

ÍNDICE

	Pág.
RESUMEN	3
ABSTRACT	4
1. INTRODUCCIÓN	5
2. UNA REVISIÓN BIBLIOGRÁFICA SOBRE LA PRÁCTICA RECIENTE DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN PYMES ESPAÑOLAS	6
2.1. INTRODUCCIÓN	6
2.2. REVISIÓN DE TRABAJOS SOBRE PRÁCTICA DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN PYMES ESPAÑOLAS	7
2.3 REVISIÓN DE TRABAJOS SOBRE PRÁCTICA DE CONTABILIDAD DE COSTES EN PYMES	10
3. ESTUDIOS DE CASOS SOBRE LA PRÁCTICA DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN PYMES CÁNTABRAS	16
3.1. INTRODUCCIÓN	16
3.2. ESTUDIO DE CASO 1: Empresa mediana industrial	17
3.3. ESTUDIO DE CASO 2: Empresa pequeña de servicios	20
3.4. ANÁLISIS COMPARATIVO DE CASOS	23
4. CONCLUSIONES Y LIMITACIONES	24
4.1. CONCLUSIONES	24
4.2. LIMITACIONES DEL ESTUDIO REALIZADO	25
5. BIBLIOGRAFÍA	26
ANEXO: CUESTIONARIO	28

RESUMEN

La falta de salud económica y financiera que todavía tienen muchas empresas españolas en todos los sectores, particularmente las de menor tamaño, conlleva la creciente importancia de disponer de adecuadas herramientas de información para la gestión en las empresas y de hacer un uso apropiado de las mismas. En este trabajo se pretende dar una aproximación a la contabilidad de gestión desarrollada actualmente en las pymes de nuestro país. Para ello, el trabajo se estructura en dos partes según las metodologías empleadas: una revisión bibliográfica y un estudio de dos casos de empresas cántabras mediante la utilización de un cuestionario semiestructurado.

En el primer apartado, la revisión bibliográfica parte de precisar una definición de la contabilidad de gestión para dar paso al comentario de diferentes trabajos académicos publicados sobre contabilidad de gestión y de costes en pymes españolas. Dichos trabajos se han seleccionado según su pertenencia a los principales grupos españoles de investigación que trabajan en este tema, siendo diversas las cuestiones tratadas. Respecto a la práctica de la contabilidad de gestión: la relación existente entre la contabilidad de gestión y la confianza, las funciones que proporciona su puesta en funcionamiento y el prototipo de empresas que implanta este sistema. En cuanto a la práctica de la contabilidad de costes: la base de reparto más empleada, la importancia de tener costes predeterminados, si es rentable tener un sistema de gestión, factores que influyen en las Pymes para su implantación, la clasificación de costes más empleada por las Pymes y el modelo de costes basados en actividades.

En el segundo apartado, el estudio de casos, tras la selección de dos empresas cántabras, se describen las características generales (sector, tamaño, actividad, mercado, propiedad) y específicas (proceso productivo, estructura organizativa, estilo de dirección y cultura organizativa) de cada empresa y después se entra en las cuestiones objeto del estudio, éstas son: la técnica de contabilidad de gestión que sigue, las causas y efectos tras su implantación, así como la revisión del sistema.

Los resultados extraídos de estos estudios de casos y del análisis comparativo de los mismos realizado a continuación, permite obtener algunas conclusiones que se presentan al final de este trabajo junto a las limitaciones del mismo.

ABSTRACT

In this work, as its title indicates "Practice management accounting in SMEs", it is intended to provide an overview of management accounting in small and medium enterprises in our country. For this, the work is divided into two distinct parts: the first is the literature review and the second study two small Cantabrian companies, using a questionnaire. Consequently, the methodology used is the literature review and descriptive case study.

In the first section, the literature review, different issues are addressed. We will start from the definition of management accounting then giving way to management accounting and cost accounting in SMEs. The section on management accounting in SMEs, after reviewing various publications, issues dealt with as the relationship between management accounting and trust, the functions provided by its operation and the prototype of companies that implemented this system. As for cost accounting, among other things, makes known what the basis is more used, the importance of default costs, if it is profitable to have a management system, factors influencing SMEs for establishment, the most widely used classification of costs for SMEs and finally makes known the cost model ABC (activity-based costing).

In the second section, the case study, after selecting two Cantabrian companies, we deal with management accounting in real companies. For know the company, we talk the organizational structure, management style and organizational culture. Followed enters the issues under study: the management accounting technique that follows, the causes and effects after implantation, and the revision of the system.

The paper concludes with a comparative analysis of the cases, the conclusions that takes us this study and the limitations that we has faced.

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo trata sobre la práctica de la contabilidad de gestión en pequeñas y medianas empresas (Pymes). La elección del tema se justifica en que es una contabilidad que poco a poco está tomando más relevancia en las Pymes, ya que ayuda a determinar cuáles de sus productos son más rentables para el desarrollo de la actividad empresarial y a tomar decisiones tanto a largo como corto plazo. Además, como apunta Ballester (2010), la información obtenida con esta contabilidad permite a las empresas en tiempos en los que la economía es inestable (por ejemplo en la actualidad, a causa de la crisis) a avalar su situación para la concesión de créditos, puesto que la información suministrada por la contabilidad de gestión es en principio más fiable, debido a que ésta es referente a lo que sucede dentro de la organización y sin estar influida por ninguna normativa.

El objetivo principal de este trabajo es dar una aproximación sobre la la contabilidad de gestión implantada en las Pymes de nuestro país, mediante el análisis de los sistemas de contabilidad de gestión de dos Pymes cántabras y como paso previo, realizando una breve revisión de publicaciones sobre el tema. Por lo tanto, las metodologías utilizadas en este trabajo son la revisión bibliográfica y el estudio de casos descriptivos mediante un cuestionario semiestructurado.

Así, la estructura de este trabajo es la siguiente: En primer lugar se realiza una descripción de la disciplina contabilidad de gestión y se presenta una revisión de trabajos académicos relevantes sobre la contabilidad de gestión en Pymes y sobre la contabilidad de costes en las mismas. A continuación, se expondrán las empresas que han sido objeto de estudio aportando la información recabada en la propia empresa y el análisis de dicha información para así poder llegar a las conclusiones obtenidas, siendo éstas el apartado final del trabajo.

2. UNA REVISIÓN BIBLIOGRÁFICA SOBRE LA PRÁCTICA RECIENTE DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN PYMES

2.1 INTRODUCCIÓN

El objetivo de este apartado es ofrecer una aproximación a la práctica de la contabilidad de gestión en las Pymes a través de una breve revisión bibliográfica de algunos de los principales trabajos sobre el tema. Esta revisión no es exhaustiva y ha seleccionado los trabajos según su pertenencia a los principales grupos españoles de investigación que trabajan en este tema.

La contabilidad de gestión, con el paso del tiempo, se está incorporando en las empresas pero en menor medida en las Pymes, debido a que con los años es menor su coste de implantación. Los componentes de la contabilidad de gestión (costes, presupuestos e indicadores de gestión) se han desarrollado en distinto grado en el caso de las pymes. .

En este apartado, partiremos de una definición de esta contabilidad dada por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). Es definida 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 información relevante para la toma de decisiones empresariales” (AECA, 1990).

A continuación, se exponen las distintas publicaciones observadas, las cuales abarcan distintos temas que pueden ser de interés para la implantación de la gestión en las Pymes. Además, se irá centrando las publicaciones en la contabilidad de costes hasta llegar al modelo basado en actividades o también denominado ABC.

Respecto a la práctica de la contabilidad de gestión, las cuestiones tratadas en esta revisión bibliográfica son: la relación existente entre la contabilidad de gestión y la confianza, las funciones que proporciona su puesta en funcionamiento y el prototipo de empresas que implanta este sistema. Asimismo, en cuanto a la práctica de la contabilidad de costes: la base de reparto más empleada, la importancia de tener costes predeterminados, si es rentable tener un sistema de gestión, factores que influyen en las Pymes para su implantación, la clasificación de costes más empleada por las Pymes y el modelo de costes basados en actividades.

