



GESTION DE COSTOS EN LAS PYMES – UN ANALISIS EN LAS INDUSTRIAS GRAFICAS DEL PARAGUAY

Mirian Raquel Lafuente Velazquez ¹
Noelia Andrea Paez Von Schmeling ²

Resumen: Este artículo tiene como objetivo realizar una revisión sobre las prácticas de gestión de costos utilizadas en las Pequeñas y Medianas Empresas del Paraguay, se busca identificar cuáles son las prácticas actuales en la gestión de costo, determinar las barreras que puedan estar impidiendo la adopción de las técnicas modernas de gestión de costeo, como así también evaluar la percepción por parte de los encargados del sector sobre los posibles beneficios con la adopción de los modelos de gestión integral de costeo. Se llevó a cabo un estudio empírico a un grupo de empresas del sector gráfico pertenecientes a la Asociación de Industriales Gráficos del Paraguay. Los resultados revelaron que como práctica más difundida en el sector se encuentran las herramientas empíricas; desarrolla a medida de la necesidad de cada empresa, el escaso nivel de utilización de sistemas informáticos de costeo y la escasa difusión y/o conocimiento por parte del sector analizado de las nuevas herramientas de gestión de costos. Entre las barreras más resaltantes se mencionan: la dificultad de identificar a los generadores de costos y la calidad de los servicios de los consultores, por último, se observa una buena apertura de parte de los directivos de las empresas encuestadas sobre los beneficios que podrían acarrear la aplicación de las herramientas de gestión en cuanto a la toma de decisiones basada en datos.

Palabras claves: Costos, Contabilidad, Barreras, Beneficios, PYMES.

¹ Dpto. Tecnología de Producción - Facen -UNA- raqlafuente@gmail.com

² Facultad de Ciencias Exactas y Naturales - npaez@hotmail.com

1. Introducción

Los nuevos modelos organizacionales han dado un mayor lugar a las pequeñas y medianas empresas (Pymes) por ser ellas más ligeras y con procesos de toma de decisiones mucho más rápidas y flexibles, esto ha hecho que en definitiva ellas hayan logrado consolidarse dentro de la economía de un país. Hoy en día son consideradas como un sector importante en la propulsión de la economía de un país, y esto trajo consigo la promoción de políticas económicas que favorezcan el fortalecimiento de las Pymes a nivel mundial. (Devicenzi, 2004)

Para los fines de esta investigación consideraremos la clasificación proveída por el último censo económico nacional realizado en el 2011 por la Dirección General de Estadísticas, Encuesta y Censo que clasifica como Pymes a las unidades económicas según el personal ocupado e ingreso anual, siendo micro y pequeñas a aquellas con personal ocupado de 1 a 10 e ingresos anuales menores o iguales a 300.000.000 Gs. y mediana, personal ocupado entre 11 a 49 con ingresos anuales mayores a 300 millones hasta 2.000 millones de guaraníes. Las Pymes en el Paraguay son generadoras de un gran porcentaje del empleo del país, tanto en el sector urbano como en el sector rural (ABC, 2007), sin embargo, se observa que el sector de las Pymes en nuestro país está caracterizado en gran medida por limitaciones en cuanto a recursos financieros, tecnológicos y humanos.

En ese sentido Cristaldo (2016) manifiesta que para lograr el fortalecimiento y crecimiento de las actividades de las Pymes en nuestro país, es necesario contar con un soporte técnico en los sectores administrativos y contables con el objetivo de gestionar sus procesos y sus negocios, más aun cuando se trata del sector industrial, en donde la gestión de costos de producción puede ser considerada como una de las herramientas de base para la administración. Siendo así, podemos considerar a la gestión de costo como un pilar fundamental en la administración de procesos y negocios en una Pyme debido a que ella proporciona un nivel de información esencial para la toma de decisiones, y por consiguiente, la carencia de un eficaz sistema de gerenciamiento de costos puede limitar la competitividad y crecimiento de una empresa o, en el peor de los casos, puede llevar al fracaso de la misma.

De lo expuesto arriba, resulta más que necesario poder contar con un sistema de administración de costos que aporte información útil para el análisis y el control de la gestión de los recursos de manufactura, entendiendo además que la incursión de nuevas herramientas de cálculo y manejo de información sobre los costos, necesariamente afectará el diseño de los sistemas de información requeridos, pero la tarea de reestructuración e implementación de un sistema de gestión puede transformarse en una herramienta que aporte grandes ventajas competitivas a la racionalización de los costos y los tiempos y mejora en la calidad de los productos manufacturados.

En este sentido Vivando *et al*, (2016) afirma que para hacer frente a los nuevos modelos de mercadeo y el alto nivel competitividad empresarial actual, resulta imprescindible que las Pymes logren el acceso a la información a través de medios electrónicos, como un camino necesario en la mejora de los resultados y el fortalecimiento del desarrollo empresarial. Sin embargo, estudios demuestran que la utilización de sistemas de costeos y/o sistemas de control de gestión, no están lo suficientemente extendido en las Pymes, por el contrario, se observa una carencia de información organizada y estructurada para la toma de decisiones (Mejía & Hernández, 2010).

Marchione, (2007) refuerza esta situación afirmando que en el mundo de las Pymes resulta difícil encontrar a gerentes o dueños que se ocupen estrictamente de los problemas vinculados con los costos, más allá de la evaluación de los resultados operativos de la gestión de los negocios, no se observan esfuerzos de tiempo y dinero abocados a esta finalidad.

El propósito de este trabajo es la revisión de las prácticas de gestión de costos en las Pymes del Paraguay con ello buscamos identificar las limitaciones o barreras para la adopción un sistema

de gestión de costos por parte de las Pymes del Paraguay, hemos utilizado como herramienta de colecta de datos el cuestionario utilizado por Mejía & Hernández, (2010) para un estudio similar realizado en la ciudad de México, el cual sufrió pequeñas adecuaciones para acomodar al lenguaje local, luego de una entrevista con la representante de la Asociación de Industrias gráficas del Paraguay. Para ello, hemos ejecutado una investigación de carácter exploratorio; con el objetivo de realizar un primer acercamiento a las prácticas y barreras existentes en la Pymes en Paraguay y hemos seleccionado a las industrias gráficas como objeto de este estudio, por considerar que el mercado gráfico es un sector económico con características similares en Latinoamérica y está constituido por una gran variedad de tamaños de empresas que son en su mayoría micro o pequeñas empresas formadas solamente por sus dueños hasta multinacionales, que trabajan de manera integrada en varios países. (EGB Ingenieros, 2006).

Según EGB Ingenieros, (2006), las operaciones de las industrias graficas han sido muy influenciadas por el cambio tecnológico producido durante los últimos 30 años, pero se observa que esta incorporación de tecnología no ha alcanzado a las actividades de gestión de las organizaciones, los cuales mantienen un sistemas de administración por decir que puede ser considerados obsoletos. Llama la atención además una característica común de las industrias de este sector, y está relacionada con las importantes falencias encontradas en las funciones y actividades administrativas, que hace que en mucho de los casos no se observen parámetros que les permitan conocer los resultados de cada una de sus operaciones. Además se observa en algunos casos la utilización de software que abarca la operación completa de la imprenta, pero los mismos no se encuentran difundidos dentro del sector debido a que la mayoría de ellas o no los posee, operan con planillas Excel u otros elementos de ese tipo.

Según lo expresado por la representante de la Asociación de Industriales Gráficos del Paraguay (AIGP), en las actividades de producción del sector gráfico, es común que los trabajos sean hechos por pedido y con características particulares, esto conlleva a la falta de necesidad de recursos en stock como insumos, herramientas, o productos de línea (salvo trabajos repetitivos como etiquetas que no cambian el formato). De esta manera cada producción tiene su costo, su tiempo, sus horas de producción, de insumos, que son propios a cada pedido y que dificultan la implementación de sistemas de control de sus operaciones. Por ello se observa una dificultad en el diseño de herramientas computacionales que controlen sus operaciones del sector debido al alto costo individual de cada sistema.

Por todo lo expuesto anteriormente y en base a los resultados de estudios previos realizados en otros países con referencia a este tema, consideramos relevante la identificación de las barreras y/o dificultades presentes en este sector para así poder aportar ideas o alternativas que permitan encaminar soluciones a ser encaradas a nivel de los miembros de la Asociación de Industrias gráficas del Paraguay y estos puedan seleccionar aquellas que se ajusten a las necesidades particulares a cada empresa incorporando herramientas de control que le permitan la toma de decisiones efectivas y oportunas.

Se espera con este estudio poder aportar a la creación de conocimientos científicos sobre el tema de la gestión de costos en las Pymes en nuestro país, porque hemos constatado luego de la investigación bibliográfica de la literatura relacionada al tema, una carencia de artículos científicos vinculados a este tema en las Pymes del Paraguay.

