sobre la estructura u organigrama de su empresa además de sobre su producción y sobre su sistema de Contabilidad de Costes actual.

También se han tenido acceso a datos económicos de ingresos y costes.

3.4 . ESTUDIO DE CASOS PRÁCTICOS

En este apartado del trabajo presentaremos las PYMES con las que se ha tenido contacto. Para poder hacer una comparación más precisa y por mayor número de empresas del sector, se ha elegido el sector de la hostelería y restauración.

En total se ha realizado un estudio sobre 3 PYMES de no más de 5 años de antigüedad, aunque todas ellas se han cimentado sobre un negocio previo, ya sea por el local donde se realiza la actividad o por haber sido propietario de otro establecimiento del sector.

La peculiaridad del sector de la hostelería es que pese a estar destinado a un servicio, presenta materias primas y mano de obra.

Pese a ser un estudio sobre casos reales, no se utilizará ningún dato por el que se pueda reconocer a la empresa o su propietario. Los nombres designados para los casos serán; Alfa S.L., Beta S.L. y señor Gamma. Se ha respetado en cada caso si es personalidad jurídica o física.

3.4.1 Estudio de Caso 1

Alfa S.L. se dedica a la hostelería y restauración desde el año 2021, se ubica en una localidad costera y utiliza el local y nombre comercial del anterior negocio. El CNAE que tiene dado de alta es el 5610 (Restaurantes y puestos de comida).

Su plantilla oscila entre 7 y 12 empleados dependiendo de la temporada en la que se encuentre, siendo la temporada más alta de mayo a septiembre.

Su estructura organizativa parte del propietario y se divide entre el jefe de cocina y el jefe administrativo.

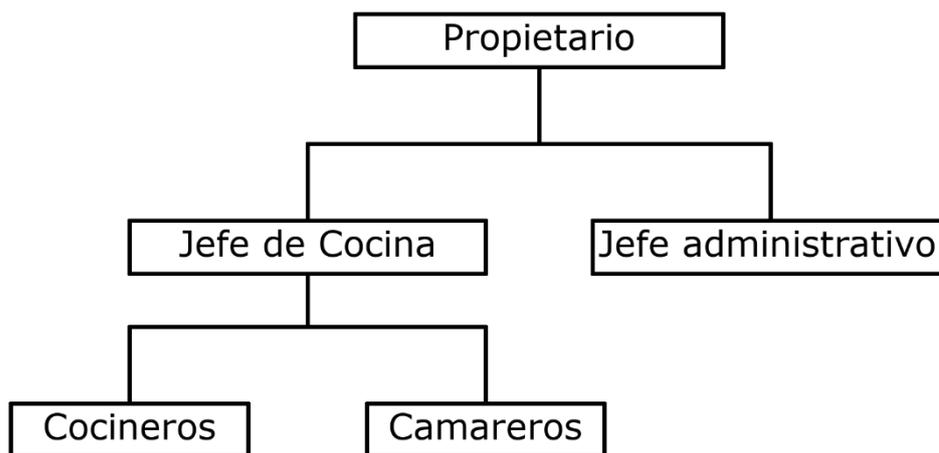


Figura 2. Estructura Alfa S.L. Fuente: Elaboración propia.

No dispone de ningún E.R.P.

Su estilo de dirección está estructurado, pero a la vez es flexible para dar un servicio de calidad y poder adaptarse a las distintas horas punta y poder atender con rapidez.

La gestión de costes que realiza es periódica. Una vez al año, tras el cierre del ejercicio realiza un repaso del año de la sociedad y evalúa de forma superficial para tomar una decisión. El único cambio que ha realizado desde su apertura es el de ofrecer un producto más trabajado y de mayor calidad. Calculó aproximadamente que debido a la demanda que tiene por la zona en la que está ubicado seguiría llenando el local. Por lo que podemos concluir que utiliza la información para obtener un beneficio mayor a la par que para mejorar el servicio.