Dado la limitación de tiempo y espacio, no se puede realizar una revisión bibliográfica más extensa que contenga documentos sobre presupuestos o indicadores, así como los distintos modelos de costes que existen dependiendo del objeto que persiga la empresa.

Por último conviene añadir que, antes de poner en marcha un sistema de contabilidad de gestión, cualquier empresa debe de realizar una planificación estratégica. Con esto, lo que se pretende es realizar una valoración de la empresa, tanto externo como interno, comúnmente denominado análisis DAFO.

En el análisis externo, se buscaran todas aquellas amenazas y oportunidades que puede encontrar la empresa en su entorno general y específico:

- *El entorno general se realiza un análisis ya sea a nivel mundial, nacional, regional o local de la dimensión económica, científica, tecnológica, político-legal y socio-cultural de la empresa.*
- *El entorno específico se realiza para conocer cómo se encuentra estructurada la industria a la que pertenece la empresa, conocer el mercado en el que opera, así como analizar las fuerzas competitivas. Según Porter (1982) existen cinco fuerzas: competidores potenciales, competidores actuales, proveedores, clientes y productos sustitutivos.*

En el análisis interno, se obtendrán aquellos puntos fuertes y débiles que tienen la empresa, en las distintas áreas que le conforman. De esta manera se sabrá cuál es la capacidad que tiene para enfrentar las amenazas y oportunidades.

Una vez hecho esto se tendrá que fijar los objetivos y metas que persigue la organización, para así formular la estrategia que mejor convenga. A continuación, se elaborará el plan estratégico y posteriormente se implantará en el sistema dándose a conocer a toda la corporación para que se cumplan aquellos objetivos señalados. Para asegurar la consecución de las metas se llevará a cabo un control de la estrategia. Este paso a seguir por las empresas es de mayor importancia en el caso de las pymes, ya que les puede llegar a asegurar su supervivencia.

2.2 REVISIÓN DE TRABAJOS SOBRE PRÁCTICA DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN PYMES ESPAÑOLAS

Por lo que respecta a los estudios sobre la práctica de contabilidad de gestión en pymes españolas, existen dos focos de atención en la producción de trabajos académicos sobre ello: la Universidad de Valencia y la Universidad Pompeu Fabra. El primero de los trabajos seleccionados en este subapartado es firmado por varios autores de las universidades Pompeu Fabra, Pablo de Olavide y Cádiz. El segundo de los trabajos aquí incluido es de la Universidad de Valencia.

- ▶ **“EFECTOS DEL ESTABLECIMIENTO UNILATERAL DE SISTEMAS DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LA CONFIANZA INTER-ORGANIZATIVA: UN ESTUDIO CON PYMES”** (José Manuel Sánchez Vázquez, María Vélez Elorza y Clara Agustín Cañibano , 2008)

Este trabajo cuestiona la relación que puede llegar a existir entre la contabilidad de gestión (CG) y la confianza de las empresas productoras con las Pymes distribuidoras, mediante una encuesta que se realizó a aproximadamente 100 Pymes. De esta manera, se llega a comprobar el impacto que tiene la utilización de CG de las Pymes en la confianza y también a como las Pymes creen en que este sistema es empleado por las productoras (son las que implantan el sistema) para controlar resultados afectando en la confianza de estas.

Como bien señalan, la CG ayuda principalmente a dos funciones. Por un lado nos, ayuda a tomar decisiones, conocido como gestión de decisiones y otra función que tiene es la de controlar tanto decisiones como conductas, así como la supervisión. Teóricamente estas funciones son vistas de la siguiente manera:

La función de supervisión es utilizada para valorar y recompensar el rendimiento de las Pymes ya que muchas veces actúan en interés suyo y no de las productoras. Por lo que la CG les sirve para controlar que se efectúan los objetivos reduciendo el oportunismo.

La función de coordinación es utilizada por las empresas productoras para transmitir los objetivos, facilitando la toma de decisiones en las Pymes. Esta función es de especial interés ya que existe la división de trabajo y especialización, la diferencia de conocimientos y el carácter interdependientes de tareas realizadas por distintas empresas.

Desde el punto de vista de las Pymes la utilización de la CG como una función de supervisión es vista negativamente sobre la confianza, ya que como se dijo las empresas productoras temen que les estén engañando y no tienen la suficiente confianza sobre ellos. Por el contrario la función de coordinación lo toman positivamente creando confianza, ya que es un intercambio de conocimientos. Las Pymes acogen este sistema como una forma de estar más en contacto con la empresa productora y de tener relaciones a largo plazo con metas en común.

Tras la recopilación de las encuestas enviadas a las distintas Pymes, estos autores llegan a la siguiente conclusión:

- *La implantación de cualquier herramienta contable por empresas productoras, que después usarán las empresas distribuidoras, aumentan la confianza de las distribuidoras. Estos sistemas de CG les ayuda a encontrar sus puntos débiles y tienen tranquilidad, ya que creen que la empresa productora procederá de manera honesta y buscando el bien de ambas.*
- *La función de supervisión obligatoriamente no daña la confianza de las Pymes. Es visto como una forma de disminuir la incertidumbre en el caso de que exista.*
- *Apoyan la teoría de que la CG es compatible con la confianza, ya que no se ha visto ninguna relación negativa importante.*
- ▶ *“INVESTIGACIÓN EMPÍRICA SOBRE PRÁCTICAS DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN: UNA APLICACIÓN A LAS PYMES DE LA COMUNIDAD VALENCIANA” (Vicente Serra Salvador, José Miguel Tirado Beltrán, 2001)*

En este trabajo se realizó una investigación, a través de encuestas por correo e incluso entrevistas cuando se trataba de empresas de reducido tamaño, sobre la utilización de CG en la Comunidad Valenciana. El total de encuestas recibidas fue de aproximadamente 340 Pymes. Además, se analizó ciertas publicaciones, que tratan entre otros temas, la utilización de métodos contables en las empresas, costes y gestión, así como las opiniones de directivos.

Las conclusiones que llegaron sobre la “organización y dirección”, tras su estudio, fueron que más de la mitad de empresas presentaban un organigrama formal, esto quiere decir, que todos los procedimientos y estructuras se encuentran reguladas bajo unas normas que suele constar por escrito para que no exista ningún conflicto. De esta forma, los puestos de trabajo quedan acotadas las responsabilidades y características.

A la hora de realizar presupuestos la mayoría les realizaba, pero disminuía el seguimiento de éste y la participación de todos los responsables solo era en la mitad de las empresas. A pesar de todo esto, se ejecutaba un presupuesto completo en la mitad de las compañías. La mayoría de las empresas utilizaban el presupuesto para tomar decisiones sobre costes y precios.

En cuanto al “cálculo y control de los costes” se llegaron a conclusiones dependiendo si era empresas comerciales o no. En las empresas comerciales se perseguía conocer si tenían la capacidad para controlar el margen por unidad del producto, el 92% declararon que si tenían un control. En el caso de las no comerciales un 86% calculan los costes. Las restantes no realizan ningún cálculo por diversas razones:

- *No se tiene un sistema de costes.*
- *La implantación del sistema de costes supone un coste elevado.*
- *Creen que no se necesita un sistema de costes.*
- *Ciertas empresas que no tiene costes no conocen cual sería el modelo más adecuado.*

Mediante el estudio del “reparto de coste de factores a departamentos”, se ha analizado el sistema de costes. Muchas respondieron que realizan porcentajes globales por lo que no se sabe con exactitud que coste pertenece a un departamento u otro. Es así porque al tener un tamaño pequeño, las empresas no creen necesario el tener un análisis superior arriesgándose a no tener un sistema de costes racional.