2. Contabilidad de Gestión como Herramientas para la Toma de Decisiones.

En las Pymes la actividad contable por lo general es vista como una obligación que surge de la imposición realizada por parte del estado para el pago de los impuestos, sin embargo las mismas han reconocido los beneficios de los sistemas contables utilizados y desarrollados por las grandes empresas, en las cuales se observa la utilización de esta herramienta dentro de

un enfoque estratégico que les ha permitido lograr la optimización de costos, el control de los recursos y por consiguiente, mejorar la competitividad. (Ríos, C. E. C., 2008).

En este punto resulta necesario poder hacer una diferenciación entre la contabilidad legal y la contabilidad de gestión, para ello Montell (2013) establece algunas consideraciones a tener en cuenta, entre ellas, que la información contenida en la contabilidad legal o también llamada contabilidad financiera tiene como principal usuario a actores externos a la organización como por ejemplo: accionistas, entidades financieras, administración pública, organismos de control, etc., y está regida por normas contables, cuyo objetivo consiste en unificar el idioma entre diferentes empresas u organizaciones de manera que cualquier usuario externo a la empresa, pero con legítimo interés, pueda interpretar la información y conocer su situación económica y financiera. En el Paraguay se utiliza la Norma Internacional de Contabilidad la cual rige las normas a la contabilidad legal y esta es aceptada por el Colegio de Contadores del Paraguay (CCPy).

Sin embargo la contabilidad gerencial o de gestión, está destinada principalmente a los usuarios internos, los cuales establecen las normas específicas de presentación y exposición de la información en base a sus intereses y necesidades. Su principal objetivo es facilitar información a los directivos sobre rentabilidad, costos, control presupuestario, entre otras informaciones económicas y financiera de las empresas, con el fin de apoyar las decisiones de gestión y mejora continua (Montell 2013).

De lo expuesto arriba podemos concebir a la contabilidad de gestión como una herramienta necesaria para la toma de decisiones y para los fines de esta investigación vamos a definir a la contabilidad de gestión como:

“una rama de la contabilidad que desde sus inicios se encarga de estudiar los procesos internos de la empresa con el fin de ofrecer un apoyo a la toma de decisiones con información cualitativa y cuantitativa, tanto financiera como no financiera. La contabilidad de gestión tiene una herramienta ampliamente conocida como lo es la teoría general de costos, que tiene entre sus propósitos fundamentales calcular información de los costos de producción de bienes o servicios, permitir la planeación, evaluación, control y la toma de decisiones interna tanto desde lo estratégico, como lo táctico y lo operativo” (Agudelo et al. 2015 pag.3)

Examinando esta definición se puede observar que el análisis de la información de costos aparece como una herramienta fundamental para el apoyo a la toma de decisiones, ya que permite una visión sistémica de los procesos y recursos manejados desde la planeación, ejecución y control de los resultados esperados.

Si miramos en la literatura por ejemplo se observa una relación positiva entre el uso de la contabilidad de costos y la tecnología con el incremento de la rentabilidad, por ejemplo, en estudio realizado en empresas de Colombia se observa una relación positiva en las empresas colombianas del sector industrial que han conseguido aumentos significativos de la rentabilidad luego de la adopción de sistemas de gestión de costos. (Ávila, et al 2013). Esto es compatible con los resultados de otra investigación realizada en México por Vivanco et al, (2016) que afirma que la aplicación de un sistema de contabilidad de costos en las Pymes es esencial y obligatoria para el desarrollo y mejora de los índices de rentabilidad y niveles de desempeño empresarial.

Pero al contrastar estos resultados con el nivel de adopción de los sistemas de gestión de costos por parte de las Pymes podemos ver una mínima utilización de los mismos en las Pymes y micro empresas en donde la toma de decisiones de los empresarios se limita en la mayoría de los casos, a la utilización de información ofrecida por los contadores a través de la contabilidad general. (Díaz Gómez y Bejarano, 2009); (Karanja et al, 2014); (Ikem et al, 2012). Esto conlleva a una baja utilización de las técnicas de costos, bajo conocimiento sobre los costos de las actividades de la cadena de abastecimiento, escasa información de los márgenes de utilidad de sus productos, desconocimiento de los volúmenes óptimos para lograr utilidades y escasa planificación sobre el desarrollo futuro proyectado de la empresa. (Díaz Gómez y Bejarano, 2009)

De lo mencionado arriba podemos inferir que además de la dificultad de obtener información clave para la toma de decisiones, se suma lo expresado a Díaz Gómez y Bejarano, (2009) sobre el desconocimiento por parte de las Pymes de los adelantos tecnológicos en materia de software contable, lo cual coloca a las Pymes en una situación de desventaja en relación al resto del mercado. Esto sustenta nuestra investigación y refuerza la necesidad de dar una respuesta a la pregunta sobre cuáles pueden ser barreras que estén dificultando la adopción de técnicas modernas o sistemas de gestión de costo por parte de las Pymes en el Paraguay

3. Barreras para la adopción de los sistemas de costeo en las Pymes.

Resulta más que claro que el entorno actual las organizaciones requieren de información precisa en cuanto a los costos se refiere, esto va de la mano con la forma de proceder de las empresas eligen a la hora de desarrollar sus actividades, gestionar sus procesos, y llevar a cabo la manufactura de sus productos, brindar sus servicios y gestionar a sus clientes con el objetivo de buscar el correcto uso de los recursos asignados.

Según Pineda E. M, (2008) las empresas líderes están utilizando sus sistemas de costos para tomar decisiones en cuanto al diseño de productos y servicios y la obtención de beneficios para la misma, la detección de oportunidades de mejoras dentro del enfoque de mejora continua, la reingeniería, la eficiencia y rapidez, la toma de decisiones en cuanto al mix de producto y la selección de inversiones, la selección de proveedores alternativos, las negociaciones con clientes, así como también la estructuración de procesos eficientes y eficaces de distribución conforme el segmento de mercado y de clientes.

Sin embargo observa que cuando se trata de Pymes, las mismas no están preparadas para generar y lograr una ventaja competitiva sostenible basada en los costos, esto es debido a la carencia de una estructura organizacional y administrativa fuertemente constituida, además de la carencia de sistemas de contabilidad adecuados y por ende, la falta de un sistema de costeo acorde a las nuevas tecnologías. Todo esto conlleva a la carencia de información relevante para la valoración de sus inventarios, así como la falta de conocimiento del monto en los recursos invertidos en la generación de sus propuestas de valor, y por consiguiente, la imposibilidad de medir el proceso de gestión de manera global dentro de sus organizaciones. (Pineda E. M, 2008)

En este sentido Marchione (2007) considera que si bien los empresarios de las Pymes evalúan la gestión de sus empresas a través de los resultados económicos y financieros, lo hacen con la intención de evaluar la correcta toma de decisiones, sin embargo, más allá de la evaluación de los resultados operativos de la gestión del negocio, no se ocupan directamente de los problemas vinculados a los costos.

Esto nos lleva a cuestionarnos sobre cuáles podrían ser las barreras o dificultades que encuentran los dueños, gerentes y/o responsables de las Pymes en Paraguay a la hora de organizar e implementar un sistema de información que pueda proveer de información válida, útil y hasta en ocasiones imprescindibles para garantizar la correcta toma de decisiones y por consiguiente el aseguramiento de una economía financiera saludable que pueda garantizar una proyección del negocio a largo plazo.

En este sentido Motell (2013) presenta los resultados de un estudio realizado por la *Global Entrepreneurship Monitor* basado en encuestas realizadas en 69 países de América Latina y Caribe, Medio Oriente y África, Estados Unidos y países de Europa que no pertenecen a la Unión Europea, en donde expone que entre los motivos que condujeron al cierre de empresas durante el año 2012, fue la falta de rentabilidad en los negocios, y la misma expresa que para sostener un crecimiento más ordenado de las empresas, no basta con tomar consciencia de sus potencialidades, sino que es necesario contar con una estructura de detección temprana de una

situación de crisis que permita gestionarla y propone a la contabilidad de gestión contable como una herramienta de fácil aplicación y especialmente útiles para estos fines.

En el intento de dar una respuesta sobre los motivos que puedan estar impidiendo la adopción por parte de las Pymes de esta herramienta de gestión, vamos a presentar a continuación algunos casos presentados en la literatura sobre las dificultades o barreras con las que los gerentes o dueños de Pymes que se encuentran a la hora de aplicar herramientas o sistemas de contabilidad de gestión. Primeramente se presenta un estudio realizado en Kenia por *Karanja et al* (2014), el cual revela que de las Pymes estudiadas, la mayoría ha adoptado de manera intuitiva por diferentes técnicas de contabilidad de gestión, en donde un gran porcentaje de ellas se enfrentan con limitaciones relacionadas a la gestión del capital. Otro factor limitante destacado fue el factor "capital humano", debido a que esta función es realizada por técnicos y no por contadores calificados, lo que conlleva a la falta de conocimientos sobre la correcta aplicación de los sistemas de gestión de costos o el total desconocimiento de las técnicas.

