GRADO EN ADIMNISTRACION Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS

CURSO ACADÉMICO 2015/2016

TRABAJO FIN DE GRADO

"UNA APROXIMACION A LA CONTABILIDAD DE COSTES EN PYMES INDUSTRIALES. ESTUDIO DE DOS CASOS EN CANTABRIA"

"AN APPROACH TO PRACTICE OF COST ACCOUNTING IN INDUSTRIAL SMEs. A CASES STUDY IN CANTABRIA"

AUTORA: ABIGAIL SAIZ CUEVAS

TUTORA: GEMMA HERNANDO MOLINER

Diciembre 2015

INDICE

Página

RESUMEN Y ABSTRACT 3

1. INTRODUCCIÓN 5

2. LA CONTABILIDAD DE COSTES COMO SISTEMA DE INFORMACIÓN PARA LA GESTIÓN EN LA PYME INDUSTRIAL

2.1. INTRODUCCIÓN 6

2.2. LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN COMO SISTEMA DE INFORMACIÓN PARA LA GESTIÓN 7

2.3. CUESTIONES PRINCIPALES EN LA IMPLANTACIÓN DE UN SISTEMA DE CONTABILIDAD DE COSTES 10

2.4. EXPERIENCIAS PRÁCTICAS SOBRE CONTABILIDAD DE COSTES EN PYMES INDUSTRIALES 12

3. ESTUDIO DE DOS CASOS SOBRE CONTABILIDAD DE COSTES EN PYMES INDUSTRIALES CÁNTABRAS

3.1. INTRODUCCIÓN 18

3.2. METODOLOGÍA EMPLEADA 19

3.3. ESTUDIO DEL CASO 1 20

3.4. ESTUDIO DEL CASO 2 23

3.5. ANÁLISIS COMPARATIVO: RESULTADOS 26

4. CONCLUSIONES 28

5. BIBLIOGRAFIA 29

RESUMEN

La **línea de estudio** en este trabajo, la práctica de la contabilidad de gestión –de la cual la contabilidad de costes es su parte fundamental– en pymes, se viene desarrollando en España desde hace años y, especialmente, desde que la situación de crisis reciente ha podido favorecer la implantación de un sistema de contabilidad de gestión por parte de la dirección que permita: conocer cuál es el resultado y cómo lo obtiene cada uno de los centros, tomar decisiones más acertadas para mejorar tal resultado, aumentar su eficacia y eficiencia, así como facilitar el proceso de control. Ello se obtiene a través de la elaboración y confección de presupuestos, de la determinación de costes, márgenes y otras magnitudes que constituyen indicadores para la gestión. Asimismo, resulta necesario calcular y analizar las posteriores desviaciones en todo ello que se puedan producir a fin de realizar los oportunos ajustes.

La importancia que tiene la Pequeña y mediana empresa (PYME) dentro del tejido empresarial español, ha propiciado que la investigación en contabilidad de gestión se dirija hacia estas organizaciones. Asimismo, la empresa industrial fue la primera que desarrolló modelos de cálculo y análisis de costes, denominados originalmente como Contabilidad Industrial. Así, se justifica que el **tema** de este trabajo sea la Contabilidad de Costes (en adelante CC) en la PYME industrial.

Con la finalidad de aproximarse a la realidad empresarial en materia de contabilidad de gestión, se vienen realizando en los últimos cursos académicos diversos trabajos fin de grado en la Universidad de Cantabria. Este trabajo se suma a ese conjunto de trabajos con la finalidad por tanto de añadir evidencia empírica sobre la materia de contabilidad de costes. El **objetivo** de este trabajo es describir las prácticas de contabilidad de costes en dos pequeñas empresas industriales e interpretar dichas prácticas a la vista de sus características organizacionales. La **metodología** utilizada en este trabajo es el estudio de caso que descriptivo con dos unidades de análisis.

Para alcanzar dicho objetivo, el trabajo sigue la siguiente **estructura**: En primer lugar, descripción de la disciplina contabilidad de gestión como sistema de información y definición de rasgos principales de su práctica en PYMES, lo cual se obtiene a partir de la revisión bibliográfica de algunos trabajos publicados sobre experiencias prácticas en nuestro país. En segundo lugar, se presentan dos casos de Pymes en Cantabria de dos sectores: metal y madera. Los casos son estudiados individual y conjuntamente mediante un análisis comparativo, a fin de obtener las principales conclusiones que se reflejan al final del trabajo.

ABSTRACT

The **line of study** in this work, the practice of management accounting, of which cost accounting is its fundamental part in SMEs, has been developed in Spain for years, and especially since the recent crisis situation it has been possible to promote the implementation of a system of management accounting, by management itself, that will allow: to know the results and how they are achieved by each of the centers, to make better decisions to improve these results, to increase effectiveness and efficiency, and to facilitate the control process. This is achieved through the development and preparation of budgets, determining costs, margins, and other scales that are indicators for management. Furthermore, it is necessary to calculate and analyse all subsequent deviations that may occur in order to make timely adjustments.

The importance of small and medium size enterprises (SMEs) within the Spanish business sector, has led to the research in management accounting towards these organisations. Likewise, the industrial companies were the first to develop calculation models and cost analysis, originally known as Industrial Accounting. Thus, it is justified that **the theme** of this work is the Cost Accounting (hereinafter CC) in industrial SMEs.

In order to get closer to the reality within the business world with regards to management accounting, various end of degree projects have been carried out in recent academic years at the University of Cantabria. This study adds to this group of projects in order to add empirical evidence on the subject of cost accounting. The **objective** of this paper is to describe the practices of cost accounting in two small industrial enterprises and interpret these practices in view of their organizational characteristics. The **methodology** used in this study is descriptive case study with two units of analysis.

To achieve this objective, work is **structured** as follows: Firstly, a description of the management accounting discipline as an information system is detailed, as well as a definition of the main features of its practice in SMEs, which is obtained from reviewing the literature published on practical experiences in our country. Secondly, two cases of SMEs in Cantabria are presented, within two different sectors: metal and wood. These aforementioned cases are studied individually and jointly through comparative analysis, in order to obtain the main conclusions which are reflected at the end of this work.

1. INTRODUCCIÓN

Una de las áreas de investigación actuales en Contabilidad es la práctica de la contabilidad de gestión, de la cual la contabilidad de costes es su parte fundamental. La situación de crisis reciente ha podido favorecer la implantación de un sistema de contabilidad de gestión por parte de la dirección que permita: conocer cuál es el resultado y cómo lo obtiene cada uno de los centros, tomar decisiones más acertadas para mejorar tal resultado, aumentar su eficacia y eficiencia, así como facilitar el proceso de control. Ello se obtiene a través de la elaboración y confección de presupuestos, de la determinación de costes, márgenes y otras magnitudes que constituyen indicadores para la gestión. Asimismo, resulta necesario calcular y analizar las posteriores desviaciones en todo ello que se puedan producir a fin de realizar los oportunos ajustes.

La importancia que tiene la Pequeña y mediana empresa (PYME) dentro del tejido empresarial español, ha propiciado que la investigación en contabilidad de gestión se dirija hacia estas organizaciones. Asimismo, la empresa industrial fue la primera que desarrolló modelos de cálculo y análisis de costes, denominados originalmente como Contabilidad Industrial.

En concreto el estudio de la práctica de la contabilidad de gestión que se ha enfocado a las PYMES se viene desarrollando en España en los últimos años, desde diversos grupos de investigación, entre los que destaca el liderado por el catedrático Domingo García Pérez de Lema.

Esta primera parte del trabajo pretende exponer las características principales de la contabilidad de gestión y de la contabilidad de costes como sistemas de información en la empresa, así como aquellas otras que se refieren a su práctica en PYMES. Para esto último, se realiza una revisión de algunos trabajos publicados sobre experiencias prácticas en nuestro país.

2. LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN COMO SISTEMA DE INFORMACIÓN PARA LA GESTIÓN

2.1. INTRODUCCION.

En este epígrafe se pretende reflejar, mediante una revisión de publicaciones, la gran importancia que tiene para la gestión estratégica de la empresa los sistemas de la información, y en concreto los sistemas de Contabilidad de Gestión. Éstos se constituyen como una herramienta cuyo objetivo principal es la transformación de la información de manera que sirva para los directivos de la organización para la toma de decisiones.