Las bases de reparto que más se utilizan en este reparto son el número de personas, las unidades o coste de las compras, las unidades de energía consumida y los metros cuadrados de superficie.

Para el “cálculo del coste de los productos” las bases de imputaciones más empleadas son las siguientes:

- *Para los costes de aprovisionamiento suele utilizarse el valor de los materiales consumidos o el número de unidades utilizados.*
- *En los costes de producción se aplica mayoritariamente las horas-operario y en ciertos casos horas-máquina. Muy pocos usan el número de movimientos, ya que suele ser utilizado en un sistema de costes más perfeccionado y como hemos señalado anteriormente, utilizan un sistema de costes global.*
- *Los costes comerciales son distribuidos mediante el valor o unidades vendidas y la distancia recorrida en la distribución.*

Por último, se realiza un estudio sobre el “sistema de control de la gestión”. Para realizar un presupuesto se necesita el tener un coste calculado anteriormente, una estimación, que nos sirva de guía con los datos obtenidos realmente. Las ventajas que podemos encontrar con la utilización de costes predeterminados son entre otras:

- *Facilita la fijación de precios.*
- *Ayuda a valorar stocks.*
- *Se debe realizar una descripción de responsabilidades por secciones de costes.*
- *Sirve de referencia y ayuda a comparar con los costes ejecutados.*

En la encuesta hubo un número reducido de empresas (14%) que no calculaba costes estándar. Este dato se ha visto incrementado ya que muchas empresas sólo incluyen los costes de materiales, mano de obra, energía, amortización y otros costes de producción.

2.3 REVISIÓN DE TRABAJOS SOBRE CONTABILIDAD DE COSTES EN PYMES

En cuanto a los estudios sobre la práctica de contabilidad de costes en Pymes, destaca en nuestro país el grupo de investigación liderado por Domingo Pérez de Lema de la Universidad Politécnica de Cartagena. El primero de los trabajos seleccionados en este subapartado es firmado por dicho autor si bien se realizó con Pymes de México. También se incluye aquí un segundo trabajo firmado por Marysela Coromoto de la universidad venezolana ULA y un tercer trabajo de Hicks sobre los sistemas de costes ABC en Pymes. Éste último se ha seleccionado por ser éste el modelo de costes que se observa en los casos que posteriormente se analizan.

- ▶ *“LA CONTABILIDAD DE COSTOS Y RENTABILIDAD EN LA PYME” (Domingo García Pérez de Lema, Salvador Marín Hernández y Francisco Javier Martínez García, 2006)*

En la actualidad, la contabilidad de costes es el epicentro de la contabilidad de gestión que, de acuerdo con AECA (1990, p. 7) “se ocupa de suministrar la información analítica relativa a los costes de los productos y servicios generados por la empresa, asumiendo el nivel de desagregación que se considere oportuno en cada situación para determinar el valor de las existencias y el costo de los productos vendidos con objeto de poder transmitir esta información a los administradores o gerentes con el fin de que se pueda proceder a la confección de los estados contables”.

Este trabajo nos muestra una visión de las cualidades que tienen las empresas que establecen la contabilidad de costes, ya que no existen muchas Pymes que tienen CG y como bien dice el documento “los sistemas de contabilidad de costos deberían constituir herramientas comunes en los sistemas organizativos de todas las empresas con independencia de su tamaño”. También efectúa un estudio empírico sobre si influye la utilización de un sistema de gestión en la rentabilidad de las Pymes. Para ello se realizó como ya hemos señalado un estudio empírico, mediante encuestas personales, con alrededor de 1.400 Pymes en México.

Los resultados obtenidos les llevo a ver que la implantación de la contabilidad de costes en la estructura organizativa de las Pymes sigue siendo mínima. A diferencia de esto, se obtiene el resultado de que un 24% no dispone de un modelo de costes establecido.

La explicación a estos resultados se debe a diversos factores que influyen significativamente en las Pymes. Éstos son:

- *Tamaño: son las empresas medianas quien más utiliza el sistema de costes, en comparación con las pequeñas y microempresas.*
- *Sector: dependiendo de la actividad a la que te dediques se utiliza más la contabilidad de costes, en este caso se observó que en las empresas de transporte era donde más se practicaba.*

- *Antigüedad: una empresa que tenga un mayor número de años en activo utiliza más la CC debido a que se encuentra más desarrollado que en empresas nuevas.*
- *Formación del gerente: suele utilizar más la CC aquellos directivos que poseen unos estudios universitarios que aquellas personas que no tienen ningún título.*
- *Estructura de la propiedad: la CC es utilizada más por empresas que no tienen ningún tipo de parentesco las personas encargadas de administrar que aquellas en las que existe un vínculo familiar.*
- *Estrategia: suele ser establecido con mayor frecuencia en empresas innovadoras, seguido de las empresas exploradoras.*
- *Posición tecnológica: las empresas con más avance tecnológico hacen uso de los sistemas de costes.*
- *Calidad: normalmente aquellas empresas que presentan un certificado de calidad o están a expensas de su aprobación, tienen instaurado CC más evolucionado.*

Para finalizar el estudio se decidió hacer una regresión y mediante un contratos de hipótesis determinar si el incluir un sistema de costes en la empresa era significativo o no. El resultado fue que influenciaba, por lo que tener CC en la empresa puede ser una ventaja competitiva para las Pymes.

- ▶ *“FACTORES DETERMINANTES DEL NIVEL DE COSTOS EN LAS PYMES”
(Marysela Coromoto Morrillo Moreno, 2003)*

Este trabajo muestra cuales son las variables de las que dependen las empresas para tener un buen sistema de costes. Muchas Pymes, ya que les cuesta incrementar o continuar con sus ingresos, deciden tener su ventaja competitiva en el liderazgo en costes.

Este hecho a veces es difícil de conseguir debido a que las personas responsables de las empresas no tienen los suficientes conocimientos para determinar porqué se tiene unos costes u otros, por lo que sus decisiones pueden estar perjudicando al negocio.

La autora señala que antiguamente la variable que daba una mayor explicación a los cambios producidos en los costes por unidad era el volumen, variable que sigue utilizándose en un gran número de pequeñas empresas para repartir los costes indirectos desde los centros hasta los productos.

Las Pymes la clasificación de costes que más emplean es la que ordena los costes según el nivel de actividad económica. De esta forma los costes quedarían de la siguiente forma:

- *Costes fijos*
- *Costes variables*
- *Costes mixtos*

Los costes fijos o también denominados costes de estructura, son aquellos en el que su importe no se modifica ante cambios en el nivel de actividad, en el corto plazo. Los costes variables son aquellos que su importe se ve variado a corto plazo por cambios en el nivel de actividad o producción.

Los costes mixtos tenemos que diferenciar en costes semifijos y semivARIABLES. Los semifijos son aquellos en los que los costes fijos están vinculados con un nivel de producción, modificándose estos costes en el caso de que se supere ese nivel de producción. Los semivARIABLES se encuentran formados por un componente fijo y otro variable. (Hernando, 2005, p. 31)

Esta clasificación desarrollada es la que se emplea para la “teoría de los costos” de la Economía. Esta teoría lo que dice es que “los costos están determinados por el precio de los insumos utilizados y por la eficiencia en la asignación de dichos insumos en el proceso productivo”. De ahí aparecen los conceptos de costes medio y marginal, términos utilizados en costes.

También, con esta clasificación se creó el modelo coste-volumen-utilidad y el análisis del margen de contribución, empleadas por algunas Pymes para tomar decisiones.