Podemos observar otro estudio realizado en Nigeria por Ikem et al, (2012) el cual reveló que las Pymes tienen un sistema de contabilidad pobre, principalmente debido a la mala calidad de la información contable que se genera, lo cual se atribuye a las prácticas ineficientes de los responsables de dicha actividad y sugiere la contratación de profesionales en contabilidad para la adopción de prácticas contables aceptables.

Si comparamos ambos resultados de los estudios tanto en Kenia como en Nigeria, podemos encontrar similitudes en los hallazgos con relación a la escasez de conocimientos y prácticas vinculadas al capital humano, de lo cual se puede inducir la falta de conocimiento por parte de la alta dirección de las Pymes analizadas sobre las ventajas y/o beneficios que se podrían obtener a través de correcta aplicación de prácticas de gestión contables académicamente aceptables.

Continuando con la revisión bibliográfica encontramos un estudio realizado por Lucas *et al*, (2013) en el cual expone con mayor detalle sobre los factores podrían determinar el mayor o menor grado de la adopción de sistemas de contabilidad de gestión en las Pymes en el Reino Unido los cuales se detallan como sigue:

a. Las limitaciones financieras: aunque pareciera contradictorio comparando este resultado con los de Kenia y Nigeria, se observa que cuanto mayor es la restricción financiera, más contabilidad de gestión se practica en las Pymes analizadas, esto debido a la necesidad de los directivos de realizar un cuidadoso análisis, planificación y control para la toma de decisiones.

b. Los antecedentes educativos y la experiencia profesional del propietario-gerente: en la cual se ha distinguido tres tipos de propietario-gerente, aquel con orientación de ingeniería o producción, aquel con orientación de ventas o marketing y aquel con orientación comercial o financiera, encontrándose una tendencia a que estos últimos sean más inclinados a participar en la gestión económico-financiera de la empresa.

c. La naturaleza de las operaciones de la empresa y la medida en que éstas proporcionaron un modelo predictivo: considerando que la aplicación de muchas herramientas de contabilidad de gestión requieren la capacidad de predecir costos e ingresos con un grado razonable de precisión, como cuando una empresa tiene un producto estándar y opera en un entorno estable.

d. La diversidad de segmentos de negocio: en donde se identificó que, a mayor grado de segmentación de negocios, mayor la necesidad de adopción de herramientas de contabilidad de gestión.

e. La naturaleza de las operaciones: las organizaciones de fabricación que son intensivas en activos tangibles requieren un sistema diferenciado a aquellas empresas de servicios intensivos en capital humano.

f. Requisitos de las partes interesadas externas: en donde la necesidad de adopción de un sistema de control de gestión aumenta debido a un requerimiento de instituciones crediticias

Por otro lado y analizando la realidad de América Latina, podemos observar los resultados de un estudio realizado en México por Mejía & Hernández, (2010) la cual presenta como principales

barreras en la adopción por parte de las Pymes de nuevos modelos y técnicas de Contabilidad de Costos y de Gestión es la percepción por parte de los propietarios y/o gerentes de que con esto se incrementa el trabajo del personal de contabilidad y la falta de especialistas en costos al interior de la empresa.

Siguiendo con la realidad de América Latina observamos otro estudio realizado en la ciudad de Mérida Venezuela, por Chacón G. (2011) en la cual se evidencia que en las Pymes merideñas predomina la contabilidad financiera, y se destaca dos puntos resaltantes; en este caso, son las medianas empresas las que implantan la contabilidad de costos y a su vez, son las Pymes familiares las que tienen incorporado una contabilidad de costos maduros, basados en tecnologías rutinarias, poco innovadoras y con una estructura bastante compleja, formalizada y centralizada.

Así observando los resultados de las investigaciones presentadas y ante la carencia de estudios similares en la literatura sobre la experiencia de las Pymes paraguayas, primeramente procederemos a presentar una pequeña reseña sobre las técnicas de costeos más utilizadas a nivel mundial y luego la presentación de los hallazgos a través del cuestionario aplicado.

4. Los sistemas de costeos tradicionales y modernos.

Conforme Tabitha y Ogungbade, (2016) la era de la industrialización trajo consigo el desarrollo de un grupo importante de técnicas contables que se han originado en el seno de las actividades de manufactura, las cuales siguen vigentes en la actualidad y se han desplazado como prácticas en la agroindustria. El desarrollo de la contabilidad de costo y las prácticas de costeo en las compañías de los Estados Unidos ha ganado importancia y ha sido muy relevante para la gestión de costo, así como para el control de la información gerencial y ha ayudado enormemente al crecimiento de las grandes corporaciones de transporte, producción y distribución durante el periodo de 1850 a 1925.

Los mismos autores señalan que la contabilidad de costo ha servido de información básica para el planeamiento y control interno en el siglo veinte, cuando las grandes corporaciones textiles y ferrocarriles debían desarrollar sus procesos internos administrativos con el fin de coordinar la gran cantidad de procesos interrelacionados y vinculados al desarrollo de las actividades básicas de la función de conversión.

Así también Nasieku & Ogungbade, (2016) afirman que la mayoría de las técnicas de costeo creadas en el siglo 19 son actualmente conocidas y utilizadas en como “técnicas tradicionales de costos”, entre las cuales se pueden mencionar el costeo estándar, el costeo variable, el costeo por absorción, los costos marginales entre otros, las cuales han recibido muchas críticas, como por ejemplo: que han perdido relevancia debido a la innovación y el dinamismo de los entornos empresariales actuales, lo cual ha dado como resultado el desarrollo de nuevas técnicas como el costeo por actividad, el Cálculo del Costo del Ciclo de Vida, el Sistema Just in Time, entre otros.

Cooper y Kaplan (1998), clasifica a los sistemas de costeo pasando por cuatro fases, en un intento de explicar la evolución de los mismos. Véase cuadro 01.

Fase I.	Esta fase la constituyen los sistemas de costos históricos en los cuales no se hace distinción entre costos fijos y variables, ni entre reales y estándares. No se posibilita la planificación ni el control.
Fase II.	Se ubican en esta fase los costos estándares y los presupuestos flexibles en un intento de posibilitar la planeación y control, efectuándose distinción de costos fijos y variables.
Fase III.	Es la aplicación del costeo basado en actividades, tomando como base costos reales, en donde su diferencia con los sistemas de costos tradicionales de las fases I y II son reparto de los costos indirectos de fabricación el cual se realiza en función de las actividades relevantes de la empresa.
Fase IV.	Es igualmente la aplicación del Costo Basado en Actividades, pero utilizando el enfoque adicional del cálculo de costos estándar y análisis de variaciones.

Cuadro 01 – Fases de desarrollo Sistema de Gestión de Costos. Elaboración Propia.

Se puede observar que dos de las fases mencionadas por Cooper y Kaplan representan a los sistemas tradicionales de costeo y los siguientes dos a los sistemas contemporáneos. A su vez Manríquez (2014) realiza una clasificación de los sistemas de costeo tradicionales y las nuevas tendencias de gestión como sigue:

Sistemas de costes tradicionales	<p>Herramientas para determinar los costes de Manufactura clasificados de acuerdo a:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Según los elementos incluidos en el costo unitario: absorbentes y variables; b) Según la técnica de valuación de las operaciones productivas: históricos y predeterminados (a su vez se clasifican en estimados y estándar). c) Según el control de las operaciones productivas: órdenes, por procesos y sus derivaciones: clases, operaciones y el costeo variable, como una herramienta para tomar decisiones internas.
Nuevas tendencias de gestión	<p>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. Caben dentro de este grupo de herramientas:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Aquellas que mejoran la valoración de inventarios y sus sistemas de producción y del producto: <ul style="list-style-type: none"> – 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 (Troughput Accounting o Toc Troughput). b) Nuevas metodologías de control y racionalización de costes materializados en herramientas de apoyo a la administración: <ul style="list-style-type: none"> – 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; <ul style="list-style-type: none"> – Mejora continua (Continual Improvement); – Comparación con las mejores prácticas de negocios (Benchmarking); y – Retroalimentación (Feedback).

Cuadro 02 – Clasificación de sistemas de costeo. Elaboración Propia.