La descripción de la contabilidad de gestión que se hace a continuación se enfoca a aspectos ligados con su implantación. Así, una vez encuadrada la rama de la contabilidad de gestión dentro del sistema contable de la empresa, se explican los cinco pasos fundamentales que se deben llevar a cabo a la hora de implantar un sistema de gestión y los motivos que llevan a las empresas a instalar estas herramientas.

Por último, se presentan algunas publicaciones de experiencias prácticas de la Contabilidad de Gestión que se han llevado a cabo en distintos sectores.

2.2. LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN COMO SISTEMA DE INFORMACIÓN PARA LA GESTIÓN.

En un primer lugar es importante recordar el concepto de Contabilidad como una técnica que se ocupa de registrar, clasificar y resumir las operaciones mercantiles de un negocio con el fin de interpretar sus resultados. Por lo tanto, mediante la contabilidad, los directivos de una empresa podrán seguir el desarrollo que tiene su negocio mediante los datos contables y estadísticas. Con estos datos pueden conocer la estabilidad y solvencia, el corriente de pagos y cobros, las tendencias que tienen las ventas y, en lo que vamos a centrar el estudio de este trabajo, los costes y gastos generales.

Debido a las crecientes necesidades de información que se han venido sufriendo a causa de una economía globalizada y un contexto empresarial cada vez más competitivo, la contabilidad se ha convertido en un fuerte sistema de información ya que recoge unos datos iniciales y los procesa para convertirlos en información elaborada que se convierte en conocimiento que finalmente se comunica a los usuarios.

Estas necesidades de información se pueden sintetizar para su mejor estudio y aplicación en tres partes, como indica Anthony[1]:

- Planificación estratégica: proceso que se lleva a cabo para tomar las decisiones oportunas acerca de los objetivos de la organización, así como los cambios de esos objetivos, los recursos que serán empleados para lograrlos y las políticas para el uso y distribución que se realizará de esos recursos.

- Control administrativo: es el proceso que asegura la obtención de los recursos anteriormente mencionados y de que sean utilizados eficaz y eficientemente en el cumplimiento de los objetivos fijados por la empresa.

- Control operativo: es el proceso que se encarga de identificar operaciones y actividades en las que es necesario aplicar medidas de control y planificarlas de forma que se desarrollen en unas condiciones específicas. Además, debe asegurarse que tales actividades específicas se cumplan de forma óptima.

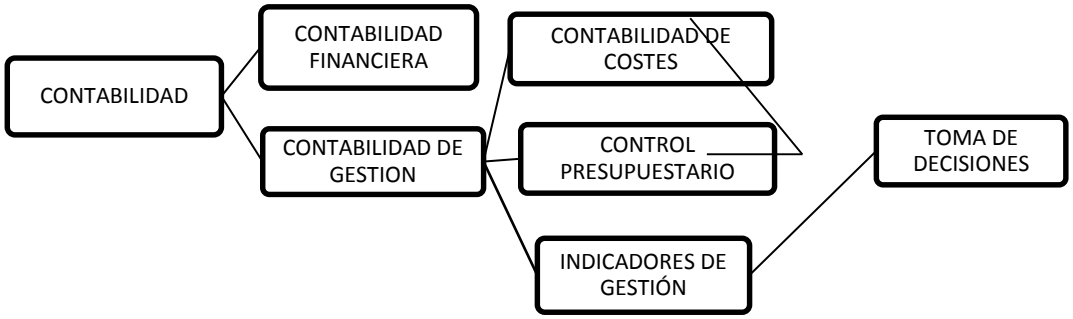

Figura 2.1. Desglose de la Contabilidad. Fuente: Elaboración propia

[1] Anthony, R. N.: *Sistemas de planeamiento y control*. Orbis, 1985.

Como se muestra en la Figura 2, es la Contabilidad la que se ha convertido en el mejor sistema de información, integrada por dos ramas: la Contabilidad Financiera, cuyos destinatarios son los usuarios externos: accionistas, proveedores, clientes, y cualquier público ya que es la información que contienen las Cuentas Anuales y deben ser depositadas en el registro mercantil, y la Contabilidad de Gestión, orientada a suministrar información a los directivos y de carácter privado, por lo que sólo tiene acceso a ella los usuarios internos de la empresa.

La rama de la Contabilidad de Gestión tiene como 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, Doc. 1, 1990, p.23). Algunas de estas decisiones pueden estar relacionadas con el desarrollo de un nuevo producto o servicio, fijar el precio o cantidad de los productos, solicitar financiación externa para nuevos proyectos, determinar métodos de compra, producción o incluso la distribución de los dividendos. Destinada a los usuarios internos, la contabilidad de gestión proporciona información útil para tomar decisiones y realizar las funciones de planificación y organización, suministra una perspectiva estratégica, gestiona de manera estratégica los costes y además proporciona información que sirve para las negociaciones laborales.

Asimismo, tiene vital importancia a la hora de fijar objetivos, elaborar los planes de acciones para conseguirlos, ejecutar dichas acciones y evaluar los resultados obtenidos con los que en un principio se tenían previstos. Es decir, para realizar la gestión de la organización.

Como se señala en la Figura 2, dentro de la Contabilidad de Gestión está diferenciado por un lado la Contabilidad de Costes y por otro el Control Presupuestario. Éste último consiste en establecer presupuestos, "*planes integrados y coordinados que se expresan en términos financieros, respecto de las operaciones y recursos que forman parte de una empresa, para un periodo determinado, con el fin de lograr los objetivos fijados por la alta gerencia*" (AECA, Doc. 4, 1990, p.30) y en analizar las desviaciones que se producen sobre el presupuesto y permite evaluar la actuación económica de la empresa a corto plazo. Es decir, es una herramienta de gestión que es de gran utilidad para planificar el futuro de la organización y expresar los planes de actuación para conseguir los resultados previstos.

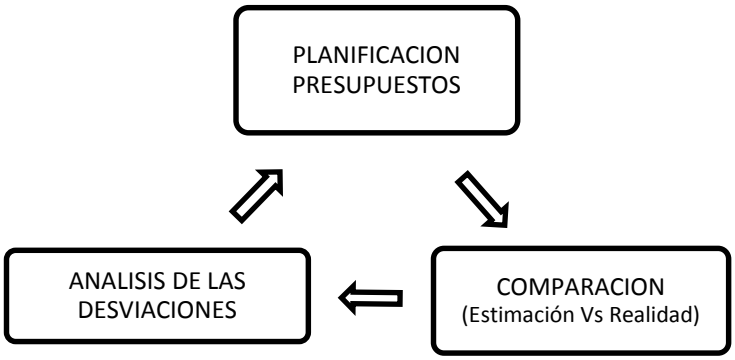

Figura 2.2. Control presupuestario. Fuente: Elaboración propia.

Por lo que se refiere a la contabilidad de costes, ésta se encarga de suministrar información acerca de los costes de los productos generados por la empresa para determinar el valor de las existencias y el coste de los productos vendidos, y trasmitir dicha información para que se puedan elaborar los estados contables. Así mismo, también sirve de sistema de información relativa a la actividad productiva ya que tiene una importancia relevante a la hora de llevar a cabo una planificación, control y toma de decisiones en lo que se refiere al ámbito productivo. Una gestión estratégica de estos costos tiene como objetivo principal organizar la información para que la empresa mantenga la posición competitiva, consiguiendo una mejora continuada de los productos de manera que satisfagan las necesidades de los clientes y consumidores y además se consiga a un menor precio. Este objetivo se puede conseguir a través del análisis de la cadena de valor, que consiste en realizar una combinación productiva global que añade valor a los productos de la empresa para que se mantenga el valor percibido por el cliente.

En cuanto a los indicadores para la gestión, éstos se diseñan de acuerdo con las características organizativas de la empresa (estructura, estilo de dirección y control, cultura organizativa, etc.) y son una expresión cuantitativa (financiera o no financiera) o cualitativa del comportamiento de una variable. El establecimiento previo de valores de referencia a dichos indicadores posibilita la comparación con los valores reales, y con ello el control y la toma de decisiones. Un sistema de indicadores coordinado y estructurado en torno a la estrategia y que se ha incorporado dentro de la Contabilidad de Gestión es el Cuadro de Mando Integral.