Como ya hemos dicho antes, la clasificación basada en el nivel de actividad es la más utilizada por las Pymes, este hecho no quiere decir que sea la mejor, ya que presenta ciertas limitaciones:

- En los modelos mencionados antes, coste-volumen-utilidad y margen de contribución, solo contemplan como variable principal el nivel de actividad. Se debería de tener en cuenta las amenazas, oportunidades, fortalezas y debilidades; no se diferencia entre costes fijos y variables; los costes fijos y variables se toman como constantes, sin tener en cuenta si se sobrepasa el nivel de actividad en el primero y sin tener en cuenta factores externos para el caso de los costes variables.
- En el modelo del punto de equilibrio se considera un precio de venta único, no cambia ante distintos niveles de actividad; no existe inflación; “linealidad perfecta en el comportamiento de los costes variables y de los ingresos frente al nivel de actividad”; no se considera el precio del dinero y flujos de efectivo en el tiempo.

Otra cuestión importante, son los factores que causan los costes, distinguiendo en factores estructurales y operacionales.

Los factores estructurales son los que influyen en el largo plazo de la empresa, siendo estos:

- Escala: inversiones realizadas en las áreas fabricación, desarrollo, investigación...
- Experiencia: número de ejecutar las operaciones.
- Extensión: grado de integración vertical y horizontal presentes en la empresa.

- *Tecnología: desempeño de realizar las cosas en la cadena de valor de la empresa.*
- *Complejidad: conjunto de productos o servicios ofertados.*

Los factores operacionales o habilidades de la empresa son aquellos procesos realizados en la empresa:

- *Capacidad de producción.*
- *Compromiso del grupo*
- *Distribución de planta.*
- *Diseño del productos*
- *Vinculación con proveedores y clientes.*
- *Cultura organizacional.*

De estos dos tipos de factores, las Pymes no tienen influencia en los factores estructurales dado que se requiere tener una fuerte inversión y poder de negociación. Y en el caso de los factores operacionales es más accesible el tener algún tipo de influencia, ya que no es necesario invertir una gran cantidad para tener una estrecha relación con los proveedores y clientes.

- ▶ *HICKS, DOUGLAS T. (1992): Activity Based Costing for Small and Mid - Sized Businesses.*

Según Johnson y Kaplan (1988), la idea que subyace en los sistemas ABC es que son las actividades, y no los productos, las que consumen recursos para su realización, y por tanto, las que causan o generan los costes; siendo los productos los que requieren el consumo de las actividades necesarias para su fabricación. En base a ello, es posible establecer relaciones causales determinantes y claras entre actividades y productos, que permiten llevar a cabo la asignación de los costes indirectos mediante precisas bases de asignación. Como bases de asignación se utilizarán los generadores de coste o "cost drivers", definidos como aquellos factores que para cada actividad concreta causan o inducen el consumo de recursos.

La necesidad de la información suministrada por un sistema de costes basado en la actividad, es igual, cuando no mayor, para estas pequeñas y medianas empresas, que para las grandes empresas. Sin embargo, una PYME puede juzgar que el sacrificio económico que le supondría la implantación del sistema ABC desarrollado por las grandes empresas, es desproporcionado.

En el caso de una pequeña y mediana empresa, se debería desarrollar, siguiendo a D.T. Hicks (1992), no una versión a escala reducida del ABC, sino un método de acumulación del coste que aplicando técnicas muy sencillas pueda simular el flujo real de costes en la empresa, y por tanto, determinar de forma exacta el coste de la producción de cada producto y del proceso productivo, y ayudar en la toma de decisiones operacionales y estratégicas.

Los principios y procedimientos del ABC, pueden implementarse en la empresa mediante un sistema completamente integrado o mediante un sistema "off-line", o de una forma intermedia entre estas dos. Ello va a depender de las características de la

empresa. En una pyme, puede ser útil plantear el sistema ABC, como un sistema "off-line", tal es el caso del modelo desarrollado por D.T. Hicks para una pyme industrial hipotética, lo cual es el objeto del siguiente apartado.

El caso que se plantea es el de una pyme industrial, que está utilizando un sistema tradicional de costes, donde los costes de fabricación indirectos se aplican a los productos usando como base la mano de obra directa, los costes de ingeniería sobre la base de los costes de transformación de la producción y, los costes generales y de administración se distribuyen sobre la base de total acumulado de costes de transformación. Este sistema tradicional de costes suministra una información demasiado generalizado y simplificada. La empresa entonces decide diseñar un sistema ABC para lo cual sigue los siguientes pasos:

- 1. Identificación y definición de actividades relevantes.*
- 2. Organización de las actividades por centros de costes.*
- 3. Identificación de los elementos principales de coste.*
- 4. Determinar las relaciones entre actividades y costes.*
- 5. Identificar los "cost drivers" para la asignación.*
- 6. Establecer el modelo de flujo de coste.*
- 7. Seleccionar las herramientas apropiadas para poner en vigor el modelo de flujo de coste.*
- 8. Planificar el modelo de acumulación del coste.*
- 9. Reunir los datos necesarios para conducir el modelo de acumulación del coste.*
- 10. Establecer el modelo de acumulación del coste para simular la estructura y flujo del coste de la organización y desarrollar los ratios del coste.*

El desarrollar un sistema ABC, como cualquier sistema, es un proceso iterativo. En primer lugar, se identificaron las actividades de la empresa revisando esquemas organizativos y entrevistándose con el personal. El sistema ABC para una PYME definiría como actividades, lo que en una gran empresa pueden ser los centros de actividad.

Siguiendo a Hicks, el modelo ABC se encuentra dentro de la administración basada en actividades (ABM), el cual dice que "los costes son como consecuencia de la realización de actividades, dada la cantidad de recursos utilizados por éstas". La finalidad del ABM es el excluir todas aquellas actividades que no aporten ningún valor añadido a los productos, renovar aquellas que si aporten y realizar una diferenciación frente al cliente. De esta manera, la empresa aparte de tener conocimiento de los costes que se incurren en cada actividad realizada, sabrá lo eficientemente que se han dispuesto los recursos.

El modelo ABC lo que hace es pasar información cuantitativa al ABM, ya que calcula los costes de los productos o servicios. Aporta datos de los recursos consumidos en cada actividad y el porqué se consumen. Para el ABC, "la cantidad de

esfuerzo o trabajo determina el nivel de costos”, denominando a la variable que lo mide inductor o impulsor de actividades (cost-drivers).

La implantación de un sistema ABC viene propiciada por: existencia de un mayor peso relativo de los costes indirectos de producción, diferenciación de las actividades productivas y disposición de sistemas de información modernos.

Las ventajas e inconvenientes que presenta el modelo ABC son entre otras las enunciadas a continuación:

VENTAJAS	INCONVENIENTES
<ul style="list-style-type: none"> - Base más lógica y fácil para calcular y gestionar los costes. - Asignación más razonable, gracias a los inductores. - Proporciona información financiera y no financiera. - Costes indirectos de producción relacionados con las actividades con independencia del volumen de producción. - Analiza la cadena de valor de la empresa. - Se reducen costes con la eliminación de actividades que no aportan valor. - Conocimiento del sistema productivo por parte de los diseñadores del sistema de costes. - No existe una única unidad de medida, hay tantas se necesiten. 	<ul style="list-style-type: none"> - Sigue existiendo asignación de costes arbitrario, dado que existen costes comunes. - Se basa en información histórica, por lo que se duda si sirve para tomar decisiones estratégicas futuras. - Refinamiento del sistema de coste completo para la asignación de costes indirectos a los productos. - Problemas para escoger los inductores. - En ciertas empresas su aplicación podría ser compleja, pudiendo no cumplir con el principio de economicidad.

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

3.1. INTRODUCCIÓN

En este apartado se pretende aproximarnos a cómo se desarrolla realmente la contabilidad de gestión en empresas de tamaño pequeño y mediano mediante el estudio de dos casos.

Por este motivo, se ha realizado una búsqueda de Pymes en Cantabria que tengan implantada una contabilidad de gestión. Este paso ha resultado complicado ya que algunas empresas de tamaño pequeño con las que se ha contactado inicialmente no tenían contabilidad analítica, ya fuera por el elevado coste que decían que supondría su implantación o porque creían que su puesta en funcionamiento no sería rentable. Otro factor que ha hecho más difícil este paso fue que muchas empresas con las que se contactó no dieron una respuesta.