El precio del producto ofrecido está calculado con los costes anuales del periodo pasado. Una vez realizado este cálculo, el precio se vuelve a ajustar si se prevé un aumento de los costes de personal y se hace una valoración por producto para comprobar que su precio de venta no es inferior al coste combinado de la materia prima utilizada en él.

La organización del servicio prestado y del uso de sus materias primas se ha ido ajustando por la experiencia adquirida con el paso del tiempo y el número de reservas efectuadas. Las reservas realizadas no llenan todo el nivel de producción por lo que no se puede ajustar diariamente de una forma ajustada.

Debido a los niveles de costes que se están alcanzando en materia prima y personal, la actividad de contabilidad de costes le resulta de importancia, pero desea seguir encargándose personalmente el propietario de la sociedad. No se descarta el uso de un servicio externo para realizar consultas, sin externalizarlo totalmente.

Actualmente se plantea abrir otro local, de características similares, manteniendo la estructura organizativa con una rama paralela. Al realizar esto delegará algunas funciones en los jefes de cocina y administrativos. De este modo podrá dedicarse a la gestión y control de costes por su cuenta.

3.4.2 Estudio de Caso 2

Beta S.L. nace de un cambio en el modelo que quiso probar su propietario. Su actividad comienza en 2019 cuando decide cerrar su anterior local y dedicarse al reparto de comida a domicilio y prestar el mismo servicio en eventos de la zona desde su vehículo siguiendo el modelo de los “food tracks”. El CNAE en el que está dado de alta es Restaurantes y puestos de comida (5610)

Su plantilla tiene un único empleado para realizar los repartos a domicilio y no varía.

Al tener solo un empleado no hace falta detallar su estructura organizativa.

La sociedad Beta S.L. utiliza un sistema de coste completo en el que evalúa anualmente. Según los costes del año anterior se actualizan los precios de la carta. Los productos ofrecidos son los mismos tanto en el reparto a domicilio como en el servicio ofrecido en su vehículo, pero los precios de la carta ofrecida en ambos servicios son distintos debido a que cada servicio concurre en gastos distintos, la demanda y la oferta de sus competidores en ambos servicios también es distinta.

La motivación principal de esta revisión y la actualización de precios es mantener un margen de beneficio. Debido a la repentina subida del precio de la electricidad y del combustible en el año 2022, recursos que utiliza en gran medida en ambos servicios, decidió empezar a hacer este estudio de costes. Su implantación le ha permitido mantener el negocio, pero ha perdido un poco de demanda.

En el caso de Beta S.L. la organización del servicio prestado y del uso de sus materias primas se ajusta semanalmente. Se hace evaluación del material del que se dispone y se repone si es inferior al mínimo normalmente utilizado en una semana. El servicio en vehículo tiene limitaciones en cuanto al stock que se puede cargar, por lo que se destina más espacio a los productos más solicitados.

Debido al bajo volumen de negocio no se contempla la implantación de ningún sistema de contabilidad de costes más allá de una consulta esporádica. Es reacio a dedicar más recursos a ello pese haber reconocido que le resultó de ayuda en el pasado.

3.4.3 Estudio de Caso 3

El señor Gamma tiene un bar desde el año 2020. Está ubicado en una localidad pequeña, sustituye al negocio que se explotaba anteriormente en el mismo local. Su actividad es la de “Establecimiento de bebidas” comprendida en el CNAE 5630.

No tiene empleados a su cargo.

El señor Gamma no utiliza ningún sistema de costes en específico. Su gestión se reduce a aplicar un margen al producto que compra. Dicho margen incluye los costes de alquiler del local y suministros, a parte del beneficio deseado. La única revisión que hace es por producto si ese producto en específico aumenta su precio de compra o general si detecta que ha subido el alquiler del local o de los suministros.

El señor Gamma no hace ningún seguimiento para organizar el servicio prestado ni su uso de las materias primas. Cuando detecta que algún producto o materia prima está próximo a consumirse del todo, lo repone. A veces sufre roturas de stock pero no

le afecta al negocio porque no hay mucha oferta de servicios similares cercana y dispone de productos sustitutivos.