En suma, un sistema de contabilidad de gestión completo y bien desarrollado se constituye en una pieza clave como sistema de información en el control de la gestión de la empresa ya que actúa en todos las áreas de la empresa: área financiero, mediante el control financiero, control presupuestario y control de costes; área de producción, mediante el control de inventarios, mantenimiento y conservación, control de desperdicios, el control de las operaciones productivas, control de calidad, de la producción y de los costos; área comercial, mediante el control de las ventas y los costes; y por último en el área de recursos humanos, mediante un control de los salarios, realizando ajustes y correcciones y control de las asistencias y retrasos.

2.3. CUESTIONES PRINCIPALES EN LA IMPLANTACION DE UN SISTEMA DE CONTABILIDAD DE COSTES EN LAS EMPRESAS.

En este apartado nos vamos a centrar en cómo se llevaría a cabo la implantación de un sistema de costes dentro de una empresa dirigida al sector industria, de una forma breve.

El sistema que se vaya a implantar puede englobar "*a toda la empresa en su conjunto, a un sector perteneciente de la misma o a algunos de sus subsistemas, incluyendo los procesos, actividades, tareas o acciones*" (Mallo *et al.*, 2000) que se llevan a cabo en cada una de las áreas que mencionamos en el apartado anterior.

No podemos olvidar que a la hora de instalar un sistema de costes es de vital importancia apoyar firmemente a los responsables de la instalación e involucrar al personal de los procesos y actividades que se llevan a cabo en cada una de las áreas que van a estar en relación con el sistema que se pretende instalar.

De acuerdo con Carlos Mallo, (2000), a la hora de llevar a cabo la implantación de un sistema de costes es importante seguir al menos cinco pasos fundamentales:

En primer lugar se realiza el planeamiento informativo que consiste en tener una entrevista inicial con los responsables de los departamentos en los que se realizan las actividades que representan a la empresa con el fin de obtener una recolección de datos relativos a la organización, a sus áreas operativas, su ciclo operativo y otros datos vinculados como por ejemplo:

- *las acciones, tareas, actividades y procesos que componen la secuencia de elaboración o transformación, con indicación de las actividades primarias y las secundarias de apoyo.*
- Todo el conjunto de maquinarias, instalaciones técnicas que posee y son utilizadas en el proceso de producción y transformación. Registrando tanto su vida útil como sus características técnicas, entre otros datos.
- Los suministros que son consumidos por la empresa para el desarrollo de su actividad de producción y transformación. El origen del que proceden y su facilidad para conseguirlos.
- Los almacenes, se analizan sus características, si se utilizan los espacios de forma económica, el tipo de seguridad que tiene y se realiza un inventario de todo lo que contiene ya sea medido en unidades físicas o en valores relativos y totales.
- La mano de obra necesaria para producir y transformar los productos y si están permanentes o temporales en la empresa. La finalidad es la de asegurarse de que se cuenta con un número de personal adecuado y que cada cargo cuente con un manual con las especificaciones del mismo y el trabajo que desempeñará la persona encargada.
- Los costes tanto unitarios como totales de los productos que se han elaborado.

Una vez que ya se ha recopilado toda la información necesaria sintetizada en cuatro procesos funcionales que son el técnico, el administrativo, el de dirección y el de apoyo se procede a realizar el diagnóstico. Se trata de un primer informe de situación y que consiste en realizar una síntesis a cerca de las rutinas que se han analizado dentro de la empresa y que servirá para realizar el diseño e instalación del sistema de

costes. Señala los fallos que se hayan hallado en el control interno y proponer las medidas necesarias para corregirlo.

A continuación, una vez realizado el diagnóstico, el tercer paso es el de presentar y discutir el proyecto. Se propone el sistema que se va a instalar, así como las tareas a llevar a cabo y el coste en el que va a incurrir el funcionamiento del mismo. Una vez presentado se llevará a cabo una discusión que trate de aclarar las dudas que se tengan con respecto al proyecto y exposición de las alternativas que puedan mejorar el proyecto. Se determinará el tiempo que se llevará para la implantación, así como el periodo de prueba y la regularidad de las inspecciones. Se tratarán de resolver las inquietudes de quienes vayan a ser los futuros usuarios.

El cuarto paso, una vez que ya se haya discutido con los miembros de la organización todo el proyecto se procederá a la instalación y puesta en marcha. A su vez, se confecciona un Manual de Procedimientos, integrado por todos los procedimientos que se han llevado a cabo para la instalación del sistema con el objetivo de que pueda servir de ayuda a los usuarios que se vean involucrados.

Finalmente, el último paso, que es el control de la marcha o mantenimiento. Como en toda instalación de cualquier sistema, requiere de un mantenimiento y su respectiva supervisión e inspección por el simple hecho de solventar los posibles problemas inesperados que pudieran surgir en el desarrollo de su actividad normal. “Todo sistema de costes tiene que desarrollarse y adaptarse a las condiciones siempre cambiantes de la elaboración y transformación de los productos, circunstancia que obliga a una revisión minuciosa periódica” (Mallo et al., 2000).

Algunas de las partes objeto de esta revisión serían: la fiabilidad que tiene el sistema de adquisición, recepción y almacenaje de los suministros, los gastos comerciales y financieros así como de los administrativos, la razonabilidad de resultados que se hayan obtenido a través de la gestión de la empresa y la fiabilidad de la información de los costes unitarios y totales resultantes de la producción y transformación de los productos, entre otros.

2.4 EXPERIENCIAS PRÁCTICAS SOBRE CONTABILIDAD DE COSTES EN PYMES INDUSTRIALES

El objetivo de este epígrafe es poner de manifiesto algunas características tanto de la implantación de la contabilidad de costes en pymes industriales como de los propios sistemas de contabilidad de costes desarrollados en las mismas. Para ello, se han analizado algunos trabajos que se refieren específicamente a la pequeña y mediana empresa y a su problemática en materia de contabilidad de gestión.

El primer trabajo que se ha analizado es el de Domingo García Pérez de Lema, Salvador Marín Hernández y Francisco Javier Martínez García, (2006). El estudio persigue principalmente dos objetivos: en primer lugar, analizar las empresas que tienen implantado un sistema de costes para la gestión, y, por otro lado, comprobar empíricamente la relación entre el grado en que se utiliza dicho sistema de costes y el rendimiento que obtiene la empresa.

Inicialmente, la CC solo se utilizaba para calcular los costes y el control financiero. Con el paso del tiempo se fue avanzando y se centró en elaborar información para planificar y controlar la gestión con técnicas de análisis de decisiones y contabilidad de las responsabilidades. Según Fernández Pirla, el cálculo de los costos está íntimamente relacionado con el cálculo del rendimiento. Por lo que, la CC no sólo comprende el estudio de los costes en sentido estricto, sino también el de la productividad y rendimientos. Por otro lado, Margerin y Ausset mantienen que la CC persigue tres objetivos: el cálculo de los costos de los productos o servicios, el control de gestión y el análisis económico y la toma de decisiones. Este último objetivo no es su objetivo en sí, sino que es un medio para el encargado de tomar las decisiones pueda llevar a cabo su labor.

Como se ha mencionado anteriormente, esta investigación está basada en dos objetivos que son:

- Caracterizar a las Pymes que utilizan mayor intensidad de contabilidad de costos teniendo en cuenta distintas variables como el tamaño, sector, antigüedad, el control familiar de la propiedad y la formación del gerente, así como variables competitivas como son la estrategia, la posición tecnológica y la certificación de calidad.

- Analizar la relación entre el rendimiento y el uso de la CC.

Para llevar a cabo dicho estudio se tomó una muestra de 1.425 Pymes del estado de Veracruz, en México. El diseño de la muestra fue segmentado dentro de la población de empresas en función de tres criterios: la región, la actividad y el tamaño. La técnica utilizada para recopilar la información fue mediante una encuesta personal con el gerente de cada una de las distintas empresas.