Al observar la gran cantidad de nuevos enfoques en el análisis y la gestión de costos disponibles en la actualidad y al servicio de las empresas, Manríquez (2014) afirma que es

necesario realizar un correcto análisis de la información que se requiere y antes de elegir un sistema de costo lo más apropiado y ajustado a la necesidad de la empresa, los encargados deben conocer a cabalidad las características de cada uno de ellos, como así también ser conscientes de la necesidad de incrementar un sistema de información de manera paulatina y con un enfoque más analítico sobre la estructura de costo, además inducir a la sofisticación de los sistemas de información gerencial independientemente al tamaño de la empresa, bajo el enfoque en la necesidad de mejorar constantemente los procesos de recolección de los datos primarios como base. (Marchione, 2009).

Al analizar y comparar los sistemas de costos tradicionales versus los contemporáneos, aparecen algunas observaciones como las expresadas por Massara (2015) quien considera que un sistema tradicional de costos coloca como supuesto que todos los costos se pueden clasificar como fijos o variables respecto a los cambios en unidades o volumen de productos elaborado, esto hace que estos sistemas tiendan a ser de adjudicación intensiva ya que se considera las variaciones en los costos como directamente asociado a la variación de las unidades producidas. Sin embargo al considerar que las bases unitarias de costos no son las únicas que pueden explicar las relaciones causales, muchas de las actividades de determinación del costo del producto deben clasificarse como asignación.

Así contrariamente a lo que propone el Sistema tradicional, un sistema moderno contemporáneo de costos prioriza el rastreo sobre la asignación, ampliando de esta manera la identificación de bases que no necesariamente están relacionadas con el volumen del producto fabricado o servicio prestado, y de esta manera se incrementa la exactitud de las asignaciones de costo, la calidad global y el valor de la información de costos. (Massara, 2015)

Se observa además que un sistema Tradicional asigna costos a las unidades organizacionales y luego responsabiliza a los gerentes de esas unidades de su control, en estos sistemas en el que el desempeño se mide comparando los resultados reales con los estándares o presupuestados, se destacan las medidas financieras de desempeño pero se ignora por completo aquellos indicadores no financieros. Sin embargo los sistemas contemporáneos se enfocan en el manejo de los costos y no en el control porque dentro del enfoque contemporáneo, la clave para el éxito es la administración de las actividades y no el control de los costos. De esta manera, el enfoque se centra en rendir cuentas por actividades y no solo en los costos, destacando aquí la maximización del desempeño como un todo, en vez del desempeño individual. Massara (2015).

De este modo y cuando hablamos de un enfoque del desempeño integral de las empresas, parece pertinente incorporar otro concepto que es el del gerenciamiento estratégico de los costos. Y en ese sentido en la siguiente tabla se compara la visión del manejo de los costos dentro del enfoque de análisis tradicional y el enfoque del análisis de los costos dentro de la visión estratégico de los mismos.

	Costos Tradicionales	Gerencia estratégica de Costos
Forma de analizar los Costos	<p>En función de productos, clientes y funciones.</p> <p>Un enfoque muy marcado hacia lo interno.</p> <p>El valor agregado es un concepto clave.</p>	<p>En función de las diferentes etapas de la totalidad de la cadena de valor, de la cual la compañía forma parte.</p> <p>Con un enfoque muy marcado hacia lo externo.</p> <p>El valor agregado se considera como un concepto fuertemente limitado.</p>
Objetivos del análisis de Costos	<p>Tres objetivos se aplican totalmente sin tener en cuenta el contexto estratégico: mantenimiento de registros, administración por excepción y solución de problemas.</p>	<p>Aunque los tres objetivos siempre están presentes, el diseño de los sistemas de gerencia de costos cambia sustancialmente según el posicionamiento estratégico que tenga la compañía, bien sea bajo una estrategia de liderazgo en costos o de diferenciación de producto.</p>
Interpretación del comportamiento de los costos	<p>El costo es básicamente función del volumen de producción: costo variable, fijo, escalonado y combinado.</p>	<p>El costo es una función de las selecciones estratégicas sobre el esquema de competir y de habilidades gerenciales para ejecutar las selecciones estratégicas, en función de las causales estructurales de costo y de las causales de ejecución de costo.</p>

Cuadro 04. Análisis de los aspectos de aplicación y uso de los costos tradicionales frente a la Gerencia Estratégica de Costos

Fuente: Govindarajan Vijay y Shank John (1995).

Analizando lo expuesto en el cuadro 04, podemos observar la estrecha relación entre la estructura de datos requeridos para conformación de un sistema de información de costos que se ajuste a los requerimientos estratégicos de la compañía. Esto no solamente sugiere la necesidad de revisión del diseño de los sistemas de información, sino que además una revisión de las actividades y procesos, transformándose de esta manera en un análisis profundo de las bases de la organización, por lo que la implementación de un sistema de gestión de costos puede ser aprovechada por las empresas dentro de un enfoque de reingeniería de procesos el cual puede ser considerado y aprovechado como una herramienta que aporte grandes ventajas competitivas resultante del ordenamiento y gestión de la información en tiempo y forma.

A continuación y para los fines de esta investigación vamos a describir brevemente las características y usos de algunos de los sistemas de costeos tradicionales y contemporáneos presentados por Özyürek, Yılmaz (2015) y que fueron utilizados en el cuestionario de relevamiento de datos:

- **Sistema de costeo variable:** basado en el conocimiento de los costos variables por unidad de costeo del producto. Es propio para la aplicación del análisis marginal, induciendo a quienes lo utilizan a considerar como natural la disposición de la información analítica sobre los costos de producción y comercialización por cada producto o servicio del negocio.

- **Sistema de costeo estándar:** es una técnica de control que reporta las variaciones al comparar los costos reales con los estándares preestablecidos. Aquí el control de la eficiencia en las operaciones fabriles se realiza rastreando las variaciones en los volúmenes de actividad real con relación a los niveles estándares establecidos, los cuales pudiendo ser comparados

entre pautas normales, habituales y óptimas.

– **Sistema de costeo por objetivo:** utilizados para los casos de lanzamiento de nuevos productos y seguimiento de su evolución durante el ciclo de vida, aquí se genera la necesidad de disponer de información sobre los costos unitarios de estos (tanto los reales como los considerados alcanzables) y de los procesos operativos, que se evalúan a partir del análisis de los costos clasificados por función y áreas de responsabilidad o en función de la apropiación por actividades primarias y de apoyo.

– **Sistema de costeo por absorción:** es también conocido como el método de cálculo de costo completo, consiste en un sistema de cálculo de costos que trata todos los costos de producción como un costo del producto sin importar si son costos variables o fijos. Los principios de cálculo de los costos de absorción se utilizan cuando se preparan estados financieros con fines externos. El cálculo del costo de absorción es adecuado para determinar el precio del producto, ya que garantiza que todos los costos están cubiertos, muestra un cálculo correcto del beneficio, se ajusta a los conceptos de contabilidad de contrapartida y acumulación y, por lo tanto, para la elaboración de informes externos y para la valoración de existencias, sin embargo los detractores del sistema afirman que el costo por absorción tradicional es de valor limitado en un entorno de fabricación donde el proceso de producción está altamente automatizado y los costos generales de producción son un elemento de costo mucho más importante que la mano de obra directa.

– **Sistema de costeo ABC:** se desarrolló principalmente para corregir las asignaciones indirectas engañosas y al principio, fue una respuesta a los estándares inexactos que cuestan los métodos americanos. ABC favorece una mejor asignación de costos usando grupos de costos más pequeños llamados actividades. Mediante el uso de controladores de costos, los costos de estas actividades son la base para asignar los costos a otros objetos de costo como productos o servicios. El ABC elimina las actividades que no agregan valor a los clientes y la organización; minimiza o evita las distorsiones en los costos de los productos que podrían ocurrir de la asignación arbitraria de costos generales.

– **Sistema de costeo JIT (Justo a tiempo):** es un sistema de gestión dirigida principalmente a la reducción de los tiempos de flujo dentro de la producción, así como los tiempos de respuesta de los proveedores y los clientes.

La aplicación de los enfoques JIT ha tenido éxito en los países desarrollados y las grandes empresas dentro de este sistema, el fabricante debe entregar los productos en pequeñas cantidades buscando de esta manera minimizar los costos de tenencia y almacenamiento del comprador y a su vez aceptar el suministro de pequeñas cantidades de materias primas para así minimizar su propio costo de tenencia y almacenamiento. Esta técnica se basa en el concepto de la producción de estirada, cuyo objetivo es la eliminación del inventario en una organización y se basa en la simple idea de que, siempre que sea posible, evitar la realización de alguna actividad que no sea realmente necesaria. Si bien este sistema inicio en el mundo de las empresas de manufactura, el enfoque justo a tiempo se enfoca principalmente en los procesos y no en el producto, y siendo así vemos que este sistema también puede ser aplicable a las en la industria de servicios.

