



# **TRABAJO DE FIN DE GRADO**

## **Control de gestión en las empresas privadas: caso Viveros Valdiplant**

Management control in private companies: case "Viveros Valdiplant"

**Autor:** D./D<sup>a</sup>. María del Mar Rodríguez Muro

**Tutor/es:** D./D<sup>a</sup>. Luis Francisco Fernández-Revuelta Pérez

**Grado en Administración y Dirección de empresas**

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

UNIVERSIDAD DE ALMERÍA

Curso Académico: 2013 / 2014

Almería, junio de 2014



## ÍNDICE

<b>ÍNDICE</b> .....	2
<b>RESUMEN</b> .....	4
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	5
<b>CAPITULO 1. SECTOR AGRARIO. LA FUNCIÓN DE LOS VIVEROS</b> .....	6
<b>1.1. La función de los viveros</b> .....	8
<b>CAPITULO 2. MARCO CONCEPTUAL</b> .....	9
<b>1. Control de gestión en las empresas</b> .....	9
<b>2. Evolución de los sistemas de control</b> .....	11
<b>3. Costes en las empresas</b> .....	12
<b>3.1. Definición de costes</b> .....	12
<b>3.2. Tipos de costes</b> .....	13
<b>4. Sistemas y modelos de costes</b> .....	14
<b>4.1. Sistema de costes derivados de las características del sistema productivo</b> .....	15
<b>4.2. Sistema de costes derivados del momento en el que se realiza la valoración</b> .....	16
<b>4.3. Sistemas de costes basados en la porción de costes que acumula el producto</b> .....	17
<b>5. Cuadro de Mando Integral (Balanced Scorecard)</b> .....	20
<b>5.1. Perspectiva financiera</b> .....	21
<b>5.2. Perspectiva cliente</b> .....	21
<b>5.3. Perspectiva de procesos internos</b> .....	22
<b>5.4. Perspectiva de crecimiento y aprendizaje</b> .....	23
<b>5.5. Mapa estratégico</b> .....	23
<b>3.6. Indicadores</b> .....	25
<b>CAPITULO 3. EL CASO: VIVEROS VALDIPLANT, S.L.</b> .....	26
<b>1. Historia de la empresa</b> .....	26
<b>2. El producto</b> .....	27
<b>3. Proceso productivo</b> .....	29
<b>4. Clasificación costes de la empresa</b> .....	31
<b>CAPITULO 4. PROPUESTA DE SISTEMAS DE COSTES PARA LA EMPRESA</b> .....	33
<b>CAPITULO 5. EVALUACIÓN DEL RENDIMIENTO EN LA EMPRESA</b> .....	35
<b>1. Rendimiento contable</b> .....	35
<b>1.1. Rentabilidad</b> .....	35
<b>1.2. Liquidez</b> .....	36



<b>1.3. Solvencia</b> .....	37
<b>1.4. Ratios de gestión</b> .....	38
<b>2. Cuadro de Mando Integral</b> .....	39
<b>2.1. Pilares básicos</b> .....	39
<b>2.2. Objetivos estratégicos de Viveros Valdiplant</b> .....	40
<b>2.3. Mapa estratégico</b> .....	41
<b>2.4. Cuadro de Mando Integral</b> .....	43
<b>CONCLUSIONES</b> .....	45
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	46
<b>ANEXO 1. CONSUMO DE RECURSOS DE LAS DISTINTAS FASES DEL PROCESO PRODUCTIVO</b> .....	47
<b>ANEXO 2. BALANCE DE SITUACIÓN DE LA EMPRESA</b> .....	48
<b>ANEXO 3. CUENTA DE RESULTADOS DE LA EMPRESA</b> .....	49



## **RESUMEN**

Este proyecto se basa en el estudio de un caso real, la empresa Viveros Valdiplant. Esta organización de Almería se dedica a la producción y comercialización de plantas ornamentales.

El proyecto comienza con un breve análisis del sector agrícola y la función de los viveros. Posteriormente, se desarrollan algunos conceptos teóricos relevantes sobre el control de gestión en empresas, que nos ayudarán a comprender mejor los apartados posteriores. Además, el proyecto recoge una breve descripción de las características de la empresa y de su proceso productivo, para que el lector pueda conocer el funcionamiento de la misma.

Por último, se llevará a cabo una propuesta de sistema de costes, y un análisis de la rentabilidad de la empresa en dos vertientes: contable y moderna (cuadro de mando integral).



## INTRODUCCIÓN

Las empresas se encuentran en un entorno cada vez más dinámico y competitivo. Esta situación exige que las compañías tomen conciencia de la gran importancia que tiene la implantación de sistemas de gestión que les permitan obtener información del exterior y tomar decisiones en un ambiente de incertidumbre.

El control de gestión ha experimentado grandes cambios a lo largo de la historia. Hasta principios del siglo XIX el balance de situación y la cuenta de resultados eran los únicos instrumentos con los que contaba la dirección. Sin embargo, con el paso de los años, las compañías comenzaron a tomar conciencia de la importancia de añadir variables cualitativas en la gestión de sus empresas.

Con el propósito de incorporar dichas variables al proceso de gestión surge el llamado “Cuadro de Mando Integral”, herramienta que permite a las empresas convertir sus estrategias en objetivos operacionales.

El control de gestión es necesario en cualquier tipo de empresa, con independencia de su tamaño o actividad. Por ello, y con el objetivo de analizar los conceptos teóricos en base a un caso real, se ha llevado a cabo el análisis de la empresa “Viveros Valdiplant”.

El sector viverístico se caracteriza por un gran dinamismo y por la comercialización de productos en los que el margen de maniobra de precios es muy reducido, debido a la elevada competencia y a la homogeneización de los productos ofrecidos por los diversos competidores. Por ello, el control de costes cobra una especial relevancia.

Con el objetivo de encontrar el sistema de costes más apropiado para la empresa, se ha llevado a cabo un análisis de las características de la misma. Todos los productos fabricados por la organización siguen un mismo proceso productivo, variando únicamente el tiempo de fabricación de cada tipo de planta. Por ello, el sistema de costes seleccionado ha sido el sistema de costes por procesos.