Con todo esto, tras encontrar dos empresas que cumplieran con los requisitos básicos de ser Pymes y tener una contabilidad de gestión, se les formuló una serie de cuestiones para conocer su funcionamiento y en qué consistía su contabilidad interna.

A efectos de clasificación de la dimensión de las empresas objeto de este estudio, se ha considerado el criterio de la Comisión Europea en su Recomendación C aprobada en 2003 (Tabla 3.1.) y con ello, el primer caso empresarial es de tamaño mediano mientras que el segundo caso de estudio lo es de tamaño pequeño.

CRITERIOS	Nº de trabajadores	Volumen de negocio anual (millones de euros)	Balance – Activo total (millones de euros)
MICROEMPRESA	< 10	< 2	< 2
PEQUEÑAS	< 50	< 10	< 10
MEDIANAS	< 250	< 50	< 43
GRANDES	> 250	> 50	> 43

Cuadro 3.1. Definición de tipos de empresa según tamaño. Fuente: DOCE L 124 de 20-5-2003.

La metodología de investigación que se utiliza en este trabajo es el estudio de casos, según lo propuesto por Yin (1994, 2009), que tipifica los estudios de casos según los objetivos que se persiguen y el diseño que se realiza en el estudio.

En función de los primero, dicho autor diferencia entre casos descriptivos, explicativos y exploratorios; calificando los casos realizados en este trabajo como

descriptivos tanto por su objetivo como por su forma de presentación mediante un informe del caso sin hipótesis previas.

En cuanto al diseño del estudio (caso único, caso único - múltiples unidades, caso múltiple – unidad única y caso múltiple – múltiples unidades) en este trabajo se aplica el caso múltiple de múltiples unidades debido a que se realiza en varias empresas y el tipo de contabilidad de gestión puede ser distinta por lo que las preguntas variarían.

A continuación se presentan los estudios de casos de dos empresas: La primera se trata de una empresa industrial de tamaño mediano y la segunda es una empresa de servicios de tamaño pequeño.

La facilidad para obtener los datos necesarios para la realización de los estudios de caso, ha sido la razón para seleccionar estas dos empresas. Y, como apuntábamos en un principio, en ambos casos, 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

3.2.1 Características generales

Esta empresa se trata de una sociedad limitada perteneciente al sector secundario o industrial cuya actividad principal es el aserrado y cepillado de la madera y la preparación industrial de la madera. En su objeto social refleja que el objetivo de la empresa es “la compra, venta, tratamiento y transformación de madera y productos forestales, incluida la fabricación de derivados”. El mercado al que va dirigido su producción está compuesto por papelerías, otros aserraderos y fábricas de tablas, tanto nacionales como europeas.

De acuerdo con el criterio de la Comisión Europea citado anteriormente y considerando los datos referidos al ejercicio 2012 -obtenidos del Directorio de empresas INFOCIF- en relación con el número de trabajadores (160 empleados), el activo total (40.460.672€) y el volumen de negocio (28.675.927€) esta empresa se clasificaría como una Pyme, concretamente de tamaño mediano.

Por lo que se refiere a su posición relativa en el mercado, puede considerarse que esta empresa se encuentra localizada entre las 50 primeras empresas de Cantabria y entre los principales aserraderos de España.

3.2.2 Características específicas de la organización

Según se informa en la página web de la empresa, la estructura organizativa de la empresa tiene su ápice estratégico en el gerente de la empresa, artífice del desarrollo de ésta debido a sus conocimientos en el sector. Ha sido capaz de reunir en torno a él a un equipo de personas, expertas en la madera y conocedoras de las últimas tecnologías tanto en el sector forestal como en el aserrado y segunda transformación. Junto a él se encuentra un grupo de personas que se encargan de coordinar las distintas áreas productivas de la empresa.

Además, dentro de la línea de la empresa nos encontramos con las funciones de abastecimiento de materias primas, ya que ellos mismos se encargan de la explotación forestal, el aserradero, la fabricación de embalaje y tableros y la distribución.

En el staff están todas aquellas actividades que sirven de apoyo, éstas son mantenimiento e investigación y desarrollo. El tipo de mecanismo de coordinación más utilizado es la adaptación mutua, pudiendo darse la supervisión directa para la toma de ciertas decisiones de alta envergadura.

Asimismo, tal como se explica en su página web, el proceso productivo es lineal, dividido de la siguiente forma: Explotación forestal, aserradero, fabricación de embalajes de madera, fabricación de tablero monocapa de encofrado, logística y distribución.

Asimismo, cuenta con un sistema de Planificación de Recursos Empresariales o sistema ERP (Enterprise Resource Planning) para la optimización del proceso. Cabe destacar que es una empresa preocupada por el medioambiente y calidad de sus productos, por lo que cuenta con un certificado de calidad de gestión ISO 9000, del sistema de certificación medioambiental ISO 14001 y posee también la certificación medioambiental de gestión forestal sostenible PEFC, para sus propiedades forestales en Cantabria, y de Cadena de Custodia de la Madera que garantiza la procedencia de toda la materia prima que se transforma en sus instalaciones.



Figura 1: Proceso productivo. Fuente: Elaboración propia

Por último, y siguiendo con la misma fuente, se considera una empresa con un estilo de dirección de liderazgo participativo y una cultura organizativa en coherencia con la estrategia.

En relación con lo primero y siguiendo a Daniel Goleman (2000), el liderazgo participativo o democrático es un estilo de dirección en el que se tiene en cuenta las aportaciones que pueden realizar los trabajadores y por lo tanto, se adoptan las decisiones en conjunto. Según dicho autor, diferentes situaciones requieren distintos estilos de liderazgo en la dirección. A partir de dos dimensiones básicas en la conducta directiva –orientación a las tareas y a las relaciones- Bill Reddin (1997, p.74-94) deduce cuatro estilos básicos de dirección o demandas básicas de la situación: Separado, relacionado, dedicado e integrado. Éste último se correspondería con el estilo de liderazgo participativo y, aún reconociendo las bondades de este estilo frente al resto, Reddin (1997, p. 95) advierte que “son muchos los directivos que se ven a sí mismos como teniendo un estilo de esta clase, a pesar de que en realidad no lo tienen”.

Por lo que respecta a la cultura organizativa, la empresa apunta que la misma está en coherencia con la estrategia, por lo que siguiendo a Cameron (2004) podría afirmarse que se trata de una cultura clan, caracterizada por tener un entorno amistoso para trabajar, fomentando los valores de lealtad, tradición y colaboración, por lo que es muy importante que exista un buen clima interno.

3.2.3 Descripción de la práctica de la contabilidad de gestión

Esta empresa ha desarrollado una contabilidad de gestión cuyo eje central es el sistema de contabilidad de costes. Concretamente, el modelo implantado en 2004 es el sistema de costes basados en actividades (Sistema ABC o Activity Based Costing), modelo de costes cuyas características básicas se han expuesto en la revisión bibliográfica.

La necesidad de un mayor grado de exactitud en los costes unitarios de fabricación de los productos a efectos, principalmente, de fijación de sus precios de venta, derivó en la puesta en marcha de un sistema ABC. Dicha implantación se produjo identificando cada centro de trabajo y de este modo poder asignar los costes de las actividades a los productos. Es decir, de acuerdo con Hernando (2005, p. 360), se desarrolló un proceso de asignación del modelo ABC acorde con la versión europea-continental, y así, se llevaron a cabo dos fases: En una primera fase se determinó el coste de las actividades de cada centro (se asignan los costes a las actividades pertenecientes a los distintos centros) y en una segunda fase se determinaron los costes de los productos (se asignan a los productos los costes de las actividades y se afectan los costes directos que correspondan) (Cuadro 3.1.).