Al finalizar la investigación se obtuvo un resultado claro de que actualmente el grado de implantación por parte de las empresas de los sistemas de costes es escaso. Sólo un 19,2% de las empresas dispone de sistema de costes altamente desarrollado, mientras que, por el contrario, el 24% de las Pymes no dispone de ningún tipo de sistema de costes implantado.

Estos resultados se pueden analizar con mayor detalle en función de las variables antes mencionadas:

- Tamaño: son las empresas de mediano tamaño las que tienen mayor utilización de la contabilidad de costos en comparación con las pequeñas empresas y microempresas.

- Sector: puede variar en función a la actividad desarrollada, pero en este caso se comprobó que eran las empresas que se dedicaban al transporte las que utilizaban mayor contabilidad de coste en contraposición con las empresas manufactureras.

- Antigüedad: son las empresas más maduras las que tienen más desarrollado el sistema de costes.

- Formación del gerente: las empresas que tienen al frente a gerentes universitarios tienen implantados sistemas de costes en mayor proporción que las empresas que no disponen de gerentes universitarios.

- Estructura de la propiedad: las empresas cuya organización no está formada por el seno familiar tienen un mayor grado de implantación que las empresas familiares.

- Estrategia: las empresas que tienen deseos de competir en el mercado son más innovadoras y por ello están más inclinadas a adoptar en mayor intensidad sistemas de contabilidad de costes.

- Posición tecnológica: son las empresas que un nivel tecnológico más potente las que hacen mayor uso de los sistemas de costes.

- Calidad: las empresas que cuentan con certificados de calidad tienen en mayor proporción implantados sistemas de costes en comparación con las que no lo tienen.

Por lo tanto, se puede concluir mencionando que las empresas que tienen un mayor desarrollo del sistema de contabilidad de costos son empresas medianas y maduras, que están gestionadas por gerentes con formación superior universitaria y no están estructuradas en el seno familiar. Así mismo son las empresas más innovadoras que tiene un nivel tecnológico más alto y cuentan con un certificado de calidad.

Además, a través de una fórmula de regresión, se pudo constatar que, cuanto mayor es el grado en el que las empresas utilizan los sistemas de costos, mayor es en rendimiento neto que obtiene la Pyme. Por lo que, se confirma que existe una relación positiva en los resultados.

Un segundo trabajo, realizado por Alberto Álvarez del Campo, presidente de la comisión interamericana de México, persigue como objetivo analizar las barreras que se perciben como obstáculos para que las Pymes familiares puedan instalar sistemas de contabilidad de costos, detectando los beneficios que se obtienen con la adopción y la relación entre el rendimiento obtenido y su grado de utilización con la permanencia y su capacidad para generar utilidades. Para ello, basa su estudio en una muestra de 90 Pymes del sector del comercio en Mexicali, México.

El hecho de introducir nuevos sistemas de costes genera unos beneficios como son la obtención de información exacta acerca de la rentabilidad del producto y conseguir una reducción de los costes, así como de los tiempos y una mayor calidad del producto. Juega un papel importante, puesto que las empresas lo utilizan para hacer frente al entorno competitivo en el que se encuentran.

Sin embargo, existen barreras que tienen cierta importancia a la hora de adoptar modelos y técnicas de contabilidad de costos, como lo son: por un lado, la percepción por parte del personal de contabilidad de que aumenta su cantidad de trabajo, y por otra parte, que las organizaciones no cuentan con especialistas de costos dentro de sus empresas.

El hecho de encontrar un buen sistema de costes apropiado a las necesidades de las empresas no solo obtiene grandes beneficios a nivel económico sino que también logra conseguir una estabilidad dentro del mercado. Por el contrario, si dicho sistema de costes no se aplica adecuadamente no solo conlleva a dejar de obtener beneficios si no que puede llegar a frenar la competitividad, la eficiencia, la productividad y la rentabilidad.

Como resultado del estudio sobre las 90 Pymes, se mostró que solo el 65% de éstas consideran que la contabilidad de costos no es algo prioritario dentro de su actividad y no lo utilizan, y sólo el 35% de las empresas utilizan esta herramienta en el desarrollo de su actividad productiva.

Esto tal vez podría deberse a que, como bien se analiza en el estudio, sólo el 45% de los negocios encuestados conoce los beneficios que proporciona el implantar un sistema de costes, en contraste con el 55% que lo desconoce.

Así mismo, dentro del 45% de las Pymes que respondieron de forma afirmativa a que utilizaban sistemas de costes; el 37% aseguró que su intención inicial era la de reducir desperdicios manifestando una mayor utilidad, mientras que el 33% sólo quería conocer los costes y el 30% restante lo utiliza para el control.
En cuanto a los métodos empleados, el 34% emplea el sistema ABC, cuyo sistema consiste en asignar los costes a las actividades, mientras que los siguientes dos métodos más utilizados son el sistema por órdenes de producción, con un 33%, y el modelo analítico, con otro 33%.

El 31% considera que los beneficios que se obtendrán a largo plazo en la implantación de estos sistemas es la estabilidad de las organizaciones, mientras que, en menor medida, consideran que el beneficio será la permanencia, la rentabilidad, la consolidación, la calidad, la expansión y la actualización.

Dentro de los motivos que llevan al 55% de las Pymes que no han implantado ningún tipo de sistemas de costes es considerar que el proceso de implantación es una operación muy costosa además de la falta de conocimiento de los beneficios que podría conllevar su utilización. A estos motivos podría sumársele la falta de interés por parte de los propietarios de dichas empresas, la pereza y la ausencia de personal cualificado para hacerse cargo.

Otro trabajo llevado a cabo por Roberto Estrada Bárcenas, Domingo García Pérez de Lema y Víctor Gabriel Sánchez Trejo, (2009), en el cual, el objetivo que persiguen es el de relacionar el éxito competitivo con cuatro factores internos de las pequeñas y medianas empresas mediante un estudio empírico.

Para ello, se tomó una muestra de 407 empresas dentro de una base de 62.528 pymes mexicanas a cuyos gerentes se les pasó un cuestionario con el objetivo de obtener la información necesaria para el estudio.

Las variables internas que fueron utilizadas para llevar a cabo este estudio son:

- Recursos Humanos: "*juegan una función estratégica vital en la competitividad de las empresas"* donde el gerente tiene una gran participación dentro de las empresas y algunas hipótesis demuestran que existe cierta relación entre el éxito competitivo de la empresa y la formación profesional y experiencia del gerente.

- Planeación estratégica: la empresa planifica su estrategia como unos métodos de acción para conseguir ser lo más eficiente que pueda y mantenerlo en el tiempo y así conseguir ser competentes en el mercado. Existen estudios que demuestran que un plan estratégico adecuado tiene un efecto positivo en el rendimiento de la empresa.

- Innovación y tecnología: con el paso del tiempo para poder seguir siendo eficiente y no quedarse atrás es necesario realizar innovaciones, tanto de productos y procesos como del desarrollo de las tecnologías. Estos son factores que aportan valor a la empresa y aumentan las posibilidades de seguir en el mercado y aumentar su rendimiento. La relación entre la innovación y el desarrollo tecnológico se ha demostrado que es exitoso, ya que cuanto mejor sea la tecnología mayor será la productividad y mejor la calidad. Al mismo tiempo, cuando mayor sea el nivel de innovación más difícil será que los competidores puedan imitarla aumentando su capacidad competitiva.

- Certificación de calidad: es una herramienta que garantiza que los procesos de fabricación de los productos se llevan a cabo bajo el cumplimiento de unas normas que aseguran la calidad de los productos. Este factor también es muy valorado de cara a la competitividad entre las empresas, por lo que, hay estudios que demuestran que existe una relación positiva entre la posesión de un certificado de calidad de una empresa y su rendimiento.

El resultado que obtuvieron los autores de este estudio es que las empresas que mayor éxito competitivo obtienen junto con un mayor rendimiento, son empresas que tiene una estrategia empresarial, que innovan en sus productos y en sus procesos, así como un mayor nivel tecnológico. Sin embargo, las variables de recursos humanos y certificación de calidad no obtuvieron mayor relevancia.