Por otro lado, se ha llevado a cabo un análisis de la rentabilidad de la empresa, basado en los datos recogidos en los estados contables. Este análisis nos ha llevado a descubrir problemas de Viveros Valdiplant, en términos de rentabilidad, liquidez y solvencia. Por ello, y con el objetivo de que la empresa se replantease un cambio estratégico se ha llevado a cabo una propuesta de Cuadro de Mando Integral, que recoge de forma resumida los objetivos, metas, indicadores y acciones que la empresa debe desarrollar.



## CAPITULO 1. SECTOR AGRARIO. LA FUNCIÓN DE LOS VIVEROS

El sector agrario, en pleno siglo XXI, sigue teniendo un importante peso en el conjunto de la economía mundial, sobre todo desde el punto de vista del empleo. No obstante, uno de los cambios estructurales que acompañan al crecimiento económico es la pérdida de posiciones de este sector, de tal forma que, en los países desarrollados, su contribución al PIB y al empleo es muy escasa: en torno al 2 y al 5 por 100, respectivamente.

De este modo aparece el concepto “desagrarización”, proceso consistente en la progresiva pérdida de importancia económica del sector primario en el PIB y el empleo de un país.

La agricultura ha experimentado grandes transformaciones en la estructura y en la producción a lo largo de los años. Tradicionalmente, se ha basado en el policultivo y ha utilizado técnicas atrasadas y sistemas de cultivo extensivos que demandaban mucha mano de obra. El resultado era un bajo rendimiento y una producción destinada al autoconsumo.

Así, el crecimiento económico del período 1960-1975 comenzó a desgastar este modelo de agricultura.

Desde entonces, la agricultura española no ha dejado de conocer un intenso proceso de crecimiento y urbanización. Así, hoy en día, este proceso de transformación y adaptación no ha terminado, y los agricultores tienen que asumir en la actualidad nuevos desafíos.

Desde 1985, el crecimiento del sector agrario ha sido inferior, continuando, de este modo, con una sustancial pérdida de importancia de la agricultura dentro del sistema económico.

El siguiente cuadro ilustra su decreciente participación en las cifras macroeconómicas nacionales en el periodo comprendido entre 1985 y 2010.

*Tabla 1 Posición del sector agrario en el conjunto de la economía española, 1985-2010 (porcentajes)*

	1985	1995	2000	2005	2010
VAB agrario/VAB total (precios corrientes)	6,3	4,5	4,5	3,2	2,7
VAB agrario /VAB total (precios de 2000)	4,5	3,8	4,4	3,3	3,5
Empleo agrario/empleo total	15,9	8	6,5	5,1	4,5
Comercio exterior agroalimentario/comercio exterior bienes y servicios	10,9	10,3	11	12	12,3

*Fuente: Manual Lecciones de Economía Española*



Como nos ilustran los datos recogidos en la tabla anterior, el sector agrario ha perdido rápidamente importancia en la economía española, y puede ser explicado por los dos siguientes hechos:

- ✓ Las preferencias de los consumidores se ven alteradas, reduciendo la proporción del gasto familiar destinado a alimentación.
- ✓ La oferta agraria ha ido cambiando de naturaleza, así, la fracción de la misma destinada a un output intermedio ha aumentado notablemente, en detrimento de su carácter de bien final.

De este modo, la agricultura actual está orientada a la especialización, mecanización, utilización de fertilizantes, abonos y productos químicos que permiten la consecución de máximos rendimientos.

Actualmente, existen numerosas tipologías de agricultura. Dependiendo del factor que seleccionemos para clasificar esta actividad económica, podemos diferenciar los siguientes tipos de cultivos:

a) **Según la dependencia de agua:**

- a. **Agricultura de secano:** este tipo de agricultura utiliza únicamente el agua que la lluvia, sin ser necesaria la contribución del ser humano.
- b. **Agricultura de regadío:** este tipo de cultivo necesita la intervención humana para la supervivencia. Así, a través de diversos métodos, el ser humano suministra agua a las diversas plantas. Este tipo de agricultura requiere una mayor inversión, tanto en infraestructuras como en su mantenimiento y gastos.

b) **Según la producción:**

- a. **Agricultura industrial:** se centra en la producción masiva para la comercialización. Requiere un alto nivel de tecnificación y una elevada inversión.
- b. **Agricultura de subsistencia:** el cultivo va destinado al consumo propio. Generalmente, este tipo de agricultura se basa en un número limitado de cultivos de ciclo corto.



c) **Según el rendimiento deseado:**

- a. **Agricultura intensiva:** es aquella que utiliza poca extensión de tierra, elevada mano de obra y obtiene altos rendimientos. Así se puede decir que la agricultura intensiva es aquella que obtiene la mayor cantidad de producto por unidad de superficie.
- b. **Agricultura extensiva:** por el contrario, este tipo de agricultura se caracteriza por la escasa utilización de mano de obra, de fertilizantes y por la escasa necesidad de capital, en relación con el área cultivada.

d) **Según la especialización:**

- a. **Monocultivo:** cuando el espacio está destinado a un único tipo de cultivo.
- b. **Policultivo:** en este caso el espacio está dividido en muchas parcelas en las que se cultiva una gran variedad de especies.

### **1.1.La función de los viveros**

Dentro del sector agrario encontramos la actividad de los viveros, en la cual vamos a centrar este proyecto.

Los primeros días de vida para la supervivencia de cualquier vegetal son los más críticos. Por ello, se hace necesaria la creación de instalaciones que proporcionen condiciones de crecimiento más favorables para que las plantas puedan sobrevivir a esta primera etapa de vida. Surgen así los llamados viveros.

Un vivero es una empresa comercial que se dedica al cultivo intensivo de plantas y flores de temporada para la posterior venta.

Las principales funciones de los viveros son prevenir y controlar los efectos de las plagas y de las enfermedades que dañan a las plantas en su etapa de mayor vulnerabilidad. De este modo los viveros proporcionan a las plantas las condiciones más propicias para su buen desarrollo.

En estos establecimientos se suelen cultivar y vender plantas de diversa índole. Normalmente, estas empresas comercializan productos de dos tipos:

- ✓ **Plantas comerciales:** este tipo de plantas van destinadas a la producción de frutos para su posterior venta.



- ✓ **Plantas ornamentales:** son los productos más habituales. Son plantas que se cultivan y comercializan con propósitos decorativos.