<i>FASE 1: Determinación del Coste de las Actividades de cada centro (Se asignan los costes a las actividades pertenecientes a los distintos centros).</i>	
<i>Paso 1</i>	<i>Localización de los costes indirectos en los centros.</i>
<i>Paso 2</i>	<i>Identificación de las actividades.</i>
<i>Paso 3</i>	<i>Elección de los generadores de coste.</i>
<i>Paso 4</i>	<i>Reclasificación de las actividades.</i>
<i>Paso 5</i>	<i>Reparto de los costes entre las actividades.</i>
<i>Paso 6</i>	<i>Cálculo del coste de los generadores de coste.</i>
<i>FASE 2: Determinación del coste de los productos (Se asignan a los productos los costes de las actividades y además los costes directos que correspondan).</i>	
<i>Paso 1</i>	<i>Asignación de los costes de las actividades a los productos.</i>
<i>Paso 2</i>	<i>Asignación de los costes directos a los productos.</i>

Cuadro 3. 1. Proceso de asignación en el modelo ABC (versión europeo-continental).

El sistema de contabilidad de gestión de esta empresa incorpora otra herramienta, cual es, el análisis coste-volumen-beneficio, modelo clásico de análisis económico que estudia la vinculación existente entre costes, precios y volúmenes de venta y que afectan al beneficio a corto plazo. De esta manera el encargado de realizar este análisis puede proporcionar la información suficiente al directivo para que

adopte medidas que impliquen la modificación de ciertos costes o del volumen de producción y así mejorar o producir el beneficio.

Asimismo, se ha preguntado no sólo por las causas que llevaron a implantar este sistema de costes y de gestión, sino también por los efectos que han observado tras su puesta en funcionamiento. La respuesta fue un doble beneficio:

- *Tener un mayor control del coste al determinar en qué procesos y departamentos se originan realmente los costes; y.*
- *Permitir establecer un precio de venta en consonancia con los costes que ocasiona cada producto.*

Por último, respecto al tipo de información que es suministrada por el sistema de contabilidad de gestión, se detectaron las siguientes características:

- *Periodicidad de la información suministrada, mensual.*
- *La elaboración de los informes mensuales para la gestión corre a cargo de la asesoría que es quien lleva toda la contabilidad (incluida la contabilidad financiera); esto es, esta actividad se ha externalizado. El gerente se reúne periódicamente con la asesoría.*
- *El sistema de contabilidad de gestión es revisado semestralmente para así tener conocimiento de si existe cualquier imperfección. La revisión y adaptación de un sistema de contabilidad de gestión es necesaria siempre, máxime si cambian las características organizativas y de producción, o cualquier otra, que condicionan su diseño.*

3.3 ESTUDIO DE CASO 2

3.3.1 Características generales

Esta empresa es una sociedad anónima perteneciente al sector terciario o de servicios cuya actividad es jurídico contable. El objetivo que persigue es el asesoramiento fiscal, económico, financiero y laboral. Cuenta con siete despachos distribuidos por la región de Cantabria, siendo esta región su mercado, lo que le permite tener una relación más estrecha y directa con sus clientes.

De acuerdo con el criterio de la Comisión Europea citado y considerando los datos referidos al ejercicio 2012 -obtenidos del Directorio de empresas INFOCIF- en relación con el número de trabajadores (35 empleados), el activo total (596.878 €) y el volumen de negocio (1.550.735 €) esta empresa se clasificaría como una Pyme, concretamente de tamaño pequeño.

3.3.2 Características específicas

A través de las entrevistas o encuestas semiestructuradas realizadas a la empresa, hemos obtenido datos sobre las características básicas de esta empresa. En primer lugar, respecto a la estructura organizativa o corporativa, ésta es, básicamente, funcional. Al ser una sociedad anónima está formada por una serie de socios que a su

vez son los administradores de la sociedad. Es una empresa en la que las funciones directivas se encuentran en gran parte centralizadas en el presidente de la misma y sus adjuntos.

Al ser una empresa que presta servicios profesionales a empresas, se estructura por materias o funciones, principalmente en fiscal y laboral. No obstante también presta servicios accesorios de gestión, seguros y agencia inmobiliaria.

Consta de una oficina central donde se coordina toda la administración, contabilidad, recursos humanos y finanzas de la empresa; y una serie de delegaciones que prestan el servicio directo a las empresas. La sede central también presta servicios directos a empresas a la vez que coordina las diferentes sucursales.

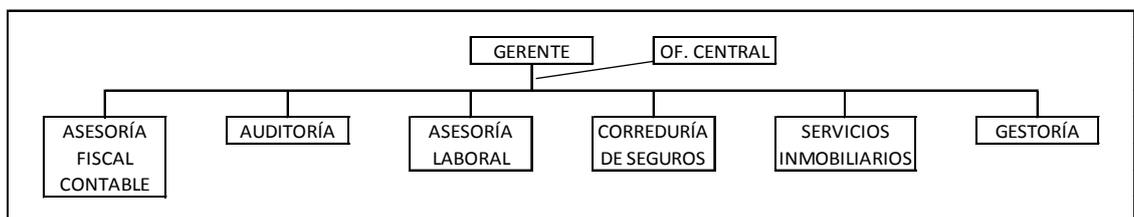


Figura 2: Organigrama de la empresa. Fuente: Elaboración propia.

Por lo que se refiere al proceso productivo, éste se basa en una prestación de servicios al cliente (en su mayoría pymes) y es el cliente quien requiere los servicios de la empresa, ya sea para cumplir con sus obligaciones con el fisco, con la Seguridad Social y en materia contable (mercantil). A parte de hacer que los clientes cumplan sus obligaciones con la administración, se les asesora en todo lo referente a la gestión del negocio que tenga que ver con las áreas de conocimiento de los profesionales que trabajan en la empresa.

La dirección de la empresa se encuentra centralizada en la figura de su presidente, y su cultura organizativa es principalmente jerárquica, aunque flexible en la ejecución de las directrices.

El estilo de dirección sería, según Daniel Goleman (2000), liderazgo visionario u orientativo. Se caracteriza en que el jefe congrega a todos sus empleados a seguir su forma de pensar, tiene claro las metas fijadas e intenta que sus trabajadores le acompañen. Este estilo suele ser fundamental cuando es indispensable implicación y motivación del personal.

La cultura organizacional jerárquica, es definida por Cameron (2004), como un tipo de cultura en el que los puestos de trabajo están formalizados y estructurados, por lo que los empleados tienen bien definido lo que tiene que realizar. Para que tenga éxito el gerente ha de tener la capacidad de coordinar, organizar perfectamente y ser eficiente.

3.3.3 Descripción de la práctica de la contabilidad de gestión

Esta empresa tiene desarrollada una contabilidad de gestión centrada en los costes. Al igual que el caso anterior el modelo de costes que tiene implantado es un sistema ABC (Activity Based Costing) o Costes basados en actividades. Como señala

Hernando (2005, p. 351) "La aplicación de un sistema ABC, no es exclusiva de las empresas industriales, también las empresas de servicios, cuya expansión las ha colocado en un lugar especialmente importante en la economía española, pueden implantar un sistema de costes de actividades". Fuera de nuestras fronteras, un caso empresarial de este tipo con un sistema ABC&M es la empresa de servicios de telecomunicación americana ATT, que aplica la filosofía de las actividades, en lo que la propia empresa ha denominado estructura de procesos. (Castelló, 1993, pp.362-365).

Respecto a las razones principales que impulsaron la implantación de dicho sistema, señalar que ésta se produjo cuando la empresa comenzó a expandirse y fue necesario tener un mayor control de los costes generados y de la eficiencia del servicio profesional.

Asimismo, este sistema ABC se utiliza para obtener un mayor conocimiento del coste por trabajador al ser el coste de personal el que representa un porcentaje mayor en el conjunto de costes de esta empresa.