– **Costos de Calidad:** Calderón (2009) considera que los costos de calidad se definen de varias manera, uno de los propulsores del concepto de costos de calidad es Edward Deming considerado como uno de los gurúes de la calidad, y una de las figuras que ha introducido el elemento de costo como una herramienta para la mejora continua dentro de las organizaciones. Deming considera que el costo de no trabajar con calidad en las organizaciones puede llevarlo a la quiebra.

Se puede definir a los costos de calidad como los costos atribuibles a la mala calidad, sea por ejemplo, el costo de no satisfacer los requisitos del cliente, el costo de hacer las cosas mal. En términos generales los costos de calidad se pueden clasificar en cuatro categorías: los costos

de prevención, de evaluación, de falla interna y falla externa.

– **TQM. (Administración de calidad total):** para Camison, et al (2006) el concepto de calidad total tiene su primera plasmación en el concepto de calidad como valor, en nuestros días se puede concebir a la Calidad Total como el compendio de las mejores prácticas en el ámbito de la gestión de organizaciones basadas en algunos principios que guían el enfoque de Gestión de la Calidad y el proceso de cambio organizativo. Sáenz (2012) afirma que si bien estos principios han sido clasificados de múltiples formas, una de las listas más completas y utilizadas de principios de la Gestión de la Calidad Total es la que se conglera los conceptos fundamentales que subyacen al modelo EFQMA y que se expone a continuación: 1) Orientación hacia los resultados, 2) Orientación al cliente, 3) Liderazgo y coherencia en los objetivos 4) Gestión por procesos y hechos, 5) Desarrollo e implicación de las personas 6) Aprendizaje, innovación y mejora continuos 7) Desarrollo de alianzas, 8) Responsabilidad social.

La adopción de estos principios es fundamental porque su utilización y sistematización correcta, impulsan la mejora de la competitividad empresarial en cualquier tipo de organización. Actualmente se utiliza el modelo EFQM como un sistema de autoevaluación, que examina la adopción de los principios mencionados como un examen global y sistemático de las actividades y resultados de la organización y comparándolo con este modelo de referencia de excelencia empresarial.

– **ABM. (Administración basada en actividades):** El ABM es una herramienta de gerenciamiento que busca una mejora en la toma de decisiones, esta herramienta enfoca su atención en: qué actividades se hacen, cómo se hacen, por qué se hacen, y cuánto cuesta hacerlas, y de esta forma busca que la empresa pueda alcanzar sus resultados con menos exigencias de recursos, es decir consiga alcanzar sus resultados con menor costo total.

Kaplan y Cooper, los autores de esta técnica, manifiestan que el modelo de gestión de costos ABM ha empezado como una la herramienta para el costeo (técnica de costeo ABC) y posteriormente luego de reconocer que podía servir para mucho más, este modelo evolucionó a lo que hoy en día se conoce como Gestión Basada en Actividades o ABM por sus siglas en Inglés. Es importante diferenciar que el ABC proporciona el mapa económico de los costos y actividades de la empresa, el ABM se refiere a todo el conjunto de acciones que pueden tomarse, teniendo buena en cuenta la información de costos proveída por el ABC. Hasda y Ambrosone (2012).

– **La Tecnología de Producción Optimizada (OPT):** es un sistema de programación de la producción creado a principio de los ochenta por Eliyahu Goldratt. Este sistema está basado en el equilibrado del flujo de producción y en la gestión en base a los recursos cuello de botella. Las ideas del OPT se iniciaron dentro del ámbito productivo de las fábricas, pero posteriormente Goldratt expandió sus estudios y hoy en día se cuenta con un cuerpo teórico aplicable a la mejora de la gestión operativa global denominado Teoría de las Restricciones (TOC: Theory Of Constraints). Conceptualmente el TOC hace hincapié en que la única meta de una organización con fines de lucro es la de ganar dinero, en el momento presente y en el futuro y por ello considera que los demás objetivos empresariales son simples medios para conseguir la meta final. De acuerdo a esto, será productivo para la empresa todo aquello que contribuya a conseguir el mencionado objetivo. (Fernández, 2007).

– **Benchmarking:** para de Cárdenas, (2015) el Benchmarking es un proceso operativo de aprendizaje y adaptación permanente de las organizaciones y se realiza con el propósito de perfeccionar sus resultados, donde se aprende, se adapta e implementan métodos que han derivado en resultados positivos en otras organizaciones. Se basa en la corrección de errores y la identificación de oportunidades de aprendizaje, tomando como parámetro las experiencias de las empresas consideradas líderes y su aplicación permite que otras empresas alcancen una mayor calidad en sus productos, servicios y procesos, a partir de la cooperación, colaboración y el intercambio de información, mediante el cual una de ellas analiza cómo otra realiza una

función específica para igualarla o mejorarla. (Cárdenas, 2015)

5. Caracterización del estudio y Metodología.

Considerando que el tema investigado ha sido poco explorado y examinado en la literatura científica en nuestro país al momento de plantear las preguntas de investigación hemos adoptado como método de investigación el método exploratorio cualitativo dado que el mismo pretende brindar una visión general, del tipo aproximativo, respecto a una determinada realidad. (Serrano, 2002).

Como técnicas de colecta de datos primeramente hemos realizado una entrevista a un representante de la Asociación de Industriales Gráficos del Paraguay (AIGP) asociación que nuclea a las empresas del rubro, con más de 60 años de fundación, la misma es miembro de la Confederación Latinoamericana de Industriales Gráficos (Conlatingraf). La entrevistada nos ha mencionado que la industria gráfica se encuentra entre las principales industrias del país, junto con las de comunicación y otras, además en la actualidad existen más de 1000 imprentas en nuestro país, de las cuales sólo 130 están asociadas a la AIGP.

Antes de su aplicación y como resultado de la entrevista hemos realizado pequeños ajustes en el lenguaje para su posterior distribución y aplicación. Este cuestionario fue respondido por los dueños y/o directivos de las 20 empresas más importantes que representan el 15 % del total nucleadas a la AIGP, por lo cual, no podemos generalizar los resultados obtenidos, pero ellos constituyen una aproximación importante que nos permitirá dilucidar sobre las posibles dificultades e inconvenientes que afrontan los empresarios del sector para desarrollo e implementación de sistemas de costeo que puedan ser utilizadas como una herramienta integral de gestión.

6. Descripción de los hallazgos.

Luego de la aplicación de la herramienta de colecta de datos se procedió a la tabulación y análisis de los mismos, cuya información relevante se detalla a como sigue. Ante la consulta sobre la utilización herramientas de gestión de costos, resalta el desconocimiento por parte de los responsables como así también la nula utilización de las llamadas técnicas modernas citadas en el cuestionario, véase gráfico 05. Sin embargo, cabe resaltar que entre los sistemas de costeo tradicionales más difundidos se mencionan al sistema de costeo variables y costeo por absorción. Así podemos observar en los gráfico 1 y 2 que el 12.5 % de los encuestados utiliza el costeo variable, así como también el costeo por absorción y un 75 % de los mismos si bien no las utiliza, mencionan que si las conocen. Ante la pregunta sobre el uso de herramientas informáticas para el costeo, podemos observar que conforme el grafico 03 que sólo el 38% de los encuestados posee un software de gestión de costos diseñado a medida para su uso y el 13% está considerando su implementación.

Costo Variable

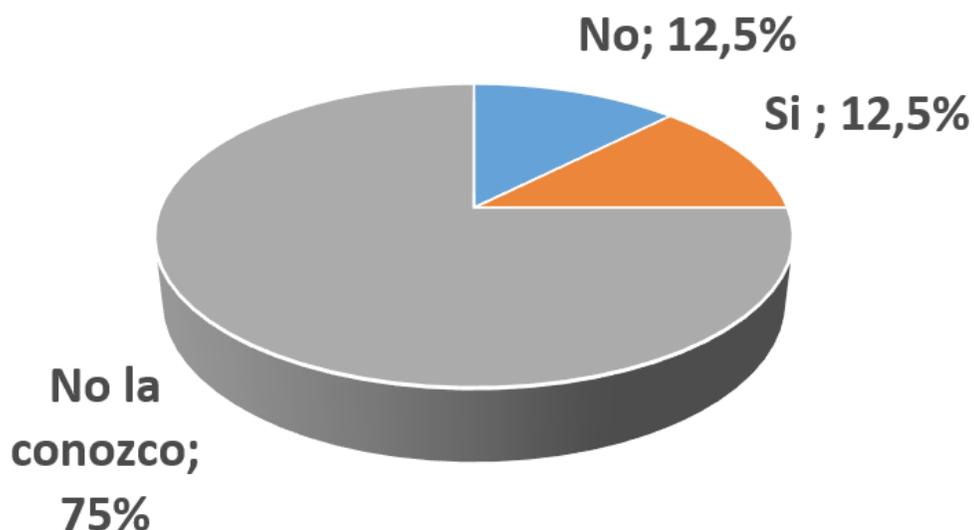


Grafico 01 – Utilización de Sistemas de Gestión de Costeo Variable. Elaboración Propia.