Ilustración 1.1 - Plantas ornamentales

Ilustración 1.2 - Plantas comerciales

Ambos tipos llevan a cabo un proceso productivo similar, sin embargo, la duración del ciclo productivo de las plantas ornamentales es superior a la de las plantas comerciales. En este proyecto nos vamos a centrar en las plantas ornamentales, pues son la especialidad del vivero estudiado. Pero antes de adentrarnos en este aspecto, es necesario desarrollar algunos conceptos teóricos que nos ayudarán a realizar el análisis de la empresa.

## CAPITULO 2. MARCO CONCEPTUAL

### 1. Control de gestión en las empresas

Se define como control de gestión al conjunto de procedimientos que la empresa implanta para asegurarse de que las tareas que se realizan en la misma van encaminadas a la consecución de los objetivos previamente establecidos. Por lo tanto, el control de gestión engloba los objetivos básicos para la supervivencia de las organizaciones, como son la planificación, el control y el propio proceso de toma de decisiones.

Las empresas se han ido haciendo cada vez más sensibles a la necesidad de implantar sistemas de información que les permitan tomar decisiones en un entorno que se encuentra en cambio permanente. Los gerentes de las empresas necesitan información oportuna, fiable y continua que les permita planificar, controlar y gestionar eficazmente el negocio. Con este propósito aparece la contabilidad, tan necesaria hoy en día en todas las organizaciones.

Dentro del ámbito empresarial podemos distinguir tres tipos de contabilidad: contabilidad de gestión, contabilidad financiera y contabilidad de costes.



- ✓ **Contabilidad de gestión:** analiza y presenta información de carácter financiero y no financiero. Esta contabilidad se concentra en la presentación de informes internos necesarios para la toma de decisiones. Abarca temas como el desarrollo y la puesta en práctica de estrategias y políticas, la elaboración de presupuestos para estimaciones de situaciones futuras, la influencia sobre el comportamiento de los empleados e información financiera y no financiera. (Horngren, 2010)
- ✓ **Contabilidad financiera:** tiene la finalidad de presentar informes a terceros. Mide y registra operaciones de la empresa y proporciona estados financieros elaborados en base a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA). (Horngren, 2010)
- ✓ **Contabilidad de costes:** proporciona información que se utilizará en la contabilidad de gestión y en la financiera. Mide y presenta la información relacionada con el coste de adquirir y consumir recursos por parte de la empresa. La buena gestión de los costes resulta fundamental para el funcionamiento de cualquier organización, por ello, es necesario llevar a cabo una planificación y control de los mismos, tanto a corto como a largo plazo. (Horngren, 2010)

El control de gestión no tiene como objetivo controlar las acciones pasadas de la compañía, sino que su principal finalidad es influir en el futuro de la misma. Por ello, la información recogida en los distintos tipos de contabilidad ayuda a los gerentes a tomar decisiones sobre el futuro, reduciendo en cierta medida la incertidumbre que se da en los mercados.

Las empresas que consiguen implantar de forma correcta un sistema de control cuentan con una importante herramienta de apoyo a la dirección, pues es un sistema integrado que permite tener una visión global del funcionamiento de la empresa.

En definitiva, el control de gestión puede entenderse como el proceso por el cual la gerencia influye en los miembros de la organización para la implantación de las estrategias (Anthony, 1987). De esta forma, los sistemas de control de gestión permiten que la dirección empuje a los empleados hacia la consecución de las metas fijadas en la empresa y permiten aprovechar eficaz, eficiente y permanente los recursos de la organización para lograr dichas metas, integrando dos conceptos, la planificación y el control.



## **2. Evolución de los sistemas de control**

La evolución de la contabilidad de costes y del control de gestión está estrechamente ligada a las mejoras e innovaciones que han tenido lugar en la estructura y funcionamiento de las organizaciones. Los primeros antecedentes de la contabilidad de gestión se remontan a siglos pasados, sin embargo, no fue hasta la década de los sesenta cuando se produjo una auténtica revolución cultural en este ámbito. Las empresas se vieron en la necesidad de disponer de mecanismos perfeccionados que les permitiesen tomar decisiones en un entorno cada vez más dinámico.

Con anterioridad a la Revolución Industrial los procesos productivos eran muy diferentes a los que conocemos hoy en día, por ello, la evolución de la contabilidad de costes en este periodo fue bastante limitada. Hasta principios del siglo XIX el balance de situación y la cuenta de resultados eran los únicos instrumentos con los que contaba la dirección para gestionar la empresa. Sin embargo, con la Revolución Industrial se produjo un cambio radical en los sistemas productivos, lo que provocó que las organizaciones necesitaran más y mejor información para la gestión. Se comienza a tomar conciencia de la importancia de reducir costes para obtener una mayor rentabilidad, por lo que la contabilidad de costes pasa a ser la herramienta de gestión más importante en las organizaciones.

En los años sesenta se produce un cambio radical en las organizaciones. Se abandona la visión mecanicista de las mismas, y se comienza a dar una tendencia hacia el crecimiento y la integración. Estos hechos hacen necesaria una reestructuración de los sistemas de control. En esta década se consolida el concepto de presupuesto por programas, procedente de los años 50, y aparece el llamado presupuesto base cero. Esta técnica trataba de que cada gasto fuese justificado por los directivos en cuanto a su destino, por lo que se trataba más de una herramienta de control que de gestión. Como Pyhrr afirma en 1986, “el presupuesto base cero permite a la empresa identificar las actividades que no añaden valor, pudiendo así eliminarlas y reducir costes”. En contraposición a esta opinión, algunos autores como Anthony afirman que el presupuesto base cero supone un esfuerzo adicional para los gerentes, por lo que los costes se ven aumentados. De esta forma, es necesario medir el ahorro que supondría implantar dicha técnica y compararlo con los costes de diseñar dicho presupuesto.

En la década de los 80 la contabilidad de gestión comienza a ser mucho más práctica. La dirección en las empresas comienza a ser menos autoritaria y más flexible. Las



organizaciones de esta época comienzan a basar su éxito en la delegación de tareas, por lo que se crea la necesidad de trabajar con técnicas de control más eficientes. (Sáez, 1993) Las variables cualitativas comienzan a cobrar gran relevancia. Así, aparecen nuevos sistemas de control más abiertos, que recogían información de naturaleza cuantitativa y cualitativa y que permitían un seguimiento completo de la estrategia.