Al ser ésta una empresa que se dedica a prestar servicios profesionales a los clientes, los atributos de volumen del producto, tales como el número de horas de mano de obra directa, cantidad invertida en EPIS, se utilizan como "direccionadores" (cost drivers o inductores de coste) para asignar los costes indirectos a los servicios prestados.

En términos de costes, otro problema existente en la empresa es que en su mayoría, no existe una relación directa entre el volumen de producción o volumen de servicio prestado y el consumo de factores productivos o importe de los costes; es decir, los costes de esta empresa son principalmente costes fijos.

Los principales efectos tras la implantación del sistema ABC es que se ha tenido un mayor conocimiento de los costes de la empresa, siendo los costes más importantes para la empresa: los EPIS (Equipos de protección individual para la prevención laboral y la prevención de riesgos laborales) y los costes de personal.

La periodicidad con la que se va suministrando información desde este sistema es trimestral y su revisión se debate en cada junta de accionistas, ya que es objeto de debate la marcha de la empresa y la situación del mercado del que forma parte la empresa.

De momento creen que el sistema ABC es el más conveniente para conocer el coste por trabajador, que como hemos dicho, es el mayor coste de la empresa. Por lo tanto, el tiempo que dedica cada uno de sus profesionales a los diferentes servicios al cliente debe ser rentabilizado y no crear ineficiencias. Esto quiere decir que los empleados han de economizar bien el tiempo que invierten en cada trabajo que realizan, en línea con la idea principal de una administración o gestión basada en actividades, la cual, como vimos, persigue la eliminación de aquellas actividades que no aportan valor añadido al servicio final.

3.4 ANÁLISIS COMPARATIVO DE CASOS

Las empresas objeto de estudio no son totalmente homogéneas en sus características genéricas ni específicas. Por lo que respecta a las primeras características, la primera es de tamaño mediano e industrial mientras que la segunda es de pequeña dimensión y de servicios. Como ya se ha comentado, la consideración de ambas empresas dentro de conjunto de pequeñas y medianas empresas de acuerdo con el criterio de la Comisión Europea (2003) ha sido el rasgo delimitador a efectos de realizar un análisis comparativo entre ambos casos.

A continuación se presentan las principales observaciones derivadas de dicho análisis:

En cuanto a la organización de la empresa, independientemente de pertenecer a distintos sectores, cada una cuenta con una estructura diferente. En el CASO 1 estaríamos hablando de una estructura descentralizada, aunque el que tienen la última decisión es el gerente de la empresa delega en sus trabajadores responsabilidades, teniendo en cuenta las aportaciones que puedan realizar. Por el contrario en el CASO 2 estaríamos hablando de una estructura más centralizada, es el propietario quien es responsable de tomar todas las decisiones.

Esto se ve reflejado en el estilo de dirección y la cultura organizacional que presenta cada empresa. En el CASO 1 la empresa sigue estilo de liderazgo participativo o democrático y una cultura de clan frente al CASO 2 que presenta un estilo de liderazgo visionario u orientativo, el cual es más jerarquizado que el anterior y una cultura jerárquica.

Señalar que en el CASO 1 la empresa cuenta con certificado de calidad. Las empresas que cuentan con esta certificación suelen disponer de un sistema de costes más desarrollado como es el caso estudiado o en otros casos ello propicia la implantación de un nuevo sistema de costes como es el sistema ABC.

Las diferencias anteriores no impiden que ambas empresas tenga el mismo sistema de contabilidad de gestión. El sistema elegido es el modelo ABC cuyo grado de desarrollo puede ser mayor o menor dependiendo de su derivación o no hacia un modelo de gestión basada en las actividades. Así, tal grado de desarrollo y su orientación hacia un sistema ABC&M (Activity Based Cost and Management) se hace más evidente en el CASO 1 que en el CASO 2. Ello es congruente con otras diferencias observadas:

- En el CASO 1 el sistema contable de gestión incorpora también la realización periódica de un análisis coste-volumen-beneficio mientras que en el CASO 2 no es así, la contabilidad de gestión se circunscribe a la contabilidad de costes.*
- La periodicidad de la información es mensual en el primer caso frente a la del segundo caso que es trimestral.*
- En el CASO 1 la información de costes basados en las actividades responde a la necesidad de más exactitud de los costes unitarios a efectos de fijación de los precios de venta así como a la necesidad de rastrear mejor todos los costes; mientras que en el CASO 2, la búsqueda de mejor información de costes se centra en dos categorías, el personal y los costes fijos.*

En relación con lo anterior, podemos observar una diferencia importante respecto a la finalidad del sistema ABC y los objetivos de información que cubre. Mientras que en el CASO 1 este sistema es utilizado para tener una mayor visión de los costes generados y así determinar el precio de venta, en el CASO 2 es utilizado para conocer el coste de trabajador y poder eliminar aquellas actividades innecesarias.

Por ultimo destacar que, preguntados por algún factor determinante de la implantación del sistema ABC, ambas respondieron que ha sido en momentos de crecimiento o expansión de la empresa y cuando la gerencia o las personas responsables de impulsar este proyecto, lo hicieron.

4. CONCLUSIONES Y LIMITACIONES

En este apartado se presentan las conclusiones a las que se han llegado tras realizar el estudio así como las limitaciones que tiene este trabajo.

4.1 CONCLUSIONES

Se han extraído dos grupos de conclusiones. En relación con la breve revisión bibliográfica realizada, podría afirmarse lo siguiente:

- 1. Para la implantación de un sistema de contabilidad de costes o de cualquier otra herramienta de gestión, se apunta como condición necesaria aunque no suficiente el que la empresa tenga una estructura organizativa sólida en la cual tenga bien definido la estrategia a perseguir.*
- 2. En cuanto a la contabilidad de gestión desarrollada en pymes, ésta presenta dos tipos de funciones principales, coordinar y supervisar. De estas dos funciones, si estamos hablando de Pymes que trabajan para una empresa superior, estarían a favor de que existiese para coordinar ya que aporta mayor confianza. Sin embargo, con la función de supervisar no tendrían una opinión tan favorable.*
- 3. Existen empresas Pymes que utilizan los presupuestos para tomar decisiones sobre los costes y precios. Asimismo, si una Pyme o una empresa grande presenta en su organización un sistema de gestión o costes les puede llegar a proporcionar una ventaja competitiva.*
- 4. Existen muchas Pymes que no implantan un sistema de contabilidad de gestión debido a que supone un coste elevado la implantación, creen que es algo innecesario y ciertas no lo instauran porque no saben cuál sería el modelo más adecuado. Además para su implantación influyen diversos factores tales como el tamaño, sector o antigüedad.*
- 5. Para que el sistema sea mucho mejor sería recomendable que las Pymes utilizase costes predeterminados ya que les ayudaría a fijar los precios y les sirve como un punto de referencia y poder tener una comparación de lo obtenido realmente.*
- 6. En cuanto a costes, las Pymes la clasificación que más utiliza es la que se basa en la actividad económica y suelen tomar como variable que explica los*

cambios producidos en los costes el volumen. Pero este hecho no quiere decir que sea el más acertado ya que tiene limitaciones como ya se vieron.

