

MÉTODO DE DIAGNÓSTICO PARA DETERMINAR EL SISTEMA DE COSTES EN UNA PYME. UN CASO DE ESTUDIO

Martha Ríos Manríquez
Universidad de Guanajuato (México)

RESUMEN:

Para todo tipo de empresa es sumamente importante allegarse de herramientas que le proporcionen información relevante para tomar decisiones sobre su desempeño presente y futuro en temas como control de costes de productos o servicios, fijación de precios, programación de la producción, creación de estrategias, presupuestos, y análisis de rentabilidad entre otros. Por ello la administración debe elegir el sistema de costes que se adapte a las características particulares de la empresa. Este estudio se justifica en que las pequeñas y medianas empresas (Pyme) requieren de un sistema de costes que satisfaga sus necesidades de información, por lo cual el objetivo de este estudio es realizar un análisis de una problemática en particular de una pequeña industria de empaques de cartón en México.

Esta investigación corresponde a un estudio de caso, que se ubica entre las metodologías de carácter científico de investigación (Stoeker, 1991; Hamel, 1992, 1993; y Platt, 1993). Proponiendo un método de diagnóstico para determinar el sistema de costeo idóneo para una Pyme en cinco etapas: Aplicación del cuestionario de diagnóstico; análisis y evaluación; conocimiento de la empresa; análisis de los sistemas de costeo y elección del sistema de costes idóneo que le puedan servir al empresario para crear estrategias y mejorar su competitividad.

Los resultados determinan en este caso de estudio, la necesidad de cambiar el sistema de costos históricos por el sistema de costos conjuntos para determinar el costo unitario de los productos y subproductos que fabrica la empresa y el sistema variable para tomar decisiones, como fijar el precio de sus productos y subproductos, determinar el punto de equilibrio, evaluar la aceptación y rechazo de pedidos, entre otras decisiones.

PALABRAS CLAVES: Sistemas de costeo; Pequeñas y medianas empresas; Método de diagnóstico.

ABSTRACT

It is extremely important for all type of enterprise to gather enough tools to provide relevant information for the decision making of their present and future performance, especially in areas such as costing of products or services, pricing strategies, production planning, strategy creation, budgeting and profitability analysis. This is the reason why management must choose the best costing system solution to fit the specific needs of the company. This study is justified since the Small and Medium Enterprises (SMEs) require a costing system that fit their needs of information, therefore, the purpose of this paper is to analyze the specific problems of a small cardboard packing industry in Mexico.

This research corresponds to a study case that is placed among the scientific research methodologies (Stoeker, 1991; Hamel, 1992, 1993; and Platt, 1993). Proposing a diagnosis method to determine the best costing system for a SME in 5 different stages: survey administration, evaluation and analysis, enterprise knowledge, costing systems analysis; and choosing of the best costing system that will help the business owner to create strategies and improve their competitiveness.

The results show, in this study case, the need to change the historical costing system method used for the joint costing system to determine the unitary cost of the products and subproducts elaborated by the enterprise. And also the variable system in order to make decisions such as pricing strategies for their products and subproducts, determining the break-even point, evaluating the acceptance and rejections of orders, among other decisions.

KEY WORDS: Costing systems; Small and Medium Enterprises; Diagnosis method.

1. INTRODUCCIÓN

Las empresas se enfrentan a escenarios cada vez más inestables y competitivos, requiriendo información oportuna para tomar decisiones sobre el desempeño presente y futuro en temas como la diversificación de productos o expansión a otros mercados geográficos, que les permita ser competitivos.

Una herramienta que proporciona información para la toma de decisiones son los sistemas de costes. Por ello la administración debe elegir el sistema que se adapte a las características particulares de la empresa, el cual debe proporcionar información necesaria para planear presupuestos, control de costes de los productos, fijación de precios, apoyar en la creación de estrategias, programación de la producción, y análisis de rentabilidad entre otros. Siendo más fácil para las grandes empresas implantar el o los sistemas necesarios por poseer los recursos técnicos, humanos y financieros suficientes para su establecimiento en la organización, contrario a las pequeñas y medianas empresas donde precisamente carecen de tales recursos, pero con la necesidad imperante de un sistema de costes que les permita un crecimiento sostenido.

Este trabajo se justifica en que las pequeñas y medianas empresas requieren de un sistema de costes que satisfaga sus necesidades de información, y esta investigación pretende ofrecer un método de diagnóstico para determinar el o los sistemas de costes idóneo que debe implantar una Pyme, que le apoye a determinar el costo unitario del producto o servicio; fijar el precio de venta; administrar los costos, presupuestos, análisis de rentabilidad de los clientes, análisis de márgenes de contribución, satisfacer las necesidades de sus clientes y ofrecer un servicio comprometido, permitiendo desarrollar alianzas a largo plazo con sus clientes y proveedores.

El objetivo general de este estudio es realizar un análisis de una problemática en particular de una pequeña industria de empaques de cartón, proporcionando un diagnóstico para determinar el sistema de costes idóneo que le puedan servir al empresario para crear estrategias con la información del sistema o sistemas elegidos, que puedan ser útil para mejorar su competitividad.

Este trabajo está estructurado en cinco secciones, después de la introducción, se presenta el marco teórico sobre el que se sustenta esta investigación, seguido de la metodología para realizar el diagnóstico para determinar el sistema de costes idóneo, en la cuarta sección se expone el análisis de los resultados y por último las principales conclusiones así como las limitantes de este estudio.