Costo completo o también llamado costo por absorción

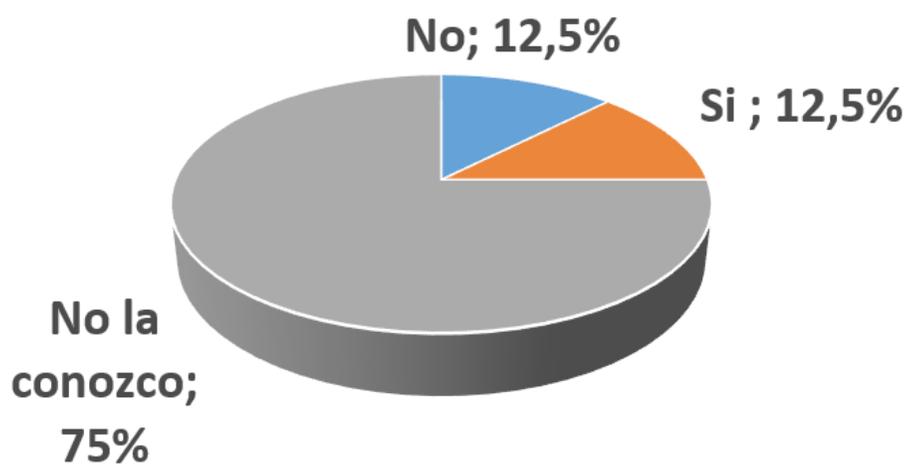


Grafico 02 – Utilización de Sistemas de Gestión de Costeo por Absorción. Elaboración Propia.

Posee un software o sistema para cálculo de presupuesto.

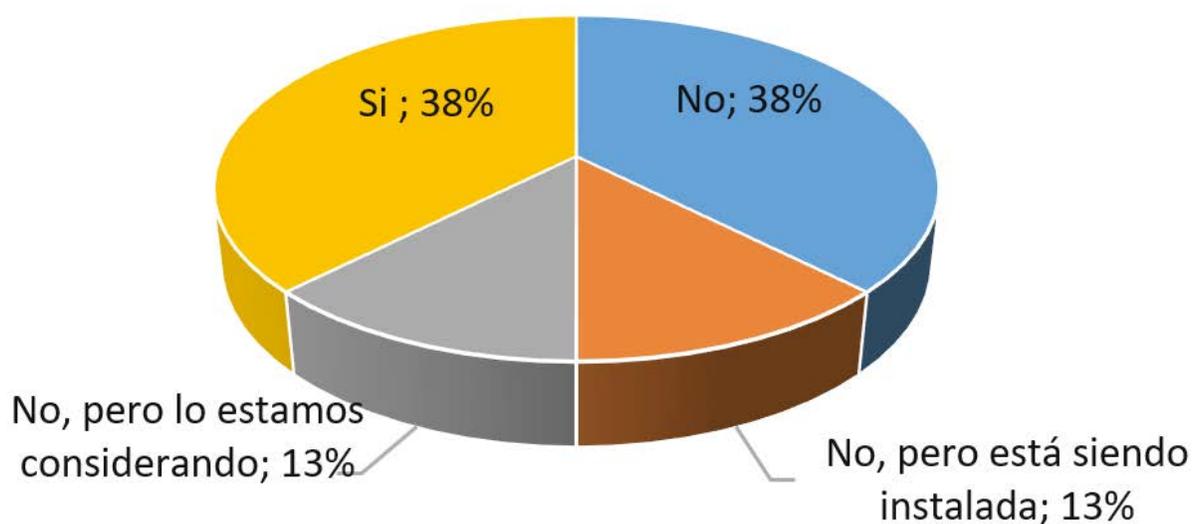


Gráfico 03 – Utilización de Sistemas de Gestión de Costeo por Absorción. Elaboración Propia.

Ante la consulta sobre cuáles son las barreras que estén impidiendo la utilización de las herramientas de gestión de costo, resaltan los siguientes: el 88 % de los encuestados consideran como una barrera relevante la identificación de los generadores de costos, así como también la calidad de los servicios de consultores. Un aspecto que llama la atención es que pese a que el cuestionario fue respondido por los mismos propietarios, el 63% de los mismos considera como barrera el conservadurismo de los directores. Por otro lado, el 50% de los encuestados considera que utilizar estas herramientas de gestión de costos acarrea trabajo extra.

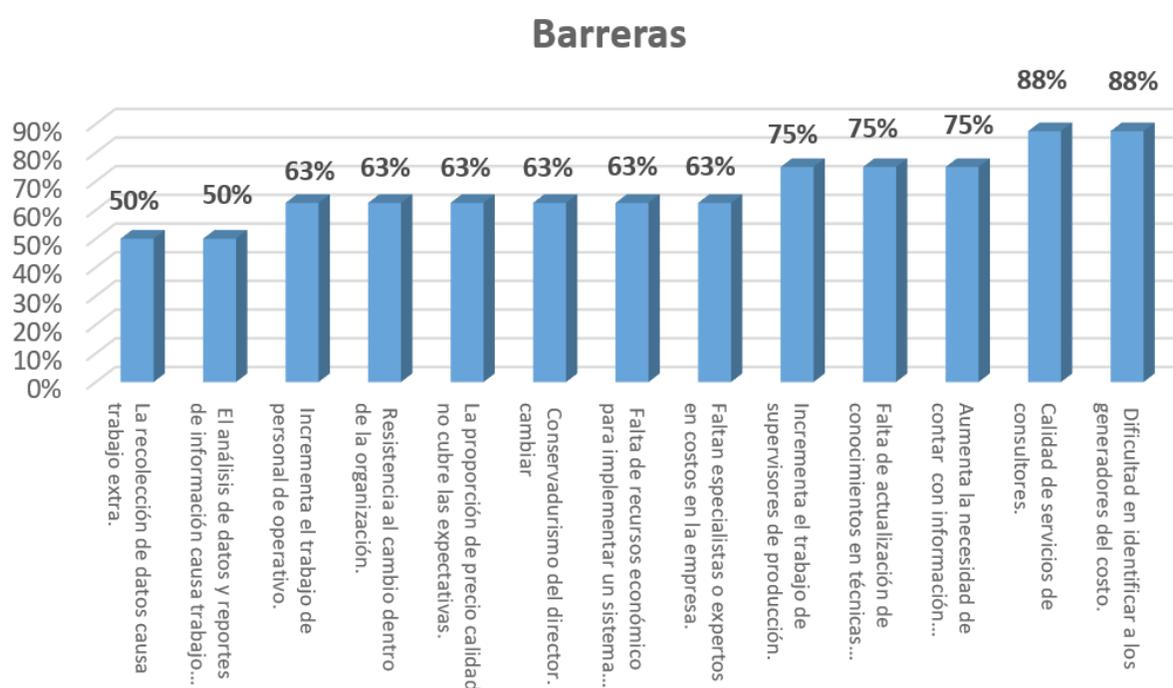


Gráfico 04 – Barreras para la utilización de sistemas de gestión de costos. Elaboración Propia.

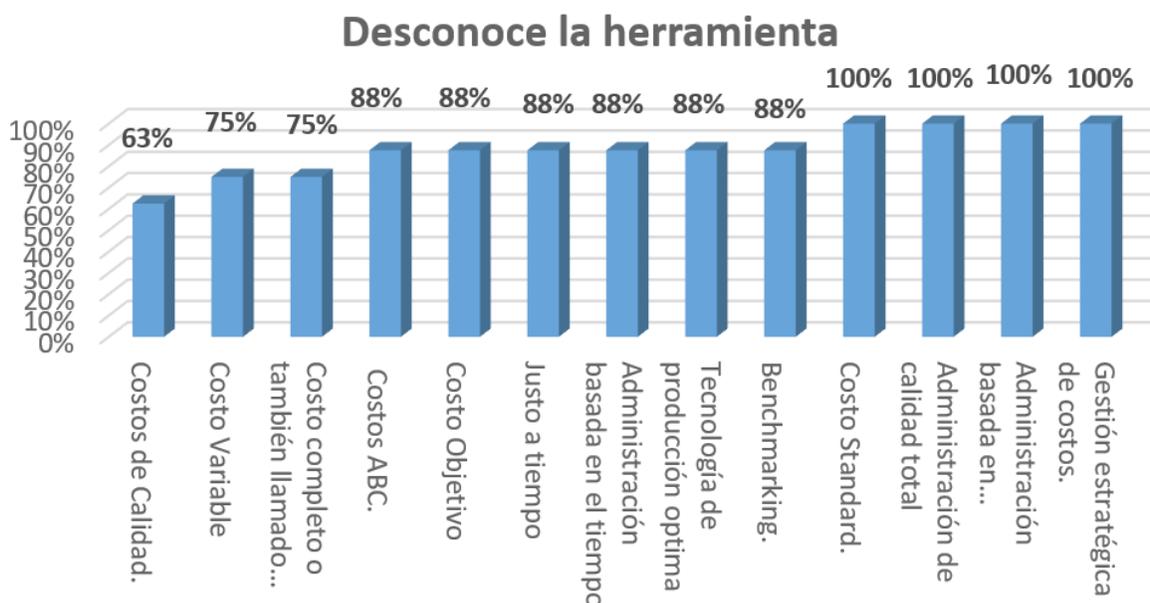


Grafico 05 – Barreras para la utilización de sistemas de gestión de costos. Elaboración Propia.