- 7. Además, existen dos tipos de factores que explican la aparición de costes, factores estructurales y operacionales, siendo estos últimos en los que las Pymes pueden influir.*
- 8. Existen Pymes que utilizan sistemas de costes ABC aunque con menor grado de complejidad que en las grandes empresas.*

En cuanto a los estudios de casos realizados nos encontramos con dos empresas que pertenecen a distintos sectores y que presentan distintos estilos de organización, que no impiden que tengan un mismo sistema de gestión basado en costes por actividades. En relación con ello, hemos obtenido las siguientes conclusiones:

- 9. Las empresas Pymes españolas, aún cuando pueden tener diferencias respecto a las Pymes de Estados Unidos a las que se refería el trabajo comentado de Hicks, también implantan un sistema de costes ABC de forma similar a lo expuesto por dicho autor.*
- 10. En ambos casos de implantación de un sistema ABC en una Pyme, lo que ha motivado dicha implantación ha sido la expansión o crecimiento de la empresa y el hecho de que la gerencia o las personas responsables de impulsar este proyecto, lo hicieran.*
- 11. El grado de desarrollo de un sistema ABC en una Pyme puede ser mayor o menor dependiendo de su derivación o no hacia un modelo de gestión basada en las actividades. Ello es congruente con otras diferencias observadas en relación con:*
 - o Que el sistema contable de gestión incorpore también otras herramientas de gestión además del sistema ABC.*
 - o La periodicidad de la información.*
 - o La necesidad informativa que cubre la información de costes basados en las actividades, ya sea la necesidad de más exactitud de los costes unitarios y de rastrear mejor todos los costes; o la búsqueda de mejor información de costes de personal y de costes fijos.*

4.2 LIMITACIONES DEL ESTUDIO

Las limitaciones a las que hemos tenido que hacer frente para la realización de este trabajo, como bien se ha señalado en el transcurso del mismo son el espacio y tiempo. Por estos dos factores, no se ha podido realizar una revisión bibliográfica más profunda, en la que se podría haber tratado más temas que existen en la contabilidad de gestión tales como los presupuestos o indicadores.

También ha afectado, el hecho de la búsqueda de Pymes que tengan instaurado la contabilidad de gestión. Se ha contactado con diversas pequeñas empresas con el fin de poder incluirlas en este trabajo y no se ha podido por no tener

implantado este sistema. Sin embargo, otras empresas que si tienen la contabilidad de gestión se les ha informado de este estudio y no se ha recibido ninguna respuesta.

5. BIBLIOGRAFÍA

AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas). 1990. *El marco de la Contabilidad de Gestión*. Documento nº1 de la serie Principios de Contabilidad de Gestión. Madrid. AECA.

AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas). 1998. *El sistema de Costes basado en las Actividades*. Documento nº18 de la serie Principios de Contabilidad de Gestión. Madrid. AECA.

AMAT, O. y SOLDEVILA, P. 2011. *Contabilidad y Gestión de Costes*. 6ª edición. Editorial Profit. Barcelona.

BALLESTER, D. 2010. *La importancia de la contabilidad de gestión en tiempos de crisis*. Disponible en: <http://www.expansion.com/blogs/ballester/2010/02/27/la-importancia-de-la-contabilidad-de.html>

CAMERON, K. 2004. *A process for changing organizational culture*. Disponible en: <http://competingvalues.com/competingvalues.com/wp-content/uploads/2009/07/A-Process-for-Changing-Organizational-Culture.pdf>

CASTELLÓ, E. (1994): *El sistema de gestión y de costes basado en las actividades*. Instituto de Estudios Económicos. Madrid.

CEREM BUSINESS SCHOOL, 2013. *6 estilos de liderazgo para lograr resultados*. Disponible en: <http://blog.cerem.es/6-estilos-de-liderazgo/>

ENCICLOPEDIA FINANCIERA. Disponible en: <http://www.encyclopediainanciera.com/organizaciondeempresas/estructura-organizacion/organizaciones-formales.htm>

ESTRELLA PACHECO, E.; GÓNGORA BIACHI, G. 2013. *La contabilidad de costos de las Pymes y su relación con el rendimiento. Un estudio empírico*. Disponible en: http://cofinhabana.fcf.uh.cu/index.php/subir/doc_download/87-pp-1-9

GARCÍA PÉREZ DE LEMA, D.; MARÍN HERNÁNDEZ, S.; MARTÍNEZ GARCÍA, F.J. 2006. *La contabilidad de costos y rentabilidad en la Pyme*. Disponible en: <http://www.journals.unam.mx/index.php/rca/article/view/4641/4172>

GOLEMAN, D. 2000. *Leadership that gets results*. Harvard Business Review.

HERNANDO MOLINER, G. 1995. *La decisión de modificar el sistema contable de gestión en una organización*. Anales de Economía y Administración de Empresas. Universidad de Cantabria. Número 3. Pp. 19-45.

HERNANDO MOLINER, G. 2005. *El Sistema de Costes Basado en las Actividades*. Capítulo 9 del libro *Contabilidad de Costes: Determinación, análisis y control*. Ediciones TGD. Pp. 321-367.

HICKS, DOUGLAS T. (1992): *Activity Based Costing for Small and Mid - Sized Businesses*. Ed. Wiley USA.

INFOCIF. Disponible en: <http://www.infocif.es/>

JOHNSON & KAPLAN . 1987. *La Contabilidad de Costes. Auge y Caída de la Contabilidad de Gestión*. Editorial Plaza y Janés.

MORRILLO MORENO, M.C. 2003. *Factores determinantes del nivel de costos en las Pymes*. Disponible en: http://www.saber.ula.ve/bitstream/123456789/25043/2/articulo_3.pdf

PORTER, M. E. 1982. *Estrategia competitiva: Técnicas para el análisis de los sectores industriales y de la competencia*. México. Editorial Continental. ISBN 968-26-0349-8.

REDDIN, B. 1997. *El estilo de Gestión*. Bilbao. Ediciones Deusto.

RODRÍGUEZ MARTÍN, A. DIARIO EXPANSIÓN. *Modelo de costes ABC*. Disponible en: <http://www.expansion.com/diccionario-economico/modelo-de-coste-abc.html>

SÁNCHEZ VÁZQUEZ, J.M.; VÉLEZ ELORZA, M.; AGUSTÍN CAÑIBANO, C. 2008. *Efectos del establecimiento unilateral de sistemas de contabilidad de gestión en la confianza inter-organizativa: un estudio con Pymes*. Disponible en: <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2971500>

SERRA SALVADOR, V.; TIRADO BELTRÁN, J.M. 2001. *Investigación empírica sobre prácticas de la contabilidad de gestión: una aplicación a las Pymes de la comunidad valenciana*. Disponible en: <http://www.intercostos.org/documentos/Trabajo203.pdf>

YIN, R.K. 1994. *Case Study Research – Design and Methods*. Applied Social Research Methods (2º ed.). Newbury Park. CA. Sage..

ANEXO: CUESTIONARIO

Antes de comenzar con las cuestiones propias de la contabilidad de gestión me gustaría conocer algunas características específicas de la empresa:

1. *La estructura organizativa, para así conocer que elementos forman parte de la empresa y el tipo de mecanismo de coordinación utilizado (directa, adaptación mutua o normalización).*
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. *Estilo de dirección y cultura organizativa de la empresa. ¿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).*

En cuanto a las cuestiones sobre la contabilidad de gestión.

1. *¿Qué técnica de contabilidad de gestión sigue, se basa en costes, presupuestos o indicadores?*
 - 1.1 *En el caso de que se base en costes:*
 - *¿Qué modelo/tipo de costes sigue?*
 - *¿Cuándo y por qué lo implantó?*
 - *¿Cómo lo implantó?*
 - *¿Para qué lo utiliza?*
 - *¿Realiza análisis Coste-Volumen-Beneficio?*
 - 1.2 *En el caso de que se base en presupuestos:*
 - *¿Qué tipo de presupuesto sigue, diferenciados o globales? En el caso de que sea diferencia me gustaría conocer si se encuentra conectado con los costes.*
 - *¿Cuándo y por qué lo implantó?*
 - *¿Cómo lo implantó?*
 - *¿Para qué lo utiliza?*
 - 1.3 *En el caso de que se base en indicadores:*
 - *¿Qué tipo de indicadores emplea?*
 - *¿Realiza cuadro de mando integral?*
 - *¿Cuándo y por qué lo implantó?*
 - *¿Cómo lo implantó?*
 - *¿Para qué lo utiliza?*
2. *Causas y efectos tras su implantación.*
3. *Periodicidad de la información de contabilidad de gestión.*
4. *¿Cada cuánto se revisa el sistema?*