2. MARCO TEÓRICO

2.1. Importancia de las Pymes y el sistema de costeo

La importancia de las pymes se sustenta en el hecho de que constituyen un motor para el crecimiento de cualquier país, en México de acuerdo con INEGI, Las micro, pequeñas y medianas empresas (Mipymes) representan 99.8% del total de unidades económicas, generando el 72% de empleo, con una participación del 52% del PIB en México. Las PYMES representan el 4.6% del total de Mipymes, con una producción bruta total del 20.7% y el 32.9% del personal ocupado (INEGI, 2009).

Las Pymes se enfrentan a muchos problemas para desarrollarse y ser competitivas, como la falta de personal cualificado, la escasez de recursos económicos y técnicos, así como la disyuntiva de elegir metodologías que le apoyen con información oportuna para tomar decisiones asertivas en todas las áreas operativas de la empresa. A este respecto, una de las áreas neurálgicas es el área de costeo, pues el empresario debe contar con un sistema que le proporcione información que satisfaga tres funciones principales: *“Valoración de inventarios y cuantificación del coste de las mercancías vendidas para la elaboración de las cuentas anuales; cálculo de los costes de las actividades, productos y clientes; y proporcionar feedback a los directivos y empleados respecto a la eficiencia de los procesos”* (Kaplan y Cooper, 1999), para obtener ventajas competitivas y conseguir el liderazgo en costes (Porter, 1994).

Sin embargo las metodologías de los sistemas de costeo no están lo suficientemente difundidas en las Pymes (Chendall y Langfield, 1998) y por tanto no están obteniendo ventajas competitivas por la falta de información relevante y oportuna derivadas de un sistema de costes adecuado (Kaplan y Cooper, 1999).

2.2. Sistemas de costeo

La contabilidad de costes se define como un sistema que emplea técnicas y procedimientos para medir y controlar los costes (Horngren y Sundem y Selto, 1994; Del Río, 2000; Backer, Jacobsen y Ramírez, 1983; IMCP, 1981:12).

Existen diversas metodologías para obtener el coste del producto o servicio, motivo por el cual el empresario debe de elegir el sistema de costes que le proporcione información que le permita elaborar estrategias para lograr sus objetivos, obtener de manera correcta la rentabilidad y alcanzar una posición competitiva (Ríos, 2011).

Los sistemas de costes deben de proporcionar información para diseñar productos y servicios; detectar mejorar continuas o reingenierías; guiar decisiones de inversión, fijación de precios; elección de proveedores; negociar con clientes, precio, características, calidad, condiciones de entrega y servicios de productos; estructurar procesos eficientes, eficaces de distribución y servicio para segmentos objetivo de mercado y de clientes (Kaplan y Cooper, 1990:13).

Los sistemas de costeo se pueden clasificar en: a) Sistemas de costeo tradicionales y b) nuevas tendencias de gestión.

- 1) Sistemas de costes tradicionales, son herramientas para determinar los costes de manufactura (Gómez-Galvarriato, 1999:151), clasificados de acuerdo a: los elementos incluidos en el costo unitario: absorbentes y variables; por la técnica de valuación de las operaciones productivas: históricos y predeterminados (a su vez se clasifican en estimados y estándar). Y por el control de las operaciones productivas: órdenes, por procesos y sus derivaciones: clases y operaciones (Rocha y González, 1974:6; IMCP, 1981: 17-31 y Del

Río, 2007:II41-44) y en Costeo Variable, como una herramienta para tomar decisiones internas (Ortega, 2007, Del Río, 2007).

- 2) Nuevas tendencias de gestión. Son herramientas de medición y control de los costes cuyo propósito es apoyar a las organizaciones a obtener ventajas competitivas como el sistema de costes basados en actividades (Kaplan y Cooper, 1999). Además de otras metodologías como (Ríos, 2011:46-47):
 - a) *Metodologías que mejoran la valoración de inventarios y sus sistemas de producción y del producto: Justo a Tiempo (Just In Time); Nivelación del recargo contable (Back Flush Accounting); Costo del ciclo de vida (Life Cycle Costing); y Teoría de Restricciones (Throughput Accounting o Toc Throughput).*
 - b) *Nuevas metodologías de control y racionalización de costes materializados en herramientas de apoyo a la administración: Reingeniería (Reengineering); Calidad total (Total Quality); Costo objetivo (Target Costing); Cadena de valor (Value Chain); Administración basada en actividades (Activity Based Management); Teoría de los grupos de interés (The Stakeholders Theory); Cuadro de mando (Balanced Scorecard); Capital Intelectual (Intellectual Capital); Gestión del conocimiento (Knowledge Management); y Costo Integral conjunto*
 - c) *Metodologías que ayudan a mantener con éxito los sistemas anteriores; Mejora continua (Continual Improvement); Comparación con las mejores prácticas de negocios (Benchmarking); y Retroalimentación (Feedback).*

Son diversos los sistemas de costes que están al servicio de las empresas, por ello los encargados antes de elegir cualquier sistema de costes deben conocer las características de cada uno de ellos para determinar cuál es el adecuado para la empresa, dependiendo de sus necesidades. Para este trabajo de investigación únicamente se consideraron las características de los sistemas de costeo absorbente, variables, costos basados en actividades y costes conjuntos (ver Tabla 1), precisamente porque una de las principales carencias de las Pymes son los recursos económicos y se considera que otro tipo de nuevas tendencias estarían fuera de su presupuesto.