Un hallazgo importante es el desconocimiento del sistema de costeo estándar por parte de los encuestados, sistema que puede ser considerado como uno de las más difundidas en el ambiente contable de nuestro país, sin embargo el 100% de los mismos menciona no conocerlo. Véase gráfico 05.

Con relación a la percepción de los encuestados sobre los beneficios que se podrían obtener con la utilización de algún sistema de gestión de costos encontramos un alto porcentaje (75%) de los encuestados que considera positiva para la obtención de información relevante en la toma de decisiones, este resultado está relacionado con la percepción del 50% de los encuestados que considera útil para calcular la rentabilidad. Sin embargo, solo un 25% considera que la utilización de un sistema de gestión de costos podría mejorar las medidas de desempeño económico y operativo de la empresa, lo cual deja entrever la percepción de los encuestados sobre las herramientas de costo como una herramienta de control de resultados y no como una herramienta de gestión. Véase grafico 06.

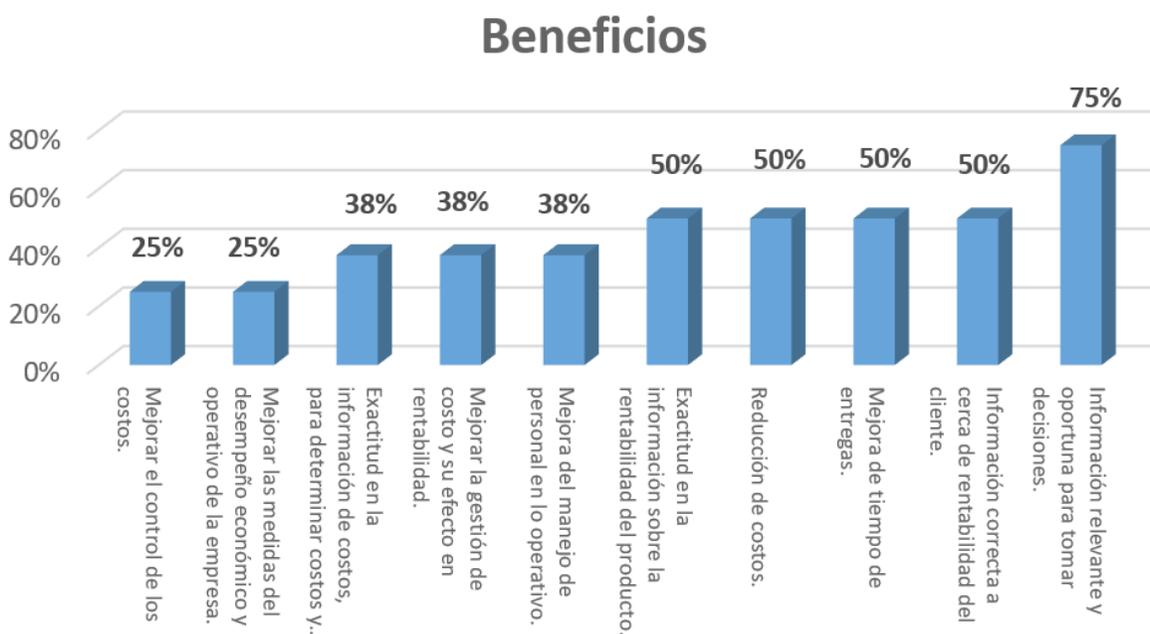


Grafico 06 – Beneficios de utilización de sistemas de gestión de costos. Elaboración Propia.

7. Conclusiones y recomendaciones.

Mediante aplicación del cuestionario se evidencia que las herramientas de costo utilizadas son las tradicionales, resaltando entre ellas el costeo variable y el costeo por absorción. Al contrastar este resultado con el estudio hecho por Mejía & Hernández (2010) podemos observar un resultado similar ya que también refleja que las herramientas más utilizadas en las Pymes de México fueron las herramientas tradicionales.

Por otro lado, al analizar el tipo de herramienta utilizada se observa en las empresas encuestadas un alto porcentaje de desconocimiento de las llamadas herramientas modernas de gestión de costos, por lo cual entre las empresas encuestadas ninguna de ellas las aplica, en contraste con la investigación realizada en México, en donde sí se observa la utilización del Costeo Basados en Actividades (ABC), y costos de calidad Administración de Calidad Total.

Podemos inferir que esta situación obedece a las barreras existentes en la adopción de estos sistemas y esta investigación reveló como principales barreras: la dificultad de identificar a los generadores de costos, la calidad de los servicios de los consultores y el aumento de la necesidad de información detallada de los componentes de costos. Por otro lado resalta también que un 50% de los encuestados no considera que la adopción de una herramienta de gestión acarree trabajo extra para el análisis de datos y reportes, sin embargo este resultado contrasta con los obtenidos por Mejía & Hernández (2010) la cual revela una importante percepción del incremento del trabajo del personal de contabilidad.

Podemos concluir finalmente que si bien en la actualidad en las empresas encuestadas no se utilizan las técnicas modernas de gestión de costos, existe una buena apertura de parte de los directivos sobre los beneficios que podrían obtener mediante su aplicación para mejorar el proceso de toma de decisiones basadas en datos, no obstante los resultados revelan la visión de los directivos enfocadas hacia la revisión de los resultados y no así como una herramienta de gestión operativa y estratégica.

Cabe resaltar que los hallazgos de esta investigación no puede ser generalizada debido a que la muestra analizada es pequeña y no puede ser considerada como representativa de la población, por lo cual no es suficiente para generalizar los resultados por ello, se recomienda ampliar el estudio hacia las Pymes de otros sectores de la industria, así como también profundizar en la identificación más detallada de los puntos en común y otras características que nos ayuden a identificar las barreras o limitaciones en el uso de sistemas de gestión de costos en las Pymes en Paraguay y a partir de ello poder establecer estrategias para que las empresas puedan superarlas de manera individual o nivel de gremios de empresas y así muñir a las mismas de herramientas que promuevan una gestión integral en la búsqueda de ventajas competitivas.

COST MANAGEMENT IN SMES – AN APPROACH IN THE GRAPHIC INDUSTRIES OF PARAGUAY

Abstract: This article aims to review the cost management practices in small and medium-sized enterprises in Paraguay. It seeks to identify current cost management practices, identify the barriers that may be blocking the adoption of Modern of Cost Management Techniques, as well as evaluate the perception of the CEO about the benefits carrying by the adoption of cost management systems. We carried out an empirical study in companies of the graphic industrial sector belonging to the Association of Graphic Industries of Paraguay. The results revealed that as the most widespread practice in the sector are the empirical tools; developing according to the needs of each company, the low level of use of computerized costing systems and the infrequent diffusion and low knowledge about the new cost management tools in the analyzed sector. Regarding the barriers, was identify: the difficulty to identifying the cost generators and the quality of the consultants' services as a most important barriers; and finally, the finding reveals a good perception about the CEO's in companies surveyed about the benefits that can obtain whit the application of management tools in data-based decision making.