Siguiendo con la temática, se ha seleccionado otro trabajo realizado por María Rosa López Mejía de la Universidad de Puebla, México, y Salvador Marín Hernández de la Universidad de Murcia, (2007), cuyo objetivo es el de analizar el nivel de implantación de la contabilidad de costes en las empresas de pequeño y mediano tamaño y la utilidad en la gestión de la empresa. Así, para alcanzar este objetivo principal, se establecieron otros objetivos:

- Determinar el número de pymes que tienen implantado un sistema de costes y su nivel de desarrollo.

- Los objetivos perseguidos con la implantación de dicho sistema.

- Estudiar las características de la información que proporciona.

- Conocer los modelos que utilizan.

- Señalar la utilidad que tiene para las pymes.

- Analizar el impacto sobre el rendimiento.

Para ello, diseñaron una muestra de 136 de las empresas más representativas dentro de las pymes industriales de Puebla, México, recopilando la información a través de encuestas personales. Así, como también, la medición de unas variables:

- Antigüedad.
- Estructura de la propiedad.
- Sector.
- Formación del gerente.
- Tamaño.
- Estrategia competitiva.
- Posición tecnológica.
- Sistema de contabilidad de costes.
- Objetivo del sistema de control de gestión.
- Características de la información financiera.
- Integración de los sistemas de contabilidad de costes en el sistema de información contable.
- Responsabilidad del desarrollo del sistema de costes.
- Modelo de contabilidad de costes.
- Utilidad del modelo.
- Rendimiento.

Como consideraciones finales, los autores comprobaron que la mayor parte de las pymes a las que se le realizó la encuesta constan de un sistema de costes aunque muy poco desarrollado. El motivo principal que llevo a su implantación fue principalmente para la toma de decisiones y la obtención de información para la contabilidad financiera, siendo el propio personal contable el que se encarga de desarrollar el sistema de contabilidad de costes, basado básicamente en los costes directos y costes estándar.

De forma paralela, el estudio demostró que existe una relación positiva entre el nivel en el que se utilizan dichos sistemas y el rendimiento de la pyme. Confirmándose la teoría de que la implantación de sistemas de contabilidad de costes es una herramienta relevante para adquirir competitividad en el mercado, así, como para mejorar la gestión dentro de la misma.

La investigación en Contabilidad de Gestión de las últimas décadas sigue mayoritariamente un enfoque práctico de estudio de las innovaciones y aplicaciones de los distintos métodos y herramientas en diferentes contextos organizativos. Es por ello que hemos seleccionado el trabajo "*La contabilidad de gestión en pequeñas y medianas empresas familiares: un análisis de su investigación*." publicado en el X Congreso Internacional de Costos y llevado a cabo por los profesores de la Universidad de Cantabria, Gemma Hernando Moliner y Francisco Javier Martínez García.

En este trabajo, lo que sus autores plantean es si la atención prestada por la Contabilidad de Gestión a las Pymes ha sido suficiente y la investigación llevada a cabo para ello, para así conocer la actualidad de la Contabilidad de Gestión en dichas pymes, y especialmente en las pymes familiares, y las posibles futuras investigaciones que aborden este tema. Justificando los motivos por los que las pymes familiares son el objeto de esta investigación a través de una revisión de enfoques teóricos sobre la contabilidad de gestión en dichas organizaciones.

Dentro de las ventajas por las que se considera que las pequeñas y medianas empresas son objetos idóneos para la investigación sobre contabilidad de gestión es:

- porque al ser de menor dimensión, dispone de menos complejidades a la hora de aportar visibilidad a las cuestiones.

- el estudio de la dinámica de la CG cuando aparece dentro de la empresa por primera vez y ésta empieza a desarrollarse se observa con mayor facilidad en pymes recién creadas.

- y que por el hecho de ser pyme no existen factores que dificulten la investigación como cuando se analizan a grandes empresas.

Las conclusiones a las que finalmente llegaron los autores son que:

- los trabajos de investigación sobre la contabilidad de gestión basados en las pymes siguen siendo esporádicos.

- Aunque la investigación empírica se ha basado siempre en el estudio de casos, en la actualidad se utiliza en igual medida el muestreo estadístico.

- El potencial de las pequeñas y medianas empresas de cara a la investigación de contabilidad de gestión ha sido y sigue estando muy poco explotado.

- Las pymes de carácter familiar en cuestiones de prácticas de CG no han tenido mucha relevancia en los trabajos analizados.

Para finalizar este apartado, podemos concluir a través de esta revisión bibliográfica a cerca de la contabilidad de costes en las pymes, que todos los artículos analizados tienen como colofón final que la implantación de un sistema de información de contabilidad de costes repercute positivamente ya no sólo en el rendimiento de las empresas si no en materia de competitividad y mejora de la capacidad de gestión interna. Que son las empresas de mayor tamaño y edad las que tienen más inclinación a su implantación y que esto se ve favorecido cuando los profesionales que se encargan de la gerencia son personas cualificadas y con alta formación académica y que tienen una estratégica empresarial orientada a la innovación y estabilidad en el mercado.

3. ESTUDIO DE DOS CASOS SOBRE CONTABILIDAD DE COSTES EN PYMES INDUSTRIALES CÁNTABRAS

3.1. INTRODUCCIÓN

En este punto del trabajo se presentan dos experiencias prácticas en materia de contabilidad de costes en dos PYMES industriales de Cantabria.

Para ello, se ha llevado a cabo una búsqueda dentro de las distintas empresas de Cantabria que tengan implantado un sistema de contabilidad de gestión. La idea inicial era encontrar dos empresas que dentro del mismo sector se dedicaran a la misma actividad, o muy parecida, para una mejor comparación pero dadas las dificultades que tuvimos para que las empresas colaborasen proporcionando información (entre otras razones por la importancia estratégica de la información de costes); finalmente, las empresas seleccionadas para este estudio son industriales y llevan a cabo su actividad bajo el pedido de sus clientes pero con actividades distintas.

Asimismo, las dificultades para obtener información de los casos, ha llevado a limitar el ámbito de estudio a la Contabilidad de Costes que según AECA (1990, p. 22) "constituye un subconjunto fundamental de la contabilidad de gestión, de tal manera que una empresa puede tener desarrollada una contabilidad de costes, sin haber implantado una contabilidad de gestión".

En cuanto a la dimensión de las empresas, el criterio que se ha seguido para la clasificación de las empresas por tamaño es el establecido por la Comisión Europea y que se refleja en la figura 3.1.

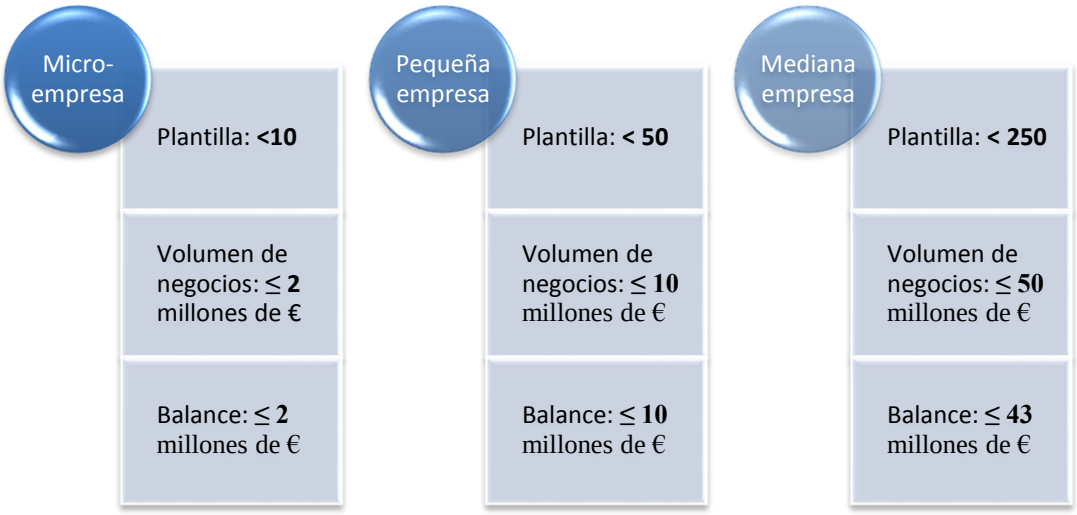

Figura 3.1: Criterio de clasificación del tamaño de las empresas.