Tabla 1. Características de los sistemas de costes

| SISTEMA DE COSTEO ABSORBENTE | | | SISTEMA DE COSTEO VARIABLE | SISTEMA DE COSTOS BASADOS EN ACTIVIDADES | COSTES CONJUNTOS |
|--|--|---|--|---|---|
| HISTÓRICO | ESTIMADO | ESTÁNDAR | | | |
| Se obtiene el costo del producto o servicio al final del periodo. | Se realiza una apreciación del costo del producto en base a la experiencia del personal y de ejercicios anteriores de la empresa . | Se obtiene el coste en base a lo que "debe" costar un producto o servicio. | Es un sistema que apoya con información para usuarios internos en el proceso de toma de decisiones. | El costo del producto o servicio es en base actividades. | El costo del producto se determina conforme se van incurriendo los elementos del costo en los procesos, donde son acumulados antes de llegar al punto de separación (productos y subproductos). |
| Se obtienen costes reales de los productos, por áreas o cuenta de gasto. | Se realizan ajustes sobre las variaciones obtenidas, después de la comparación con los costes reales. Una característica es que siempre se ajusta al costo real | El costo del producto o servicio se hace en base a los costes directos e indirectos presupuestados. | Los costes los clasifica en costes fijos y variables, asignando al producto únicamente los costes variables. | Los costes directos (materia prima y mano de obra directa) se envían a los objetos de costes de manera directa, mientras que los indirectos se reorganizan en inductores de costes adecuados. | Los costes fijos y variables se identifican plenamente en el momento de realización. |

| | | | | | |
|--|--|---|---|---|--|
| Se acumulan los elementos del costo (materia prima, mano de obra y gastos indirectos), conforme van incurriendo. | El costo estimado indica lo que "puede" costar un producto o servicio. | Este sistema se percibe como una medida de eficiencia. | Los costes fijos se consideran gastos del ejercicio. | Identifica y asigna costes a actividades específicas en la obtención productos y servicios. | Esta metodología se recomienda para producciones en serie o en masa y por ordenes de producción. |
| Este sistema sirve de base para comparar y realizar ajustes por variaciones o desviaciones. | Se obtienen antes de iniciar la fabricación del producto. | Se determina el costo del producto antes de que se inicie el proceso de fabricación. | Permite planear utilidades a corto plazo. | Analiza la rentabilidad, eficiencia y control de costes. | Considera un factor de prorrateo para los gastos indirectos. |
| Proporciona estados financieros para usuarios externos. | Se basa en cálculos predeterminados sobre estadísticas anteriores. | Apoya en la planeación de las operaciones. | Ayuda a fijar precios de venta con anticipación | En su implantación hay que realizar un diccionario de actividades. | Permite determinar mermas y asignarles un costo. |
| Es un sistema con muy poca inversión, pero que no es útil para tomar decisiones | Indica que ayuda a fijar precios de venta con anticipación | Contribuye a mejorar los aspectos operativos de la empresa. | Es útil para obtener el punto de equilibrio y elección de diversas alternativas | Es una metodología actual de costes que considera medidas financieras y no financieras | Proporciona información para establecer normas y políticas de operación. |
| | Apoya en las funciones de compra, producción y distribución | Ayudan a fijar precios de venta con anticipación. | Permite fijar el precio de los productos o servicios. | Es una metodología de valoración objetiva de imputación de costes. | Indica que puede apoyar en la estandarización de los procesos productivos. |
| | Indica que Apoya en la toma de decisiones. | Ayuda a la reducción de los costes de producción y facilitan la gestión contable y disminuyen el costo operativo. | La implantación del sistema es más caro, pero administrativamente más económico y Ayuda a tomar decisiones. | Se puede determinar actividades que generan o no valor al producto o servicio. | Indica que no es necesario realizar ajustes después de terminado el periodo. |
| | Es un sistema con muy poca inversión, pero por estar basada en estimaciones es muy riesgosa para tomar decisiones. | Es un sistema con mediana inversión, pero y puede apoyar a la tomar decisiones. | | Es un sistema de gestión que implica una inversión costosa. | Es un sistema que implica una inversión costosa. |
| | | | | La información que proporciona es considerada como confiable para tomar decisiones. | Promueve que la información proporcionada en los estados financieros es más confiable que otros sistemas de costes para la toma de decisiones. |

Fuente: Elaboración propia en base a la literatura.