Debido a la falta de competencia en la zona y a que las deficiencias en su gestión no le suponen ninguna pérdida, rechaza completamente la idea de una externalización del servicio o el empleo de mayor tiempo a ello.

3.4.4. Análisis de los casos

A continuación, se presentan los resultados obtenidos fruto del análisis de cada caso y de su comparación.

Los tres casos presentados de Pymes del sector de la hostelería y restauración reflejan que en ninguno de ellos se hace un gran esfuerzo por llevar una contabilidad de costes y su gestión es superficial.

En el primer caso, la Pyme de mayor tamaño, se observa que es el caso que más ha estudiado sus costes y el que demuestra un mayor compromiso con una gestión más exhaustiva de los mismos.

En el caso de Alfa S.L., la empresa de mayor dimensión se ve obligada a empezar a evaluar sus costes debido a factores tales como: el alto coste por trabajador contratado, la mayor entrada y salida de materia prima y, una mayor demanda de servicios.

A medida que crece la empresa, ésta le da mayor importancia a la contabilidad de costes, reconociendo su utilidad en momentos delicados y la simplificación que otorga en la toma de decisiones.

El segundo caso tiene un único empleado, siendo de un tamaño muy reducido. La precaria estructura de costes de Beta S.L. nace de la necesidad de mantener márgenes al incrementarse los costes en sus principales fuentes de energía y materias primas. Esta empresa mantiene la evaluación periódica de sus costes, pero no ve la necesidad de destinar más tiempo del necesario actualmente debido a que no se plantea aumentar el tamaño del negocio a corto plazo.

Para finalizar, el tercer caso es un negocio que no cuenta con personal contratado. Su caso tiene la particularidad de no tener una alta competencia en la zona, por lo que a parte del pequeño tamaño también influye en su poco control sobre los costes que los clientes no varían en gran medida.

No ha tenido ningún momento de crisis económica o de necesidad de revisión que haya implicado un mayor estudio o una preocupación por su supervivencia.

| | Caso 1 | Caso 2 | Caso 3 |
|--|--|---|------------------------|
| Tamaño relativo de la PYME | La más grande | Mediana | La más pequeña |
| Importancia relativa otorgada a la contabilidad de costes | Mayor importancia | Importancia media | No demuestra interés |
| Motivos que impulsaron la implantación de una contabilidad de costes | Aumento del precio de materias primas Mejorar el servicio prestado Crecimiento | Aumento del precio de fuentes de energía y materias primas Mantener márgenes | Ninguno por el momento |

Figura 3. Tabla comparativa entre casos. Fuente: Elaboración propia.

4. CONCLUSIONES Y LIMITACIONES DEL ESTUDIO REALIZADO

De acuerdo con el objetivo de este trabajo y las cuestiones planteadas, tras la revisión conceptual presentada y, con los resultados observados fruto de los casos estudiados de Pymes en relación con su contabilidad de costes, se extraen las siguientes conclusiones:

En primer lugar, como consecuencia del análisis combinado de los tres casos, se observa una relación muy evidente entre la necesidad de la empresa o el negocio de realizar un control y un estudio de sus costes y, el tamaño o la dimensión de la Pyme. Así, parece que conforme el tamaño de la misma va aumentando, también crece la necesidad de una mayor supervisión de los costes y en consecuencia, de una información de costes más detallada.

En segundo lugar, la necesidad de comenzar con el seguimiento de los costes nace en o tras un periodo de crisis en la empresa, o tras una reducción de los beneficios aportados por el negocio. Dicha situación influye especialmente en el precio final del servicio suministrado o en cambios considerables de la calidad o del estilo de éstos, lo cual propicia el interés por mejorar la información de costes, y en algunos casos entendemos que esta circunstancia puede impulsar su diseño e implantación dentro de la empresa.

En tercer y último lugar, se puede observar que las tres Pymes estudiadas coinciden en no externalizar su gestión sobre los costes o algún otro tipo de gestión. En el caso de la sociedad Alfa S.L. -la empresa de mayor dimensión- su propietario y principal gestor se manifiesta en este sentido afirmando que no considera que el tiempo dedicado a esta labor de los costes es excesivo.