Los estudios que se presentan a continuación pertenecen a dos empresas cántabras de pequeño tamaño, ambas industriales.

3.2. METODOLOGÍA EMPLEADA

La metodología empleada para realizar este trabajo es el estudio de dos casos mediante la selección de dos Pymes reales de Cantabria.

Para ello, nos hemos basado en las indicaciones propuestas por Robert K. Yin (1994, 2009) quien tipifica los estudios de casos en función de los objetivos que persigue y el diseño del estudio. Por lo que se refiere a los primeros, propone tres tipos de objetivos: descriptivos, explicativos y exploratorios. De acuerdo con ello, este trabajo se ha de considerar como un estudio descriptivo ya que presenta un informe del caso sin hipótesis previas.

Igualmente, por lo que se refiere al diseño del estudio, Yin distingue cuatro tipos: caso único, caso único – múltiples unidades, caso múltiple – única unidad, caso múltiple – múltiples unidades. Según lo anterior, el diseño elegido en este trabajo es el de caso múltiple – múltiples unidades ya que se van a comparar dos empresas distintas y sus herramientas contables pueden ser diferentes de una empresa a otra.

Para la recogida de los datos necesarios para hacer este estudio se han realizado diversas entrevistas al personal de las empresas, en la primera empresa analizada la persona entrevistada fue directamente con el gerente de la empresa, mientras que en la segunda, previo consentimiento por parte de la dirección, fue respondida por el encargado del departamento administrativo, utilizando para ello una guía (véase Anexo) y se ha buscado información pública en la web de las propias empresas y del sector.

3.3. ESTUDIO DE CASO 1: PYME DEL SECTOR METAL

3.3.1. Características generales de la empresa.

La empresa objeto de estudio en el primer caso, y que denominaremos SAIZ, S. L. se trata de una sociedad limitada del sector de la industria cuya actividad principal es la fabricación de cojinetes, fundición y mecanización de metales antifricción, (2599) "Fabricación de otros productos metálicos n.c.o.p."

Comenzó su actividad en 1926 con la fundación de su primera fábrica de fundición de metal en Sarrebruck y es en 1993 cuando expande su producción al sur de Europa con la adquisición de su fábrica en Cantabria. Durante más de 80 años de innovación se ha convertido "en un innovador fabricante y proveedor de una amplia gama de cojinetes de deslizamiento y elementos de guía de alta calidad para los sectores de maquinaria y bienes de equipo" (Información proporcionada por la página oficial de la empresa).

Según el criterio de clasificación citado de la Comisión Europea deberíamos catalogar esta Pyme como una empresa pequeña ya que según el último balance presentado en el Registro Mercantil en 2014 cuenta con una plantilla entre 25 y 50 trabajadores, 38 trabajadores[2], de los cuales un 95,34% son fijos y un 4,65% eventuales, y un volumen de ventas anual de 3 y 6 millones de €.

En función de estos datos se podría considerar que está situada entre las 350 principales empresas de Cantabria y dentro de las 34.000 primeras dentro del conjunto de empresas de España. Asimismo, dentro del sector al que pertenece, estaría entre las 175 principales por volumen de negocio.

3.3.2. Principales características organizativas.

A continuación se exponen las principales características organizativas de la empresa objeto del caso, entre las cuales, cabe destacar: Producción bajo pedido o por órdenes de fabricación con procesos secuenciales y verticalmente integrada; venta directa a los clientes y estructura organizativa jerarquizada en cuatro niveles y descentralizada.

a) **Organización de la producción.-** La producción que se lleva a cabo está verticalmente integrada, de esta forma se consigue un rendimiento óptimo desde la materia prima hasta el producto final, siendo las series cortas y largas contra stock y contra pedidos. Para llevar a cabo la fundición se emplean las más modernas tecnologías combinadas con la tradición artesanal, en hornos de resistencia e inducción en los que se realizan continuamente análisis espectrales para supervisar la composición química. Finalmente, el mecanizado se lleva a cabo tanto en modernas máquinas CNC (de control numérico), como también en máquinas especiales de fabricación y desarrollo propias. Se trabaja bajo órdenes de fabricación, con procesos secuenciales desde la fundición de los metales hasta su mecanizado y finalmente se realiza un control final sobre ese pedido.

[2] Dato sacado de www.infocif.es

b) La **estructura organizativa** está jerarquizada en cuatro niveles. Una estructura descentralizada ya que se delegan en el resto de los niveles la responsabilidad en cuanto a lo que se refiere a la toma de decisiones que se llevan a cabo. En la cúspide de la empresa se encuentra el ápice estratégico, el gerente, que cuenta a su alrededor con un equipo cualificado de personas que le sirve de refuerzo para las actividades diarias en cuanto a la administración se refiere. El despliegue de responsabilidad continúa hacia el jefe de fabricación quien se encarga de recibir y gestionar los pedidos de los clientes y mandar las ordenes de fabricación. Dentro de cada etapa del proceso de producción se encuentra un jefe de equipo quien coordina a los operarios y solucionar los posibles contratiempos que pudieran surgir en la producción. Finalmente, el último nivel de la estructura se encuentra en el preparador de la maquinaria, quien se encarga del mantenimiento de las mismas para que funcionen a pleno rendimiento.

c) El **estilo de dirección** que lleva a cabo la empresa está muy estructurado, claramente definida en cuatro niveles, liderazgo participativo, buscando que todos los procesos sean eficaces y eficientes. Se delegan responsabilidades en los demás miembros del equipo consiguiendo que aumente la satisfacción en el trabajo y más importante aún, es que ayuda al personal a desarrollar habilidades. Los trabajadores se sienten valiosos dentro de la empresa lo que potencia el compromiso de los mismos. De esta forma, se crean equipos más productivos y comprometidos que no buscan tanto la velocidad y productividad sino más bien la calidad.

d) **La comercialización de los productos.-** La venta de los productos se realiza de forma directa con los clientes; esto es, realizan los pedidos y una vez preparados se les envía, sin ningún tipo de intermediario. Esta venta directa se produce tanto a los clientes nacionales como cuando lo que se realizan son exportaciones.

e) Los **sistemas de información en la empresa**.- Por lo que se refiere a los sistemas de información en la empresa, ésta cuenta con su propio ERP (Enterprise Resource Planning, sistema integrado de información que abarca las distintas áreas y departamentos de la empresa) adaptado a la realidad de la empresa, además de un **sistema de gestión de calidad** según ISO 9001: 2008 que no sólo cubre los productos y servicios sino también todos los procedimientos internos. La política de calidad de la empresa se debe a la satisfacción del cliente por lo que el sistema de calidad es una herramienta importante para obtener productos de calidad a precios competitivos, cumpliendo los plazos de entrega acordados.

f) En cuanto a la **cultura organizativa** (conjunto de creencias, hábitos, costumbres y valores que caracterizan al grupo de personas que trabaja en la empresa) el personal entrevistado declara que dicha cultura está basada en la creación de valor, orientada tanto a los resultados como a las personas, ya que se busca la eficacia, la eficiencia y la optimización de los recursos e intercambio de información.

3.3.3. Análisis descriptivo de la contabilidad de costes

Esta empresa implantó por primera vez un sistema de contabilidad de costes entre los años 1995 y 1996.

La razón que impulsó la implantación fue la necesidad de obtener información para el control operativo y la toma de decisiones operativas.

En este caso no se ha desarrollado un sistema de contabilidad de gestión a partir del sistema de contabilidad de costes.

El sistema diseñado responde a un modelo de coste completo que requiere la clasificación de los costes en costes directos e indirectos. Asimismo, según la perspectiva temporal de los datos de costes inicialmente incorporados se trata de un modelo de costes estándares. El criterio predominante de valoración de salidas de inventarios y tratamiento de la producción en curso es el Coste medio Ponderado.

Se realizan revisiones periódicas del sistema de costes. En particular, se lleva a cabo una revisión de los datos básicos anualmente o en caso de acontecimientos puntuales.

Se realiza una toma de tiempos en producción (horas hombre y horas máquina) a efectos tanto de determinación de los costes de producción de cada producto que periódicamente se calculan; como de los costes de producción de productos nuevos y prototipos.