3. METODOLOGÍA

3.1. Diseño de la investigación

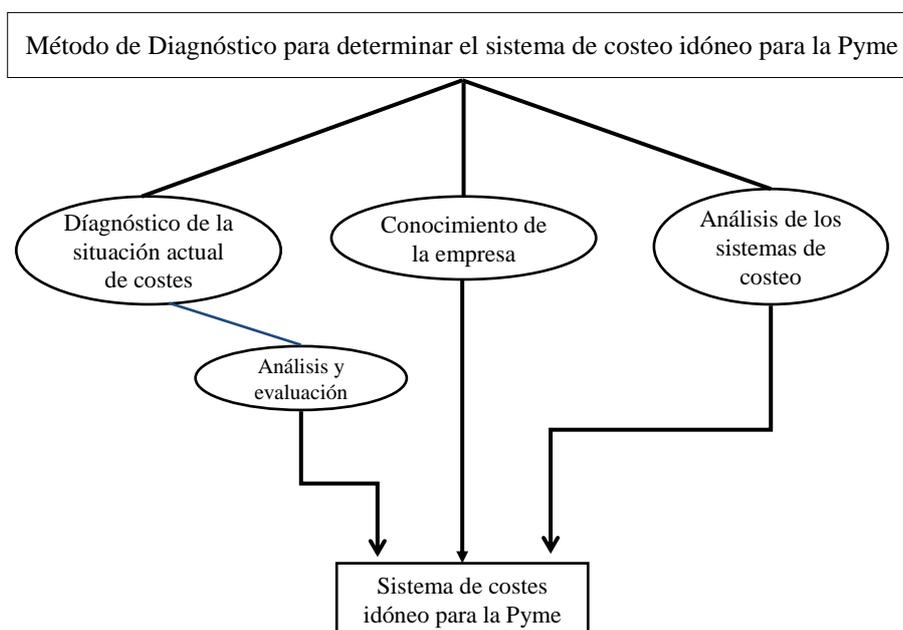
La metodología de esta investigación corresponde a un estudio de caso (se ubica entre las metodologías de carácter científico de investigación (Stoeker, 1991; Hamel, 1992, 1993; y Platt, 1993), con la finalidad de profundizar sobre la necesidad de la pyme de implantar un sistema de costes adecuado a sus necesidades de información.

El estudio de caso se puede definir como el análisis de la “*particularidad y de la complejidad de un caso singular, para llegar a comprender su actividad en circunstancias importantes*” (Stake, 2005:11). O como “*Una investigación empírica que estudia un fenómeno contemporáneo dentro de su contexto de la vida real (...) Una investigación de estudio de caso trata exitosamente con una situación técnicamente distintiva en la cual hay muchas más variables de interés que datos observacionales; y, como resultado, se basa en múltiples fuentes de evidencia, con datos que deben converger en un estilo de triangulación; y, también como resultado, se beneficia del desarrollo previo de proposiciones teóricas que guían la recolección y el análisis de datos*” (Yin 1994, p. 13).

3.2. Método de diagnóstico

Se propone el siguiente método de diagnóstico en 5 etapas (ver Figura 1):

Figura 1. Método de Diagnóstico para determinar el sistema de costeo idóneo para una Pyme



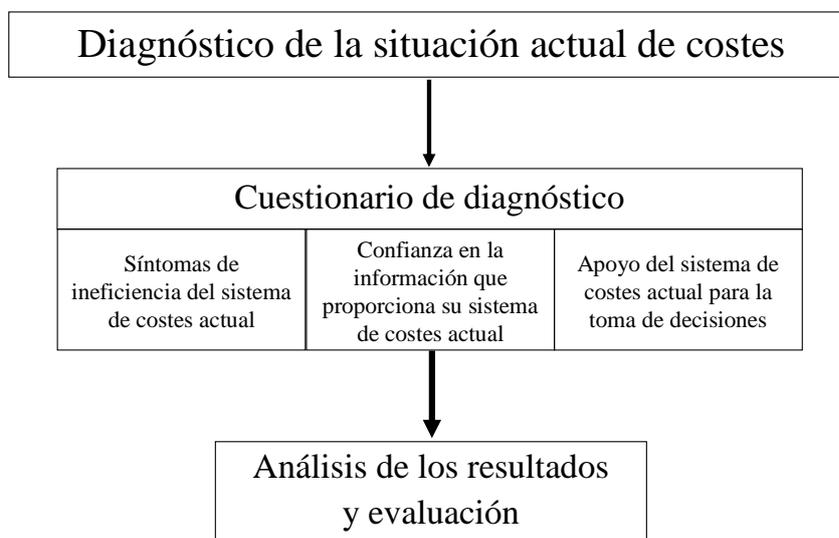
Fuente: Elaboración propia

Primer etapa: Diagnóstico de la situación actual de costes. Se aplica el cuestionario de diagnóstico al dueño o gerente general de la empresa.

Segunda etapa: Análisis y evaluación de los resultados obtenidos en el cuestionario de diagnóstico. En esta etapa se analiza y evalúan los resultados obtenidos con apoyo de la escala Likert, con una puntuación mínima de 19 puntos y una máxima de 95 puntos (a mayor puntuación, mayor necesidad de un cambio del sistema de costos actual de la empresa). Clasificada las respuestas por secciones: sección I, síntomas de ineficiencia de costes actual la empresa con 50 puntos; segunda sección, confianza en la información que proporciona el sistema de costos actual con 30 puntos. Por

último en la tercera sección, apoyo del sistema de costos actual para la toma de decisiones, con 15 puntos (ver Figura 2).