Los sistemas convencionales de costes comenzaron a sufrir fuertes críticas, debido a la irrelevancia de la información que aportaban para la toma de decisiones (Kaplan y Johnson, 1988), a la distorsión en el coste por lo métodos basados en el volumen y a la ausencia de análisis de los costes en las áreas no productivas (Cooper y Kaplan, 1988).

Para superar esta crisis aparece el sistema de costes ABC (*Activity Based Costing*). Este modelo se basa en la hipótesis de que las actividades consumen recursos y que los productos o servicios demandan actividades. El sistema ABC es el más exacto, hasta el momento, para calcular los costes de cualquier producto, pues tiene en cuenta las causas de los mismos.

A pesar de que años atrás se empieza a tomar conciencia de la necesidad de incorporar variables cualitativas en los sistemas de gestión, no es hasta los años 80 cuando se publican artículos sobre el tema. Dichos artículos versaban sobre la necesidad de incorporar a la gestión de las empresas una perspectiva menos contable y más estratégica. Se implantan así los cimientos del Cuadro de Mando Integral (CMI), modelo que en la actualidad es considerado uno de los más importantes en la planificación y gestión.

### **3. Costes en las empresas**

#### **3.1. Definición de costes**

En los negocios y en la contabilidad el coste es el valor monetario que la empresa debe invertir para producir un bien o un servicio. De este modo, podemos decir que un coste es el recurso que se sacrifica o se pierde para lograr un objetivo específico (Horngren, 2002). Generalmente, se suele medir por el importe que se paga a la hora de adquirir bienes o servicios. Los costes pueden ser reales o presupuestados. Un coste es real cuando ya se ha incurrido en él, mientras que un coste presupuestado es aquel que se calcula en base a estimaciones antes de incidir en él.

La estimación de los costes se utiliza para evaluar si los beneficios de un negocio serán suficientes para cubrir dichos costes esperados. Esto es lo que se conoce como enfoque cote-beneficio.



Para guiar sus decisiones los gerentes necesitan saber cuánto cuesta algo determinado. A ese algo se le denomina objeto de coste, que es cualquier cosa de la que se necesite una medición del coste por separado.

### 3.2. Tipos de costes

Los costes tienen numerosas clasificaciones, dependiendo del enfoque y la utilización que se les dé. En este apartado vamos a recoger las clasificaciones más importantes, que nos servirán para analizar el caso de “Viveros Valdiplant”.

- ✓ Según el área donde se consumen:
  - Costes de producción: son los costes que se generan en el proceso de transformación de la materia prima en productos terminados. Estos costes se clasifican a su vez en costes de materiales directos, coste de mano de obra directa y costes indirectos.
  - Costes de distribución: son los que se generan por las actividades necesarias para hacer llegar el producto al consumidor.
  - Costes de administración: estos costes son denominados gastos. Son los que se generan en las áreas administrativas de la empresa.
  - Costes financieros: son los generados por el uso de recursos de capital.
- ✓ Según su identificación:
  - Costes directos: se identifican fácilmente con el objeto de coste.
  - Costes indirectos: su importe total se conoce para toda la empresa o para un conjunto de productos. Es difícil asociarlos con un producto específico. Para su asignación se requiere una base de distribución (horas de mano de obra, metros cuadrados, etc.)
- ✓ Según el momento en el que se reflejan los resultados:
  - Costes del periodo: son aquellos costes que se identifican con un periodo de tiempo, en lugar de con el producto. Se deben asociar con los ingresos generados en el mismo periodo.



- Costes inventariables: son todos los costes de un producto que se consideran un activo cuando se incurre en ellos y cuando se vende el producto se convierten en un coste de la mercancía vendida.
- ✓ Según el control que se tenga sobre su consumo:
  - Costes controlables: son aquellos en los que la dirección tiene autoridad para generarlos o no.
  - Costes no controlables: son los costes sobre los que no se tiene autoridad para su control.
- ✓ Según su comportamiento:
  - Costes variables: son aquellos que cambian en total en proporción al volumen de producción.
  - Costes fijos: permanecen constantes durante un determinado periodo de tiempo, es decir, no varían en proporción al volumen de producción.

#### **4. Sistemas y modelos de costes**

Un sistema de costes puede ser definido como un conjunto de reglas y procedimientos que hacen posible la acumulación de datos contables y la asignación de los costes a sus objetos. Por su parte, la acumulación hace referencia a la recopilación de información de costes de forma organizada, mediante un sistema de contabilidad (Datar, 2002).

Los modelos de costes son las diversas alternativas que tiene una empresa para obtener la información necesaria para la toma de decisiones.

La elección de un sistema de costes depende de numerosas variables, como las características de la empresa, el tipo de información disponible y del coste que la organización está dispuesta a soportar con el sistema elegido. Es indudable que las peculiares características de cada empresa harán necesaria una adaptación de los sistemas de costes.

Con carácter general podemos identificar tres parámetros esenciales que ayudan a las empresas a decantarse por un sistema de costes determinado:

- ✓ Características del sistema productivo
- ✓ Momento en el que se realiza la valoración



- ✓ Porción de costes que se acumula al producto

En base a dichos parámetros podemos hacer diversas clasificaciones de los sistemas de costes, siendo dichos sistemas no excluyentes entre sí.

#### **4.1. Sistema de costes derivados de las características del sistema productivo**

##### *4.1.1. Sistema de costes por proceso*

El sistema de costes por procesos se preocupa de los costes generados en los diferentes departamentos. Este tipo de sistema se basa de la utilización de promedios para el cálculo y la imputación de los costes a los diversos productos en las diferentes fases del sistema productivo.

Las principales características de este sistema se resumen en las siguientes:

- ✓ Cada etapa del proceso productivo se convierte en un centro de costes, siendo necesaria la determinación por separado de los costes de cada sección.
- ✓ Deben determinarse las unidades producidas en cada centro, con el objetivo de poder determinar el coste unitario de cada centro.
- ✓ La determinación del coste total del producto se obtiene mediante la suma de los costes unitarios de los diversos centros por los que ha pasado el producto para su transformación.