A su vez, se realiza periódicamente un muestreo del rendimiento analizando las órdenes de fabricación.

Coordinación de la información contable de costes con la financiera: Se llevan a cabo pruebas de plausibilidad de los costes con la contabilidad financiera con una periodicidad mensual.

Se emplean diferentes métodos de determinación de costes, según el objetivo de información requerida. A efectos de control se utiliza un modelo de coste completo estándar si bien para toma de decisiones de producto, mercado/cliente y volumen, se emplea un modelo de coste variable (o direct costing).

Utilidad actual de la herramienta: Actualmente, este sistema está considerado un instrumento valioso para:

- Conocer la realidad de la actividad de la empresa.
- Identificar las prioridades.
- Establecer objetivos.
- Identificar campos de mejora.
- Benchmarking / competitividad

3.4. ESTUDIO DE CASO 2: PYME DEL SECTOR DE LA MADERA Y EL CORCHO

3.4.1. Características generales de la empresa.

La empresa objeto del segundo caso de estudio, y que denominaremos CUEVAS, S. A. se trata de una sociedad anónima dedicada a la industria de la madera, dedicada principalmente al aserrado y explotación forestal.

Empresa familiar fundada en 1940 que durante muchos años se dedicó a fabricar traviesas de ferrocarril y madera para los vagones de mercancías, embalajes y maderas de construcción para las empresas de la comarca. En 1985 se fundó la sociedad anónima y desde la fecha se ha ampliado considerablemente el volumen de negocio.

Según el criterio de clasificación de la Comisión Europea, esta empresa debe considerarse de pequeño tamaño, ya que tiene una plantilla indefinida de menos de 50 trabajadores, aunque en la fábrica trabajan mediante Empresa de Trabajo Temporal (ETT) algo más de 50 trabajadores. Además, su volumen anual de negocio está comprendido entre 3 y 6 millones de euros.

3.4.2. Principales características organizativas.

En este apartado se muestran las principales características organizativas de la empresa objeto de este segundo caso, donde se puede destacar: producción por pedido de clientes, venta directa a los clientes, tanto nacionales como internacionales y una estructura organizativa centrada en la Dirección General de la que cuelgan tres niveles.

a) **Organización de la producción.-** Para el proceso productivo la empresa compra la madera en rollo de pino, principalmente y en el aserradero la transforma en tablas de diferentes medidas. De este proceso de aserrado también se obtienen subproductos como la corteza (al pelar los troncos de los árboles), serrín (de los cortes de las sierras) y astilla (madera sobrante en los cortes que se tritura). También comercializan pallets, de los cuales se crean con tabla aserrada de diferentes medidas y, mediante un proceso automático o manual (dependiendo del modelo de pallet), se crean pallets uniendo las diferentes piezas mediante el clavado de las mismas.

b) **La estructura organizativa** está basada en la Dirección General de la que cuelgan tres departamentos diferentes:

- *Producción*.- Este departamento es el encargado de organizar el proceso productivo según las necesidades de los pedidos que recibe el departamento comercial. También se encarga de reportar a la dirección general las necesidades de inversión en aras de mejorar, innovar y desarrollar todo el proceso productivo de la fábrica.

- *Administración*. Este departamento es el encargado de la gestión de personal, bancos, contabilidad general y analítica, así como de dar apoyo a las necesidades administrativas a los departamentos de producción y comercial.

- *Comercial*. El departamento comercial es el encargado de gestionar los pedidos que realizan los clientes y llevar el seguimiento de los mismos.

Figura 3.2. Estructura organizativa. Fuente: Elaboración propia.

Los tres departamentos están en constante contacto para conseguir un funcionamiento fluido y ágil de la compañía.

La empresa cuenta con la experiencia de tres generaciones para ofrecer una amplia gama de productos de calidad adaptada a las necesidades de los clientes. Como resultado del gran esfuerzo del equipo han conseguido estar presentes en todos los mercados, alcanzando un alto grado de competitividad y capacidad de reacción. En la actualidad, esta sociedad está considerada como puntera dentro de las explotaciones forestales, aserradero, fabricación de embalajes y carpintería industrial.

c) **El estilo de dirección** es muy participativo, buscando innovación y escuchando a todas las personas, que intervienen o rodean a la empresa, para poder mejorar día tras día gracias a las ideas de todos. Estamos hablando de un liderazgo democrático, en el que la toma de decisiones se realiza consultando con los subordinados. De esta forma, se fomenta la participación de los trabajadores consultándoles las decisiones y acciones.

d) **La comercialización de los productos.-** Como ya se ha mencionado anteriormente, la producción se realiza bajo pedido de los clientes. Ésta se vende directamente a los clientes, sin intermediarios, y se lleva a cabo un seguimiento de los mismos, para garantizar la satisfacción de los clientes. El 95% de los pedidos que se producen son nacionales, aunque también se realizan exportaciones a países no pertenecientes a la unión europea.

e) **Sistema de información.-** En cuanto a los sistemas de información de la empresa, en este momento está renovando su sistema de control instalando un nuevo ERP de amplio reconocimiento mundial. Se trata de “Microsoft Dynamics Navision”, un gran sistema informático global que permite un mejor y más exhaustivo control de todas las áreas diferentes de la compañía, así como una integración total de todos los departamentos dentro del mismo ERP. A su vez, cuenta con un **certificado de calidad** según la ISO 9002 aserrado de madera, construcciones de pallets y embalajes de madera emitida por Bureau Veritas. Tiene implantado un sistema de aseguramiento de la calidad, según norma ISO-EN-UNE 9000, desde el año 1996. También está adherida a la certificación PEFC, a través del mecanismo de cadena de custodia de los productos forestales. Con esta certificación se demuestra que la madera y otros productos forestales que se utilizan por la empresa proceden de bosques gestionados de acuerdo a criterios de sostenibilidad.

f) En los que se refiere a la **cultura organizativa**, solo cabe mencionar que se encuentra en coherencia con la estrategia de la empresa.

3.4.3. Análisis descriptivo de la contabilidad de costes

El sistema de contabilidad de costes de esta empresa se implantó por primera vez en el año 1988.

La principal razón para su implantación fue que el volumen de negocio obligaba a empezar a controlar los costes para conocer mejor los márgenes de los productos que se comercializaban. Gracias a la implantación de ese sistema de control de costes, la compañía empezó a comprender cuales eran las partes a mejorar en todo su sistema productivo debido a su elevado porcentaje en el coste de los productos finales. Todo ello ha provocado que la empresa haya innovado en sus sistemas de producción, minorando los costes y consiguiendo de esa manera ser más eficiente y competitiva.

El sistema de contabilidad de gestión de la empresa está formado únicamente por su sistema de contabilidad de costes. Esta sociedad realiza una contabilidad de gestión basada en el exhaustivo control de sus costes.

El sistema de contabilidad de costes responde a un modelo de coste variable (o Direct Costing) que analiza periódicamente para el seguimiento y control de los costes variables. Dicho análisis de los costes variables permite observar la evolución de los mismos en periodos mensuales y realizando análisis de la evolución de los costes y beneficios en periodos trimestrales.

Los costes se determinan y analizan por productos (los productos son los objetivos finales y principales de los costes) con el objeto de conocer cuáles son los productos que más recursos consumen y cuáles son los que más márgenes de beneficio proporcionan. Esto es, a efectos de análisis de las rentabilidades relativas de los productos mediante los márgenes brutos o márgenes de contribución.

Las revisiones que se llevan a cabo del sistema de costes son constantes, siendo cada vez más minucioso y controlando cada vez procesos más pequeños de forma individualizada, pudiendo así cada vez ser más conocedores de cada paso en el proceso productivo.

3.5 Análisis comparativo.

El análisis que se ha llevado a cabo ha sido de dos Pymes consideradas de pequeño tamaño en función de los criterios de la Comisión Europea, ambas industriales pero dedicadas a distintos sectores.

Aunque las dos son pequeñas empresas se puede apreciar que una es mayor que la otra ya que una no sólo cuenta con la fábrica de Cantabria, sino que además hay otras fábricas dentro de la Unión Europea, mientras que la otra sólo tiene su fábrica dentro de la comunidad autónoma.