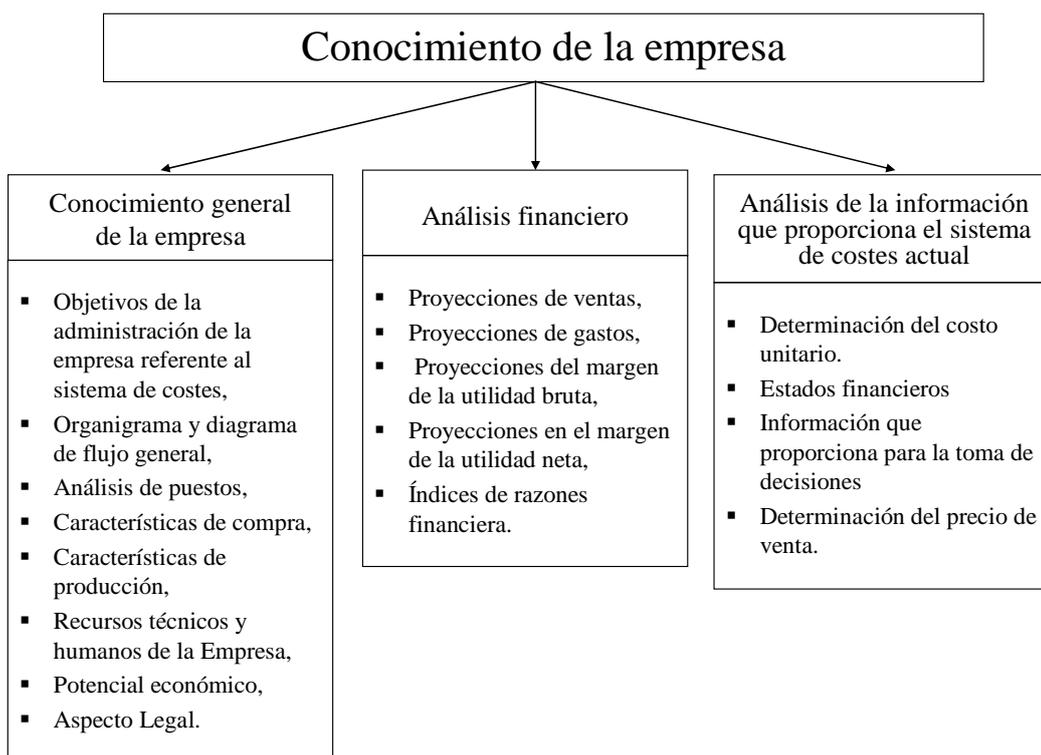
Figura 2. Diagnóstico de la situación actual de costes



Fuente: Elaboración propia

Tercera etapa: Conocimiento de la empresa. Se solicitar información a la empresa respecto al sistema de costes actual, análisis financiero, así como la siguiente información: Objetivos que busca la administración, organigrama, análisis de puestos, características de compra, características de producción, recursos técnicos, recursos humanos, potencial económico y aspecto legal (ver la Figura 3).

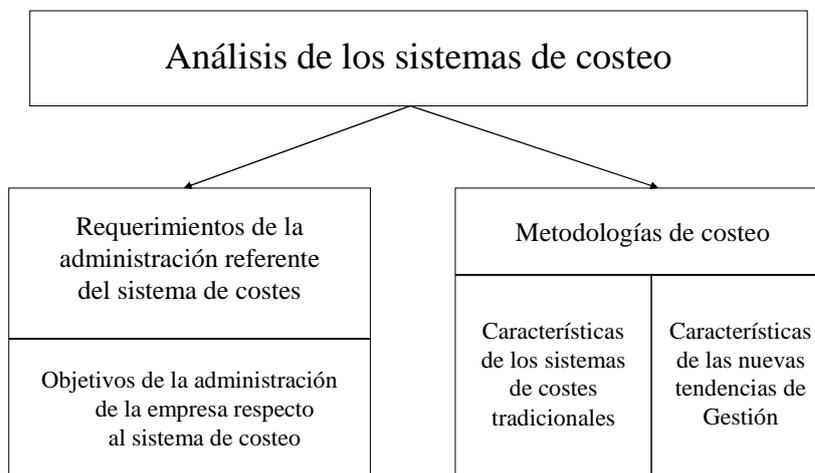
Figura 3. Conocimiento de la empresa



Fuente: Elaboración propia

Cuarta etapa: Análisis de los sistemas de costeo. En esta etapa se realiza un análisis de los sistemas de costeo al servicio de la empresa, a fin de establecer la propuesta de un sistema de costes adecuado a las necesidades de la Pyme. Se realiza en dos partes, en la primera se indaga sobre los requerimientos de la administración referente del sistema de costes, posteriormente se realiza un análisis de las características tanto de los sistemas de costes tradicionales como de las nuevas tendencias de gestión (ver Figura 4).

Figura 4. Análisis de los sistemas de costeo



Fuente: Elaboración propia

Quinta etapa: Sistema de costes idóneo para la pyme. En base a todas etapas se realiza la propuesta de un sistema de costes adecuado a las necesidades de la pyme (ver figura 1).

El estudio de caso esta estructurado en: Antecedentes, objetivo, justificación, criterio de selección, instrumentos de recolección de datos, análisis del estudio de caso y elaboración del reporte del estudio de caso.

3.2. Antecedentes

La administración de la pequeña industria de empaques de cartón, considera que la información obtenida de su sistema de costes históricos no es oportuna para la toma de decisiones detectando deficiencias y distorsiones. Necesitando un sistema que proporcione información mensual para establecer estrategias competitivas, apoye al negocio a controlar el costo de sus inventarios, optimizar el aprovechamiento de las materias primas, conocer los gastos incurridos en la elaboración de los distintos empaques de cartón, obtener el costo unitario antes de realizar la producción, a fin de establecer el precio justo y competitivo de sus productos desde el momento de la cotización, con el objetivo de disminuir pérdidas e incrementar la utilidad, y así obtener ventaja sobre sus competidores.