Este sistema es utilizado generalmente en empresas que producen grandes volúmenes de productos uniformes, empleando un único proceso productivo. (Castelló Taliani, 1998). Todos los productos recorren los mismos procesos. Cada centro de coste transfiere sus costes al siguiente centro de trabajo, así hasta el último proceso.

##### *4.1.2. Sistema de costes por pedidos u órdenes de trabajo*

En este caso el objeto de coste es una unidad individual, un lote o un servicio definido, denominado trabajo. De esta forma, el eje del sistema es la orden de fabricación y las secciones pasan a ser simplemente lugares de formación de costes.

Este sistema se aplica a aquellos procesos donde es necesario identificar los costes relacionados con una cantidad específica de producción.

Generalmente, este sistema es utilizado por las empresas que ofrecen productos o servicios en base a las especificaciones de sus clientes. Así, las organizaciones que implantan este



sistema son aquellas en las que se dan productos que contienen elementos que diferencian de forma clara unos productos de otros.

El objetivo de este sistema de costes es identificar de forma precisa los costes de los factores utilizados en el proceso productivo con los pedidos que los han consumido. En este caso, no se asociarán los costes al lugar donde se han producido sino a la orden de trabajo que los ocasiona.

Así, para la determinación del coste se deben seguir los siguientes pasos (Horngren, 2002):

Paso 1: Identificar el objeto de coste.

Paso 2: Identificar los costes directos del trabajo.

Paso 3: Seleccionar las bases de asignación de costes indirectos.

Paso 4: Identificar los costes indirectos.

Paso 5: Calcular la tasa de costes que se utiliza para prorratear los costes indirectos.

Paso 6: Calcular los costes indirectos prorrateados.

Paso 7: Calcular el coste total del trabajo, sumando todos los costes directos y los indirectos prorrateados.

#### **4.2. Sistema de costes derivados del momento en el que se realiza la valoración**

Si nos fijamos en el momento del cálculo para hacer la clasificación de los sistemas de costes podemos encontrarnos dos tipos: sistemas de costes reales o históricos y sistemas de costes estándar.

Los sistemas históricos son aquellos en los que la determinación se realiza ex post, una vez transcurrido el periodo de cálculo. Este criterio es el más utilizado, pues en él se fundamentan los principios contables generalmente admitidos.

En el sistema de costes históricos los costes se registran a medida que se incurre en ellos. En el caso de los costes directos este sistema no supone ningún problema, sin embargo, es de difícil aplicación para los costes indirectos.

Por su parte, los sistemas de costes estándar son aquellos en los que la valoración se efectúa ex ante, sirviéndose de previsiones sobre los costes. Posteriormente, estas previsiones se



comparan con los datos reales, lo que permite analizar las desviaciones y tomar medidas correctoras. Estos sistemas se utilizan principalmente para el control.

El sistema de costes estándar hace estimaciones de variables tanto técnicas como económicas. Este sistema presenta dos ventajas fundamentales, por un lado, permite valorar casi en tiempo real los costes, sin necesidad de conocer los datos reales, y por otro lado, evita incorporar como coste las posibles ineficiencias del proceso productivo.

Normalmente los datos base del sistema de costes estándar radican de la experiencia acumulada de los sistemas de costes históricos.

### **4.3. Sistemas de costes basados en la porción de costes que acumula el producto**

#### *4.3.1. Full-costing o Coste completo*

Este sistema defiende que todos los costes en los que incurre la empresa para producir o vender deben incorporarse al coste final del producto. Para poder determinar el coste final, este modelo propone analizar la naturaleza de los costes y clasificarlos en costes directos e indirectos.

De esta forma, para el cálculo del coste final este método utiliza todos los costes de la compañía, ya sean fijos o variables, operativos o no operativos, directos o indirectos. Así, los precios calculados con este sistema permiten cubrir todos los costes de la empresa, con independencia de su naturaleza. (Castelló, 1998)

Los defensores de este sistema argumentan que todos los gastos de la fábrica son parte del coste total del producto, y por lo tanto deben estar incluidos en su cálculo. Además, reconocen que la producción no se podría llevar a cabo sin los costes indirectos fijos de producción, de ahí la necesidad de incluirlos, y defienden que este sistema evita reportar pérdidas ficticias.

El sistema de costes completos aporta información de mayor calidad, sin embargo, es mucho más complejo y costoso que el sistema de costes variables.

El siguiente cuadro recoge de forma resumida las ventajas e inconvenientes de este sistema de costes.



Tabla 2.1- Ventajas e inconvenientes del Full- costing

Ventajas sistemas de costes completos	Inconvenientes sistemas de costes completos
Permite comparar el coste final con el precio, y , consecuentemente, medir la rentabilidad de los productos	No ofrece información útil para la toma de ciertas decisiones estratégicas, como la decisión de fabricar o comprar
Da la posibilidad de estudiar de forma detallada los procesos contables en términos de coste	No suministra la información para la fijación de políticas de precio
Ofrece una valoración real de los inventarios de productos terminados y productos en curso	Utiliza medias para el cálculo del coste de un determinado producto

Este sistema es el más utilizado desde principios de siglo, pues es el modelo exigido para la presentación de las cuentas anuales. Sin embargo, dadas las limitaciones de dicho sistema para propósitos diferentes a la valoración, han surgido nuevos métodos, como el sistema de costes variables.

#### 4.3.2 Direct costing o Sistema de Costes Variables

Este propone utilizar únicamente los costes variables (tanto directos como indirectos) para calcular el coste del producto, considerando a los costes fijos como costes del periodo. De esta forma, el margen operativo se calcularía en base a los precios y los costes variables.

Los sistemas de costes variables pretenden obtener información relevante sobre las relaciones que se dan entre el nivel de producción, los costes, el volumen de ventas y el beneficio de cada producto.

Los defensores de este sistema argumentan que:

- ✓ Los costes del producto deben estar necesariamente relacionados con el volumen de producción.
- ✓ Se incurrirá en los costes indirectos de fabricación fijos independientemente de si hay o no producción.
- ✓ Los costes indirectos de fabricación fijos son un coste del período relacionado con el tiempo, no tienen un beneficio futuro, y no es un coste inventariable.
- ✓ Este sistema elimina del beneficio los efectos de los posibles cambios dados en el inventario y posibilita la eliminación de la capitalización de los costes fijos en los inventarios no vendidos.