En cuanto a la estructura organizativa, al tratarse de dos empresas pequeñas ambas están jerarquizadas pero de forma diferente. En el « *Caso 1* » hay cuatro niveles jerárquicos pero la estructura está, aunque muy estructurada, más descentralizada ya que prima la delegación de responsabilidades. En el « *Caso 2* » la estructura se basa en la Dirección General, de la que penden tres niveles. Si bien cabe mencionar que pese a sus diferencias ambas emplean un liderazgo participativo y democrático buscando la eficiencia y eficacia con las aportaciones de los miembros de la empresa.

Ambas empresas realizan su producción bajo los pedidos de sus clientes, a través de una venta directa.

Por lo que se refiere a los sistemas de información, ambas empresas poseen tanto sistemas de gestión de calidad como ERPs. En el « *Caso 1* » la empresa cuenta con un certificado de calidad ISO: 9001 que no solo cubre a los productos y servicios sino que también los procesos internos. Así mismo, tiene implantado un ERP diseñado a medida que se basa en la realidad de la empresa. En el « *Caso 2* » el certificado de calidad es propio de su sector, ISO: 9002 aserrado de madera, construcciones de pallets y embalajes de madera, junto con un certificado PEFC que garantiza que la materia prima (la madera) proviene de bosques gestionados de forma que garantice su sostenibilidad. En este caso, al ser de menor tamaño que la empresa del caso anterior no dispone de un ERP propio, sino del “Microsoft Dynamics Navision”.

En cuanto al sistema de costes, y por el mismo motivo de tamaño, las dos empresas tienen distintos modelos. En el « *Caso 1* » la empresa implantó su sistema de costes entre 1995 y 1996 debido a la necesidad de información para la toma de decisiones con el fin de rentabilizar sus procesos productivos, aumentando la eficiencia y reduciendo los costes. El modelo que tiene implantado es un modelo de coste completo estándar, para el control, y un modelo de coste variable para las decisiones de producción. En el « *Caso 2* » simplemente se basa en un control de los costes, implantado en 1988 por el aumento del volumen del negocio que hizo necesario tomar estas medidas. El control de los costes se lleva a cabo a través de un modelo de coste variable para observar su evolución y los beneficios.

	CASO 1	CASO 2
Características organizativas	- Cuatro niveles jerárquicos. - Estructura descentralizada, delegación responsabilidades. - Estilo dirección estructurada. - Liderazgo participativo. - Venta directa a clientes. - Producción bajo pedido u órdenes de producción verticalmente integrada. - ERP propio. - ISO: 9001 - Cultura basada en la creación de valor.	- Estructura centrada en la Dirección de la que cuelgan tres niveles. - Liderazgo democrático. - Venta directa a clientes. - Producción bajo pedido de los clientes. - ISO: 9002. - Certificación PEFC - ERP "Microsoft Dynamiscs Navision" - Cultura en coherencia con la estrategia.
Características de la CC	- Implantación 1995 - Necesidad de obtener información. - Modelo coste completo estándar a efecto de control. - Modelo coste variable para toma de decisiones de producción. - Utilización costes directos e indirectos. - Valoración salidas inventario: CMP - Revisiones anuales. - Toma de tiempos de producción. - Muestreo periódico del rendimiento. - Coordinación con información financiera.	- Implantación 1988 - Debido al aumento del volumen del negocio. - Exhaustivo control de costes. - Modelo de costes variables. - Revisiones periódicas.
	Empresa estructurada con una alta delegación de la responsabilidad buscando la creación de valor y eficiencia a través de la participación del personal.- Debido a la necesidad de información para la toma de decisiones utiliza un sistema de contabilidad de costes basado en el modelo de coste completo (full costing) estándar a efectos de control y un sistema de coste variable para tomar determinadas decisiones de producción.	Estructura centrada en la Dirección con tres subniveles basada en un liderazgo democrático. Debido al gran aumento del volumen de negocio implanta un sistema de costes basado en el control exhaustivo de los costes mediante un modelo de costes variables (direct costing).

4. CONCLUSIONES

De acuerdo con el objetivo de este trabajo, señalado en la introducción del mismo, las principales conclusiones a las que hemos llegado son las siguientes:

En primer lugar, el arranque de la contabilidad de costes en ambas empresas analizadas parece ser la necesidad de información de costes y márgenes para la toma de decisiones en el ámbito productivo.

En segundo lugar, parece que la dimensión de la empresa, mayor en un caso que en otro, influye favorablemente en el diseño de un sistema de información para la gestión específico para la empresa frente a la opción de implantar un paquete informático estándar. Esto es, en la implantación de un sistema ERP propio frente a la opción de implantar y adaptar un paquete estándar como "Microsoft Dynamiscs Navision".

En tercer lugar, el tamaño de la empresa parece influir igualmente en un mayor desarrollo de la contabilidad de costes de la empresa, diseñando varios modelos de costes con una base de datos común. Los distintos modelos de costes permiten responder a un mayor número de objetivos por parte de la contabilidad de costes.

Por último, a la vista de las empresas estudiadas no parece que exista relación entre el tipo de producción (en ambos casos es bajo pedido) y el modelo de formación de costes prioritario (coste completo en un caso y coste variable simplificado en el otro caso).

5. BIBLIOGRAFIA

GARCÍA PÉREZ DE LEMA DOMINGO, MARIN HERNANDEZ SALVADOR, MARTINEZ GARCIA FRANCISCO JAVIER (2006): “Contabilidad de costos y rentabilidad en la Pyme”.

ALVAREZ DEL CAMPO, ALBERTO (2014): “La Contabilidad de Costos en las Pymes Familiares como factor para garantizar su estabilidad y permanencia”.

ESTRADA BARCENAS ROBERTO, GARCIA PEREZ DE LEMA DOMINGO, SANCHEZ TREJO VICTOR G. (2009): “Factores determinantes del éxito competitivo en la Pyme: Estudio Empírico en México”.

LOPEZ MEJIA M. ROSA, MARIN HERNANDEZ SALVADOR (2007): “Contabilidad de Costes: Grado de implantación y su rentabilidad en la Pyme”.

HERNANDO MOLINER GEMMA, MARTINEZ GARCIA FRANCISCO JAVIER (2007): “La contabilidad de gestión en pequeñas y medianas empresas familiares: un análisis de su investigación”. X Congreso Internacional de Costos

MALLO CARLOS, KAPLAN ROBERT S., MELJEM SYLVIA, GIMENEZ CARLOS (2000): “Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión”.

ROJO RAMIREZ, ALFONSO A. (2001): “Sistema contable y nuevas necesidades de información”.

HERNANDO MOLINER, G (2005): “Contabilidad de Costes: Determinación, análisis y control”.

SOMOHANO RODRIGUEZ, FRANCISCO MANUEL: “Apuntes de contabilidad de gestión”.

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

AECA (Asociación Española de Contabilidad y administración de Empresas) (1990): Documento 1 de Principios de Contabilidad de Gestión. “El marco de la Contabilidad de Gestión”.

AECA (Asociación Española de Contabilidad y administración de Empresas) : Documento 4 de Principios de Contabilidad de Gestión. “El proceso presupuestario en la empresa”.

AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) (2001): Documento 23 de Principios de la Contabilidad de Gestión. “Gestión Estratégica de Costes”.

INFOCIF. [Sitio Web]. Disponible en: www.infocif.es

ANEXO: ENTREVISTA – Guía del cuestionario

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 gestión:

1. ¿Qué técnicas de contabilidad de gestión comprende su sistema de contabilidad de gestión: Costes, Presupuestos o Indicadores?
   1.1. En el caso de que se base en Costes:
      - ¿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.
   1.2. En el caso de que se base en Presupuestos:
      - ¿Qué tipo de presupuestos sigue, diferenciados o globales? En el caso de que sea diferenciados me gustaría conocer si se encuentra conectado con los costes.
      - ¿Para qué lo utiliza?
      - Periodicidad de la información.
   1.3. En el caso de que se base en Indicadores:
      - ¿Qué tipo de indicadores emplea?
      - ¿Realiza cuadro de mando integral?
      - ¿Para qué lo utiliza?
      - Periodicidad de la información.
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?