Keywords: Cost, Accounting, Barriers, Benefits, SMEs

Originais recebidos em: 28/06/2017
Aceito para publicação em: 08/05/2018

8. Bibliografía.

Álvarez del Campo, Alberto (2011). La contabilidad de costos en las Pymes familiares como factor para garantizar su estabilidad y permanencia. Trabajo Interamericano Área Temática: Gestión Integral de Pequeñas y Medianas Organizaciones. Disponible en: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:y4uFVz1JGWkJ:www.icpard.org/media/13175422/La%2520Contabilidad%2520de%2520Costos%2520en%2520las%2520pymes%2520familiar%2520-%2520MI%2520PYMES.pdf+&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=py>. Acceso 22 de mayo del 2017

Ahmad, Kamilah. (2013). The adoption of Management Accounting Practices in Malaysian Small and Medium-Sized Enterprises. Disponible en <http://www.ccsenet.org/journal/index.php/ass/article/view/33067/19151> Acceso 22 de mayo del 2017

Agudelo, Osorio Jair Albeiro; Agudelo ,Hernández Didier Mauricio; Castro, Alzate Wilmar Alexander (2015) Diseño e implementación de un modelo de costos como referente para las PYMES: un estudio de caso de TV Pública. Congreso de Contabilidade 2015. Universidad Federal de Santa Catarina. Disponible en http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/8_17.pdf. Acceso 22 de mayo del 2017

Chacón, Galia B. (2011). La contabilidad de costos en el sistema de información contable de las PyME del estado Mérida Actualidad Contable Faces [en línea] 2011, 14 (Enero-Junio): [Fecha de consulta: 25 de junio de 2017] Disponible en: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=25720061003>> ISSN 1316-8533.

Camisón, César; Cruz, Sonia y González, Tomás. (2006). Gestión de la Calidad: conceptos, enfoques, modelos y sistemas. PEARSON EDUCACIÓN, S. A. C/Ribera del Loira, 28 28042 Paerson Prentice Hall. Madrid (España)

De Cardenas Cristia. A. (2006). El benchmarking como herramienta de evaluación. ACIMED. (2006) vol.14,n.4 Disponible en: http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1024-94352006000400015&lng=es&nrm=iso>. ISSN 1024-9435.

Hasda, Gonzalo Hernán (2013). Como implementar Costeo Basado en Actividades en Entidades Financieras de Consumo de Argentina Buenos Aires, Abril de 2013. Disponible en: http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tpos/1502-0764_HasdaGH.pdf Acceso el 08 de junio del 2017

Heredia, L.J; Caceres Duarte. L.G & Mendez, M. M (2001). Estado actual y perspectivas de la contabilidad de costos de las pequeñas y medianas empresas manufactureras de Yucatán - XVI Congreso Internacional de Contaduría Administración e informática. División de Investigación – Facultad de Contaduría y Administración, UNAM. Ciudad Universitaria México, DF. Disponible en: <http://congreso.investiga.fca.unam.mx/docs/xvi/docs/8B.pdf> Acceso el 02 de junio del 2017.

Ikem, Chidi & Titus (2012). Financial Challenges of Small and Medium-Sized enterprises (Smes) In Nigeria: The Relevance of Accounting Information Review of Public Administration and Management Vol. 1 No. 2 A Bi-Annual Journal of The Department of Public Administration, NnamdiAzikiwe University, Awka, Nigeria, ISSN 2315-7844 Nov, 2012 Disponible en: <https://www.omicsonline.com/open-access/financial-challenges-of-small-and-mediumsized-enterprises-smes-in-nigeria-the-relevance-of-accounting-2315-7844-1-114.pdf>. Acceso 08 de junio del 2017

Karanja, J.C.N; Mwangi, E; Nyaanga P. (2014), Adoption of modern management accounting techniques in small and medium (SMEs) in developing countries: a case study of SMEs in Kenya. Disponible en: <http://www.fox.temple.edu/cms/wp-content/uploads/2013/08/CrispusKaranja1.pdf> Acceso 08 de junio del 2017

Kaplan Robert S. y Robin, Cooper (1998) Cost&Effect; Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance, Harvard Business School Press, Boston, 1998.

Lopez Ávila, Juana Maria; Quinterio Garcia, Felipe Zea Lourido (2012). La Contabilidad de Costos en las Empresas del Valle del Cauca Colombia: Realidades, Impactos e Inferencias.

Revista del Instituto Internacional de Costos, ISSN 1646-6896, nº 10, diciembre 2012. Disponible en: http://www.revistaiic.org/articulos/num10/articulo5_esp.pdf y en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4172197>. Acceso el 22 de mayo del 2017

López Mejía, María Rosa, Marín Hernández, Salvador (2010). Los Sistemas de Contabilidad de Costos en la PyME mexicana Investigación y Ciencia [en línea] 2010, 18 (Abril-Sin mes): [Fecha de consulta: 25 de junio de 2017] Disponible en: <http://construcwww.redalyc.org/articulo.oa?id=67413393007>> ISSN 1665-4412

Marchione, Julio Cesar, (2007). Las nuevas herramientas de costos en la gestión de empresas Pymes, 2do Congreso Metropolitano de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Noviembre 2007. Disponible en http://www.consejo.org.ar/congresos/material/2metropolitano/I-Marchione_AREACONTAB.pdf. Acceso el 22 de mayo del 2017

Mejia, M.R.L & Hernandez S.M (2010). Los Sistemas de Contabilidad e Costos en la PyME Mexicana – Revista Investigación y Ciencias de la Universidad Autónoma de Aguascalientes, Numero 47, (49 -56) Abril 2010. Disponible en: <http://worldwidescience.org/www/desktop/en/results.html> Acceso el 13 de mayo del 2017

Montell, Maria de los Milagros. (2013). Contabilidad de gestión para PYMES en etapas de lanzamiento y expansión del ciclo de vida. ISSN 0328-5715 ISSN 2524-955X Disponible en: http://www.palermo.edu/economicas/cbrs/pdf/rwe9/PBR9_01WEB.pdf. Acceso el 22 de mayo del 2017

Nasieku Tabitha, Ogungbade, Oluyinka Isaiah. (2016) Cost Accounting Techniques Adopted by Manufacturing and Service Industry within the Last Decade.

Disponible en: <http://www.magementjournal.info/iINTERNACIONAL> Journal of Advances in Management and Economics (IJAME) ISSN:2278-3369

Özyürek Hamide, Yilmaz Metin, (2015). Application of Costing System in the Small and Medium Sized Enterprises (SME) in Turkey. Disponible en:

[https://waset.org/publication/Application-of-Costing-System-in-the-Small-and-Medium-Sized-Enterprises-\(SME\)-in-Turkey/10000807](https://waset.org/publication/Application-of-Costing-System-in-the-Small-and-Medium-Sized-Enterprises-(SME)-in-Turkey/10000807) Acceso el 22 de junio del 2017

Pelepenko Devincenzi, Graciela Regina, (2004). Metodologia para implementação do custeio baseado em atividades em pequenas empresas. Florianópolis 2004. Disponible en: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/87041/224323.pdf?sequence=1>. Acceso el 17 de mayo del 2017

Pineda Marin, Edilma, (2008). Diseño de un sistema de costos para Pymes. Disponible en <http://journal.poligran.edu.co/index.php/panorama/article/view/261> en <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4780124.pdf> y en http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/8_17.pdf Acceso el 22 de junio del 2017

Ribeiro, Edson Firmio. (2001). Um Modelo de Gerenciamento de Custos para a Industria de Revestimentos Cerâmicos baseado na Teoria das Restrições. Disponible en <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/106504/317595.pdf?sequence=1&isAllowed=y> Acceso 02 de junio del 2017

Špičková, Marketa (2013) - The use of cost management techniques as a strategic weapon in SME'S. Department of Economics and Management, Faculty of Economics and Administration, University of Pardubice Studentska 95, Pardubice, 532 10, Czech Republic. Disponible en: http://dspace.upce.cz/bitstream/handle/10195/SpickovaM_TheUse_2013.pdf Acceso el 02 de junio del 2017

Uju Umeji, Anthonia; Obi Chiaka Augusta (2014). Cost Accounting Skills Needs of Small Business Operators. American Journal of Industrial and Business Management, 4, 246-257. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.4236/ajibm.2014.45032> Acceso 16 de junio del 2017

Zapata Guerrero, Edgar Enrique, (2004) Las PyMES y su problemática empresarial. Análisis de casos Revista Escuela de Administración de Negocios [en línea] 2004, (septiembre-diciembre): [Fecha de consulta: 25 de junio de 2017] Disponible en: <http://www.redalyc.org/>

articulo.oa?id=20605209> ISSN 0120-8160

Zevallos V., Emilio, Obstáculos al desarrollo de las Pequeñas y Mediana Empresas en América Latina. Journal of Economics, Finance and Administrative Science [en línea] 2006, 11 (Junio-Sin mes): [Fecha de consulta: 25 de junio de 2017] Disponible en:<<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=360735259004>> ISSN 2077-1886

Publicación ABC Color. Porque es importante el crecimiento de las Pymes en Paraguay. Disponible en: <http://www.abc.com.py/edicion-impresia/economia/por-que-es-tan-importante-el-crecimiento-de-las-pymes-en-paraguay-995582.html> Acceso el 20 de mayo del 2017