El sistema de costes variables es de gran utilidad para las empresas en las que los costes variables representan un porcentaje importante de los costes totales.

Este sistema cuenta con numerosas ventajas, recogidas en la tabla siguiente junto a las limitaciones que presenta.

**Tabla 2.2- Ventajas e inconvenientes del Sistema de costes variables**

Ventajas sistema de costes variables	Inconvenientes sistema de costes variables
Permite calcular los beneficios provisionales de manera instantánea	No es adecuado para el cálculo de costes en explotaciones con sistemas de producción diferenciados
Permite calcular la aportación de cada producto a los resultados de la empresa	Dificulta la asignación de costes conjuntos
Permite calcular el punto puerto y planificar la política de precios	Puede conducir a un falseamiento de costes en los diferentes centros de trabajo al no tener en cuenta los costes de estructura
Facilita las decisiones relacionadas con la optimización de costes	Las existencias se infravaloran.
Permite calcular los precios límite a partir de los cuales no interesa fabricar el producto	
Permite la selección de productos y mercados en base a la rentabilidad	

En definitiva, la principal diferencia entre ambos sistemas radica en el tratamiento que se le da a los costes fijos. Mientras el sistema de costes completos asigna al producto una parte alícuota de los costes fijos, el sistema de costes variables los imputa directamente al resultado de la explotación.

El empleo de uno u otro sistema puede producir diferencias importantes en la cifra de resultados de la empresa. Estas diferencias se deben a la producción no vendida, por ello, si los inventarios se reducen o son inexistentes, el empleo de uno u otro sistema resultará indiferente. Por ello, la empresa debe tener en cuenta el nivel de costes fijos y de producción inventariada a la hora de seleccionar el sistema de costes que va a utilizar.



## **5. Cuadro de Mando Integral (Balanced Scorecard)**

El CMI es una herramienta que ayuda a las organizaciones a convertir las estrategias en objetivos operativos. Aglutina de forma sintética una gran cantidad de información que ayuda al directivo a implantar acciones correctoras cuando la realidad se aleje del objetivo fijado.

La idea en la que se basa el CMI es que existen Indicadores clave que proporcionan a los directivos la posibilidad de gestionar mejor los objetivos estratégicos, frente a la tradicional aproximación financiera cortoplacista. (Horngren, 2002)

El Balanced Scorecard es una herramienta que permite movilizar a la gente hacia el cumplimiento de la misión de la empresa. Permite tanto guiar el desempeño actual como apuntar el desempeño futuro y puede implantarse en todo tipo de empresas, en organizaciones grandes y pequeñas, con y sin ánimo de lucro, así como en empresas con una rentabilidad alta y con pérdidas.

Esta herramienta se asienta en la elaboración de un mapa estratégico, en el que se reflejan los objetivos de la empresa, y en el diseño de una serie de indicadores que permiten medir la consecución de los objetivos marcados.

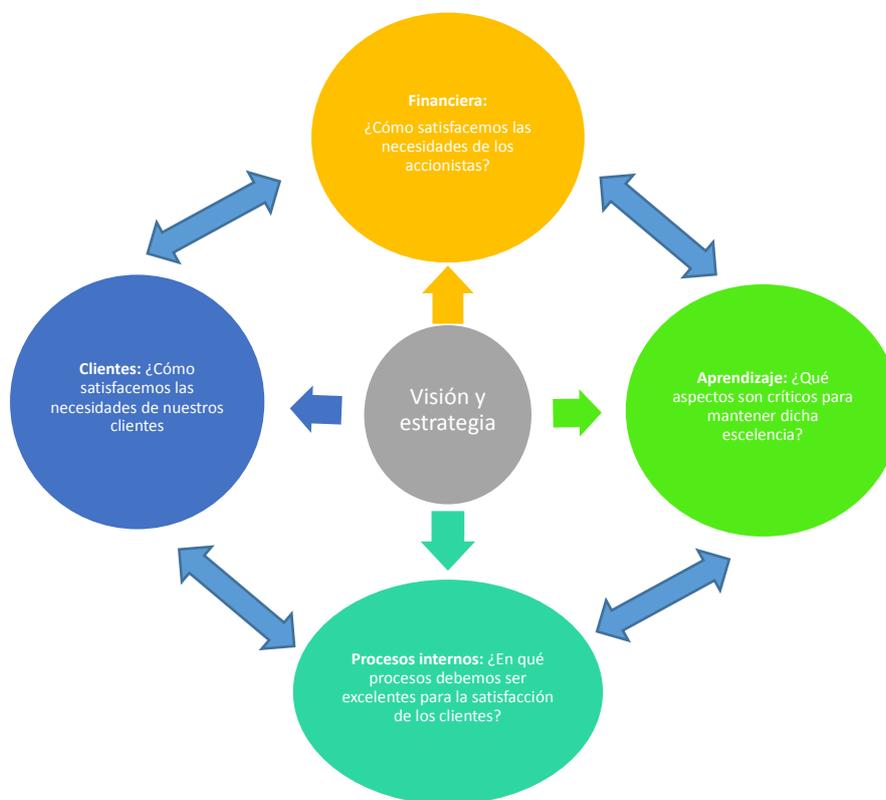
De este modo, se puede decir que el CMI es la representación de la estrategia de la empresa a través de acciones encadenadas entre sí, que van encaminadas a la consecución de unos objetivos, cuyo cumplimiento se mide gracias a unos indicadores de desempeño.

El punto de partida del CMI es la definición de los pilares básicos de toda estrategia empresarial: misión, visión y valores. La estrategia y visión a largo plazo son los ejes fundamentales sobre los que se desarrollan los indicadores del cumplimiento de objetivos.

El modelo básico compuesto por Kaplan y Norton está compuesto por cuatro perspectivas: financiera, clientes, procesos internos y aprendizaje y crecimiento. Estas perspectivas son las más comunes, pero el diseño del CMI no tiene que ceñirse estrictamente a dichas dimensiones, pudiendo ser necesario, en ocasiones, añadir otras perspectivas.