3.3. Objetivo

El objetivo general de este estudio es realizar un análisis de una problemática particular en una pequeñas industria de empaques de cartón, proporcionando un diagnóstico para determinar el sistema de costes idóneo que le puedan servir al empresario para crear estrategias con la información generada mediante el sistema elegido.

3.4. Justificación

Este trabajo se justifica en que las micro, pequeñas y medianas empresas requieren de sistemas de costes que satisfaga sus necesidades de información, y esta investigación pretende ofrecer un método de diagnóstico para determinar el sistema de costes idóneo para una Pyme.

3.5. Criterio de selección

Se selecciono a la empresa sobre la base de datos del Sistema Empresarial Mexicano (SIEM, 2012), bajo cuatro supuestos en dos fases. El primero: 1) Ser una pequeña empresa (considerada pequeña por tener entre 11 a 50 empleados de acuerdo a lo establecido por DOF, 2009); 2) Disponer de correo electrónico y teléfono. Y en la segunda fase: 3) Qué la empresa tuviera la necesidad de apoyo en el área de costes; y 4) la aceptación a participar en el proyecto, con información verídica y actualizada de la situación que guarda su empresa.

En la primera fase de la selección se determino una población de 271 pequeñas empresas a las cuales se les envió invitación, respondiendo solo 16, a las cuales se les contacto por teléfono y se propuso participar en el diagnóstico y la aceptación a participar en la investigación, bajo los supuestos de la segunda fase de selección, eligiendo el caso de la pequeña industria de empaques de cartón corrugado, por considerar que esta pertenece a un sector importante en México, por ser *“el segundo mercado latinoamericano, con un 28% del total en tonelaje, ranking que lidera Brasil con un 37%”*. Este sector se considera que tendrá un crecimiento importante, de acuerdo con Torrejón (2014) *“las maquiladoras de exportación, electrónica, medicina, algunas áreas de textil, requerirán directamente de empaque de cartón corrugado”*, razones por las cuales esta industria se considera como objeto de estudio.

3.6. Instrumento

Se diseño el instrumento en cinco secciones denominado “Cuestionario de Diagnostico”, dirigido al directivo de la empresa (preferentemente del área contable), con la finalidad de detectar la utilidad de la información proporcionada por el sistema de costes actual y determinar el grado en que la empresa necesita un nuevo de sistema de costes. Este instrumento fue diseñado con 21 preguntas de las cuales 19 son cerradas con tres o cinco opciones, las cuales se calificaron con un número del 1 al 5. Al final, los números de las opciones elegidas se suman para obtener la puntuación de la empresa, analizada mediante una escala Likert. La escala mínima posible es de 19 y la máxima de 95 puntos, por lo que a medida que se acerque al máximo puntaje, mayor será la necesidad de cambiar o implementar un sistema de costes. Además dos preguntas abiertas referente a las características de su sistema de costos actual y operatividad de la empresa.

Sección I. Datos relacionados con el puesto de la persona encuestada.

Sección II. Síntomas de ineficiencia del sistema de costes actual (10 ítems).

1. Incremento del número de productos y servicios.
2. Incremento de los gastos indirectos .
3. Bases para aplicar los gastos generales a los objetivos de costo (Clientes, servicios, productos, proyecto o servicios).
4. Bases sobre las que se fijan los precios de los productos o servicios.
5. Competitividad de los productos o servicios de la empresa.
6. Reemplazo de la mano de obra por tecnologías.
7. Operaciones de la empresa que requieren el mismo número de operarios.
8. El sueldo y prestaciones del personal representa un porcentaje significativo de los costes controlables

9. Es significativo el número de empleados indirectos que participa en 2 o más procesos principales del negocio.
10. Impacto significativo de las políticas, procedimientos, requisitos y exigencias de varios departamentos o centro de trabajo.

Sección III. Confianza en la información que proporciona su sistema de costes actual (6 ítems).

11. Confianza en la veracidad de los reportes que proporciona el sistemas de costes actual.
12. Confianza en la asignación de los costes.
13. Confianza en la información que proporciona el sistema de costes actual en la innovación y diseño de nuevos productos o servicios.
14. Nivel de mando al que beneficia la información por el sistema de costes actual.
15. Problemas que esta atravesando la empresa.
16. Utilidad de la información que proporciona el sistema de costes actual.

Sección IV. Apoyo del sistema de costes actual para la toma de decisiones (3 ítems).

17. Proporción sobre la cual se toman decisiones en base a la información suministrada por el sistema de costes actual.
18. Percepción sobre la información suministrada con el sistema de costes actual, del personal del área de ventas.
19. Bajo un entorno de inversión limitada y recursos restringidos para gastos, cuál es la Percepción del gerente general sobre la información proporcionada por el sistema de costes actual para la aceptación o rechazo de proyectos.

Sección V. Descripción de las características de su sistema de costos actual y operatividad de la empresa.