Los negocios de restauración suelen realizar un escandallo de costes que puede derivar en algunos casos en estudios de costes más depurados. Al iniciarse la realización de estos escandallos de forma interna, los estudios siguientes de costes los sigue realizando el gerente de la Pyme hasta que la balanza coste de realizar esta tarea frente al beneficio de la información justifica el traspaso de dicha tarea a personal interno de la empresa o al asesor externo.

Como conclusión general del análisis realizado, y desde la posición de asesoramiento externo a las Pymes, no parece que a las Pymes del sector de hostelería sea fácil la prestación de un servicio de contabilidad de costes. Es decir, en las Pymes de este sector, parece que la opción preferible es el llevar el cálculo y análisis de costes internamente.

Este trabajo nació con el objetivo de encontrar respuesta a si la Contabilidad de Costes como servicio externo tendría futuro en las asesorías de la zona. No obstante, debido a limitaciones en el proceso de obtención de datos de casos de características similares para un análisis, el objetivo de este estudio ha variado según su avance hasta desembocar en una comparativa de tres casos de PYMEs dedicadas a la hostelería y restauración. Analizando su tamaño, estructura e implantación de una contabilidad de costes.

BIBLIOGRAFÍA

AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas). 1989. *El marco de la Contabilidad de Gestión*. Documento nº1 Principios de Contabilidad de Gestión. Madrid.

AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas). 1991. *La contabilidad de Costes: Conceptos y Metodología Básicos*. Documento nº3 Principios de Contabilidad de Gestión. Madrid.

AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas). 2001. *Contabilidad de gestión para la Toma de Decisiones*. Documento nº23 Principios de Contabilidad de Gestión. Madrid.

AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas). 2003. *Gestión estratégica de costes*. Documento nº27 Principios de Contabilidad de Gestión. Madrid.

HERNANDO MOLINER 2005. *Contabilidad de Costes: Determinación, análisis y control*. Ediciones TGD. Santander.

García Pérez de Lerma, Domingo. Marín Hernández, Salvador. Martínez García, Francisco Javier. 2006. *La contabilidad de costos y rentabilidad en la Pyme*

Martínez García, Francisco Javier (dirección). 2007. *Estrategia e innovación de la Pyme industrial en la Comunidad de Cantabria: Un análisis comparado con España*. Ediciones TGD. Santander.

Ferrer Grau, Vicent. Rocafort Nicolau, Alfredo. 2008. *Contabilidad de costes: fundamentos y ejercicios resueltos*. Ed. Bresca.

Amat, Oriol. Soldevila, Pilar. 2011. *Contabilidad y Gestión de Costes*. Editorial Profit. Barcelona.

Rubert Boher, David. 2018. *La cuenta, por favor: La gestión de negocios de restauración*.

Ministerio de Industria, Comercio y Turismo [Página web]. Disponible en: www.mites.gob.es

ANEXO: ENTREVISTA.

Características específicas de la empresa:

1. ¿Qué tipo de estructura organizativa tiene su empresa?
2. Sobre la producción, ¿Cuál es el flujo del proceso productivo utilizado? ¿Tiene la empresa un ERP (Enterprise Resource Planning)? ¿Tiene alguna certificación de calidad?
3. ¿Cómo definiría el estilo de dirección (burocrático, autoritario, participativo, otros...) de su empresa y su cultura organizativa (jerárquica y controladora, en coherencia con la estrategia, creativa-innovadora o flexible)?

Sobre la Contabilidad de Costes:

4. ¿Qué clase de sistemas de costes utiliza (coste completo/coste variable; coste histórico/coste estándar; costes por pedidos/costes por procesos/mixto; otros?
 - ¿Para qué lo utiliza?
 - ¿Realiza análisis Coste-Volumen-Beneficio?
 - Periodicidad de la información de costes.
2. ¿Cuándo y por qué lo implantó? Razones y factores que impulsaron su puesta en marcha. Explique todo lo que pueda de ello (implantación).
3. Causas y efectos tras su implantación.
4. ¿Cada cuánto revisa el sistema?