Ilustración 2.1- Esquema simplificado CMI



Fuente: elaboración propia con datos del CMI

### 5.1. Perspectiva financiera

El principal objetivo de la perspectiva financiera es responder a las expectativas de los accionistas. Esta perspectiva está particularmente centrada en la creación de valor para el accionista, basándose en índices de rendimiento y garantía de crecimiento y mantenimiento del negocio. De este modo, los indicadores de actuación financiera indican si la estrategia está contribuyendo a la creación de valor.

Aunque esta categoría es considerada la más importante, es necesario saber que las medidas financieras no son suficientes para analizar el desempeño global de una organización; no obstante, su desarrollo es fundamental para la obtención de un buen CMI.

### 5.2. Perspectiva cliente

En esta perspectiva se debe definir la posición de valor que la empresa ofrece a sus clientes, tanto potenciales como futuros. Esta perspectiva es clave, pues constituye el núcleo de la estrategia marcada por la organización.



Debido a la escasez de recursos, es necesario determinar la oferta de la compañía, combinando diversos elementos como el producto, el precio y el servicio ofrecido. Además, en esta categoría se determinarán los mercados geográficos y los segmentos de mercado a los que se va a dirigir la empresa, además de la forma en la que se va a diferenciar de la competencia.

Las estrategias más comunes para competir en el mercado son:

- ✓ Liderazgo de producto: pone especial atención a la excelencia de productos y/o servicios.
- ✓ Relaciones con los clientes: se centra en la capacidad para generar vínculos con los clientes, conocerlos y proporcionarles los productos más adecuados a sus necesidades.
- ✓ Excelencia operativa: se centra en proporcionar productos a un precio competitivo, atendiendo la calidad y funcionalidad que ofrecen.

Ya que no se puede ser el mejor en las tres estrategias, es necesario que la empresa destaque en una de ellas y que tenga un nivel aceptable en el resto.

Esta categoría tiene grandes implicaciones en el resto de perspectivas, pues la propuesta de valor que la empresa elija condicionará la perspectiva interna, obligando a la compañía a definir o revisar los procesos necesarios para la consecución del objetivo marcado.

### **5.3. Perspectiva de procesos internos.**

Los elementos que se incluyen en esta perspectiva están ampliamente condicionados por la propuesta de valor seleccionada en la categoría anterior. La cuestión a la que se da respuesta en este punto es ¿cuáles son los procesos clave que nos permitirán llevar a cabo la propuesta de valor seleccionada?

Es recomendable que como punto de partida de esta perspectiva se desarrolle la cadena de valor de la empresa. De este modo la empresa debe definir los siguientes procesos:

- ✓ Proceso de innovación: se centra en la intención de la empresa de hallar nuevos productos o de adentrarse en nuevos mercados.



- ✓ **Procesos operativos:** en este punto se engloban todos los procesos relacionados con la fabricación de productos o la oferta de servicios. Los aspectos clave en este punto están vinculados con la eficiencia en la entrega del producto y la calidad del mismo.
- ✓ **Servicios de venta:** se sitúan en el último tramo de la cadena de valor y engloba procesos tanto de la venta como de los servicios posteriores a la misma.

Tradicionalmente, los sistemas que median la actuación se centran únicamente en controlar y mejorar los indicadores de coste, calidad y duración de procesos. Sin embargo, la implantación del CMI permite que, además, la demanda de actuación de procesos internos venga derivada de las expectativas de los clientes y trabajadores.

#### **5.4. Perspectiva de crecimiento y aprendizaje**

Esta perspectiva constituye el motor impulsor de las anteriores. Muestra las habilidades y los conocimientos que la empresa posee para desarrollar sus productos o servicios y para crecer y aprender.

En esta categoría se plantean objetivos que permiten alcanzar los resultados de las perspectivas anteriores, como el desarrollo de las competencias del personal, el uso de la tecnología para generar valor y la creación de un clima cultural que permita afianzar las acciones transformadoras del negocio.

De este modo, resulta innegable que unos empleados satisfechos y formados se identificarán mejor con los objetivos de la empresa y prestarán un servicio de mayor calidad. Esto repercutirá en la satisfacción del cliente y en la fidelización de los mismos, aumentando así las ventas, lo que afectará muy positivamente a la situación financiera de la organización.

#### **5.5. Mapa estratégico**

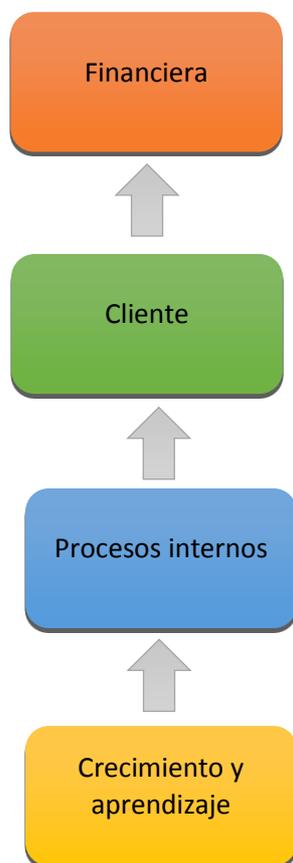
El mapa estratégico es una de las aportaciones más importantes del CMI, pues permite tener una visión sencilla y gráfica de las estrategias de la empresa. Los mapas estratégicos están compuestos por los objetivos estratégicos y las relaciones causales entre dichos objetivos.

Estas relaciones causales son una herramienta de comunicación y aprendizaje muy importante para la implantación de las estrategias. Un mapa bien elaborado consta de pocos objetivos y unas relaciones causales definidas con claridad, lo que permite comunicar de forma visual y rápida la estrategia de la empresa.



Los mapas estratégicos están compuestos por cuatro bloques, uno para cada perspectiva descrita anteriormente. En cada bloque se sitúan los objetivos asociados, colocando en la parte inferior los objetivos de crecimiento y aprendizaje y en la cúspide los objetivos financieros.