4. ANÁLISIS DEL ESTUDIO DE CASO

4.1. Diagnóstico del sistema de costes actual

Aplicado el cuestionario al dueño de la pequeña industria de empaques de cartón, se determino el grado de necesidad evaluado con escala Likert. observando en la Figura 2, que la empresa se ubica en 65 puntos, refiriendo a un grado medio alto de necesidad de implantar un nuevo sistema de costes, pues la administración indica requerir un nuevo sistema que le ayude a tener un mejor control de inventarios; obtener en tiempo real el costo de cada uno de sus productos y subproductos terminados; tener una relación de ventas por periodo; realizar un registro de las compras que se hacen a cada proveedor y poder organizar un programa de producción de acuerdo a la demanda, garantizando la entrega eficaz a sus clientes a precios competitivos.

Figura 5. Resultado del cuestionario de diagnóstico (escala Likert)



Fuente: Elaboración propia

Clasificada las respuestas por secciones, la empresa califico con 30 puntos en la sección I (síntomas de ineficiencia de costes actual), obteniendo en sus respuestas, la pérdida de relevancia del sistema de costes que tiene la empresa; además del aumento significativamente los productos y

subproductos y por ende los costos indirectos y gastos generales; fijando el precio de venta en base al número de procesos, volumen y atendiendo al mercado; variación del número de operadores por la demanda de sus productos y el arraigo del personal a formas de trabajo antiguas.

En la segunda sección. Confianza en la información que proporciona el sistema de costes actual, califico con 25 puntos de 30 posibles, lo que indica la poca confianza del dueño de la empresa sobre el sistema de costos históricos. Por último en la tercera sección “apoyo del sistema de costes actual para la toma de decisiones”, la empresa obtuvo 10 de 15 posibles, indicado que se cuestiona sobre la utilidad de la información que proporciona el sistema de costes históricos para tomar decisiones. Indicando el propietario de la empresa, que el personal no confía en la veracidad de los reportes emitidos por su sistema de costes, además que la administración requiere información para desarrollar estrategias urgentes que les indique el camino hacia la rentabilidad y al crecimiento de su empresa.

4.2. Conocimiento de la empresa y Análisis de los sistemas de costeo

Una vez establecido la necesidad de un nuevo sistema de costes en la pequeña industria de cartón, se procede a conocer la características operativas de la empresa; seguida del análisis de la información que proporciona su sistema de costes actual; objetivos que persigue la administración sobre un sistema de costeo idóneo; análisis financiero en base a la información financiera proporcionada por la empresa, el capital y de las proyecciones de ingresos y egresos de la empresa a corto y largo plazo.

4.3. Propuesta del sistema de costos idóneo para la pequeña industria de empaques de cartón

Una vez analizado los aspectos de los puntos anteriores y analizado cada una de los diferentes metodologías de costes, objetivos de la administración sobre el sistema de costes, recursos con que cuenta la empresa tanto económicos humanos y tecnológicos, información proporcionada por todas las áreas de la empresa y atendiendo a que la empresa ha realizado proyecciones de los siguientes indicadores para los próximos años en base a la información financiera, cuyo resultados son: aumento en ventas anuales, aumento en el margen de la utilidad bruta, aumento en el margen de la utilidad neta, disminución en el endeudamiento bancario a corto plazo, aumento en el rendimiento sobre sus activos, aumento en los gastos operativos, retención de clientes, liquidez de la empresa (determinado por las razones financieras). Así como de las características observadas de cada uno de los procesos de la empresa y de su necesidad de información, se determinan que la pequeña industria de empaques de cartón, requiere de dos sistemas:

1. Sistema de costos conjuntos. Para determinar el costo unitario de los productos y subproductos que fabrica la empresa; conocer el costo de los productos y subproductos en cada proceso, bajo condiciones de eficiencia y estandarizar procesos productivos; planeación de operaciones; elaborar estados financieros (cuentas anuales).
2. Sistema variable, que proporcione información para tomar decisiones como fijar el precio de sus productos y subproductos, determinar el punto de equilibrio, evaluar la aceptación y rechazo de pedidos, entre otras decisiones.

5. CONCLUSIONES

Cualquier empresa requiere de un sistema de costes que le apoye con información veraz y oportuna que le permita desarrollar estrategias para un crecimiento sostenido y competitivo. Sin embargo aunque se pudiera determinar en un primer momento que todas las empresas deberían adoptar nuevas tendencias de gestión, existen variables que afectan esta decisión, como el tipo de información que requieren los gobiernos establecidos en sus leyes, sus pretensiones con referencia al sistema de

costes, a las características operativas de la empresa, el análisis financiero, que determina la inversión de cualquier proyecto, son datos relevantes que determina la elección e implantación de un sistema adecuado.

En este estudio de caso se expuso un modelo de diagnóstico sobre el cual se determinó la necesidad de cambiar el sistema de costos histórico, a través del diagnóstico de la situación actual de costes, conocimiento de la empresa y del análisis de los diferentes sistemas de costeo tanto tradicionales como tendencias actuales, determinando que la pequeña industria de cartón requiere adoptar el sistema de costos conjuntos para determinar el costo unitario de los productos y subproductos que elabora la empresa y el sistema variable, que proporcione información para tomar decisiones como fijar el precio de sus productos y subproductos, determinar el punto de equilibrio, evaluar la aceptación y rechazo de pedidos, entre otras decisiones. Cabe mencionar que aunque la empresa muestra liquidez para invertir en estos sistemas, no podría en este momento adoptar otro tipo de metodologías, porque constituyen una inversión que la empresa no tiene en este momento. Sin embargo se considera que estos sistemas satisfarán sus necesidades de información para ser competitivas.

Este trabajo tiene la pretensión de servir de referencia a las Pymes para detectar cuando su sistema de costes muestre ineficiencias, falta de control en los costes, y se requiera mejorar la eficiencia en sus procesos, productividad y rentabilidad. Y aunque este estudio de caso permitió exponer el fenómeno y ver la realidad de la empresa analizada, tiene como limitación que los resultados son de un solo caso, por lo que se recomienda se amplíe a un estudio de casos múltiples para perfeccionar el modelo propuesto.

Por último explorar futuros estudios en el que se incorpore el análisis de las actividades que realiza cada uno de los empleados para medir el conocimiento en su área de trabajo, dar seguimiento a este caso de estudio para constatar el resultado de la adopción de los dos sistemas propuestos, además del análisis de medición de rendimiento de la empresa.

6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BACKER, M.; JACOBSEN, L.; RAMÍREZ, P. (1983): *Contabilidad de costes: Un enfoque administrativo para la toma de decisiones*. México: Mc Graw-Hill.
- CHENHALL, R.; LANGFIELD, S. (1998): The Relation Slip Between Strategic priorities, Management Techniques And Management Accounting: An Empirical Investigation Using A Systems Approach. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, 245-264.
- DEL RÍO, G.C. (2000): *Costo Integral Conjunto*. México, Ed. Thomson.
- DEL RÍO, G.C. (2007): *Costes III*. México, Thomson.
- DOF (2009). Diario Oficial de la Federación Recuperada de:
http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5096849&fecha=30/06/2009
- GÓMEZ-GALVARRIATO. F.A. (2003): Industrialización, empresas, trabajadores, industriales del porfiriato a la revolución: la nueva historiografía. Centro de investigación y docencia económica, HMex, Vol. LII n° 3 pp: 773-804.
- HAMEL, J. (1992): The case Method in Sociology, Introduction: New Theoretical and Methodological Issues, *Current Sociology*, 40.
- HAMEL, J.; DUFOUR, S.; FORTIN, D. (1993): Case Study Methods, *Sage University Papers on Qualitative Research Methods*, Vol. 32.
- HORNGREN, T.C.; SUNDEM, J.G.; SELTO, H.F. (1994): *Introducción a la Contabilidad Administrativa*. México: Prentice Hall Hispanoamericana, novena edición.
- IMCP (1981): Selección, diseño e implantación de un sistema de contabilidad de costes, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- INEGI (2009): Censos Económicos 2009. Instituto Nacional de Estadística Geografía e Informática. Recuperado de <http://www.inegi.org.mx/>

- KAPLAN, R.S. (1990): Contribution Margin Analysis: No Longer Relevant/Strategic Cost Management The New Paradigm, *Journal of Management Accounting Research*, Fall: 2-15.
- KAPLAN, R.S.; COOPER, R. (1999): *Coste y Efecto: Cómo usar el ABC, el ABM y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad*. Barcelona: Gestión 2000.
- ORTEGA, P.L.A. (2007): *Contabilidad de costes: Incluye la técnica para el control de costes por actividad (A.B.C.)*. México: Limusa, Sexta Edición.
- PLATT, J. (1992): Case Study in American Methodological Thought, *Current Sociology*, 40.
- PORTER, M.E. (1994): *Ventaja Competitiva: Creación y sostenimiento de un desempeño superior*. México: CECSA.
- RÍOS, M.M. (2011): *Costes basados en actividades*, México: PEARSON Educación
- ROCHA, S.H.; GONZÁLEZ, C.E. (1974): *Contabilidad de costes Industriales*. México: Trillas.
- SIEM (2012): Sistema Empresarial Mexicano. Directorio de empresas. Recuperada de: <http://www.siem.gob.mx/siem/>
- STAKE, R.E. (2005): *Investigación con Estudio de Casos*. Madrid. Ediciones Morata, S.L., 3ª Edición.
- STOEKER, R. (1991): Evaluating and Rethinking the Case Study, *The Sociological Review*, Vol. 39 n° 1.
- TORREJÓN, H. (2014): El buen momento para el cartón corrugado y los empaques en México. Recuperado de <http://www.mundocorrugador.com/el-buen-momento-para-el-carton-corrugado-y-los-empaques-en-mexico/>
- YIN, R.K. (1994): *Case Study Research: Design and Methods*. Sage Publications. Thousand Oaks, CA.

Martha Ríos Manríquez



Doctor en Contabilidad y Auditoría por la Universidad Complutense de Madrid y Contador Público por la Universidad de Guanajuato. Miembro del Sistema Nacional de Investigadores, Nivel I, Profesor Investigador en la Universidad de Guanajuato, imparte asignaturas de Contabilidad, Costos y Metodología de la Investigación. Certificada por la Asociación Nacional de Facultades de Comercio y Administración y reconocimiento de Perfil Promep, sus línea de investigación se relaciona con nuevas tendencias de gestión en la organización, uso de la TIC's y la responsabilidad social empresarial, su experiencia profesional se encuentra relacionada con la administración de costos, autora de libros, capítulos de libros, artículos en revistas arbitradas e indexadas y participado en diversos congresos nacionales e internacionales.