**Ilustración 2.2- Bloques de Mapas estratégicos**



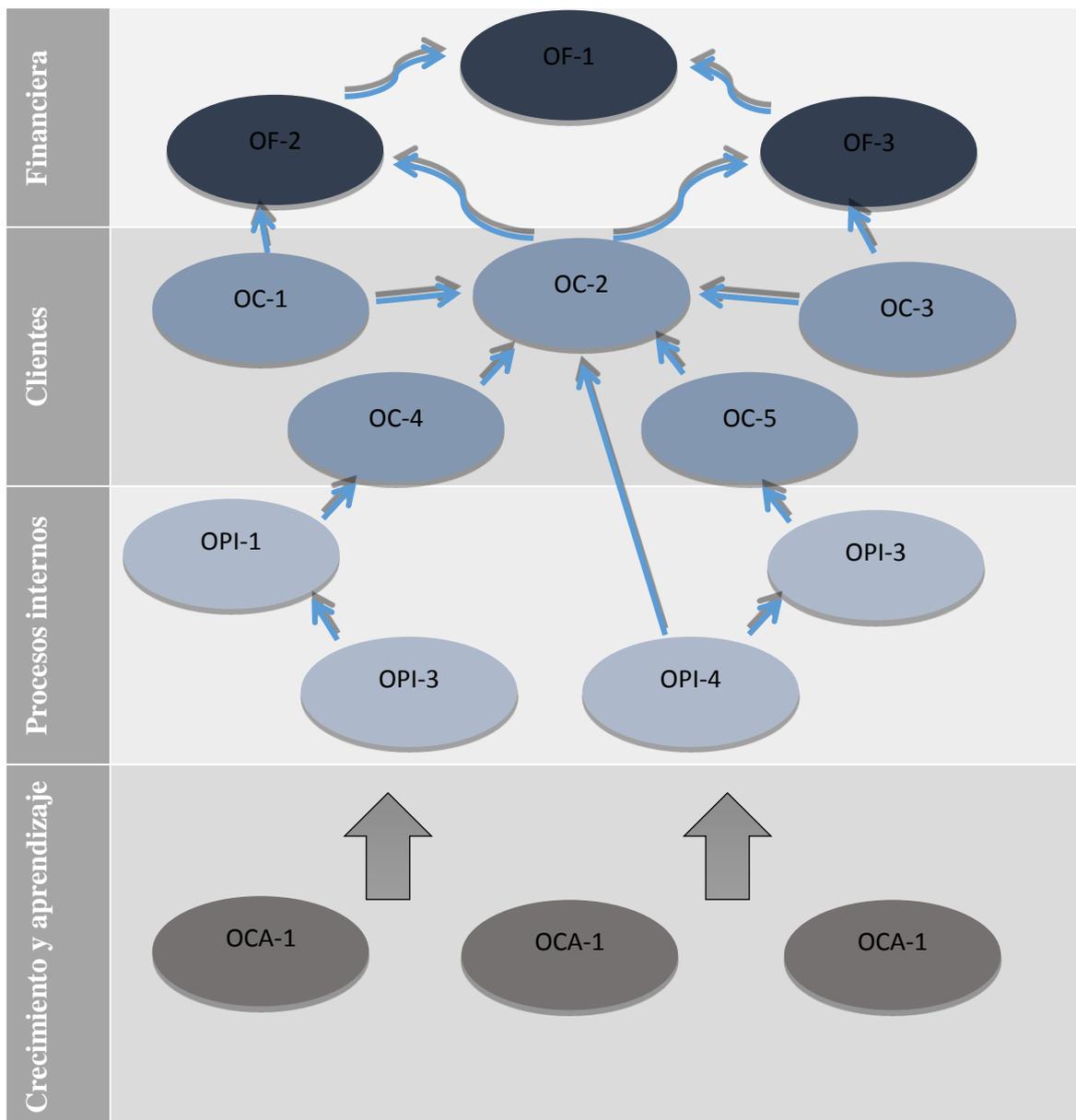
Una vez colocado cada objetivo en su bloque correspondiente se deben definir las relaciones causales entre los objetivos. En este punto, se hace necesario realizar un análisis crítico de los objetivos para determinar la importancia de cada uno de ellos.

Si tras haber establecido las relaciones causales algún objetivo queda aislado debemos plantearnos si dicho objetivo tiene sentido dentro del marco estratégico de la empresa, es decir, si nos permite conseguir algo clave para la consecución del resto de objetivos; si no es así, se debería eliminar.

El resultado del proceso descrito debe ser un diagrama como el que se muestra a continuación:



Ilustración 2.3- Ejemplo de Mapa Estratégico



### 3.6. Indicadores

Los indicadores son la herramienta que permite comprobar si los objetivos estratégicos definidos se están cumpliendo y que informa del progreso de cada uno de ellos.

Para la medición de cada objetivo se pueden utilizar de uno a tres indicadores. Para cada indicador se deben proponer y poner en práctica varias acciones para intentar alcanzar metas previamente fijadas.

A la hora de definir los indicadores debemos intentar que estos sean cuantificables y objetivos, en la medida de lo posible. Pues unos indicadores objetivos son más fáciles de interpretar y menos susceptibles a errores.



Existen dos tipos diferentes de indicadores:

- ✓ Indicadores de causa: miden resultados intermedios, resultados de las actividades que se llevan a cabo para lograr el objetivo marcado. Estos indicadores orientan las acciones y nos ayudan a ajustar el comportamiento de la organización hacia la consecución del objetivo. Normalmente se recurre a ellos cuando es difícil encontrar indicadores de resultado o éstos son difíciles de cuantificar.
- ✓ Indicadores de resultado: están enfocados a los resultados clave comunes a todas las estrategias.

### **CAPITULO 3. EL CASO: VIVEROS VALDIPLANT, S.L.**

#### **1. Historia de la empresa**

Viveros Valdiplant es una empresa familiar, situada en la localidad de Roquetas de Mar (Almería), que se dedica a la producción y a la comercialización de una gran variedad de plantas de tipo ornamental.

El señor Manuel Valdivieso, uno de los promotores de la empresa y, actualmente, único propietario, cuenta con una gran experiencia y formación en el sector. Con tan sólo treinta años de edad, lleva más de una década trabajando en el sector agrícola. Su amor por las plantas ha hecho de él un hombre dedicado al trabajo y enfocado a mejorar continuamente.

Con tan sólo quince años dejó sus estudios para ayudar a su padre en el invernadero familiar. Durante cuatro años estuvo dedicado a esta labor, pero en 2003 decidió cambiar la trayectoria de su carrera profesional. La actividad de los invernaderos había comenzado a estancarse, cada vez se obtenía una menor rentabilidad, esta situación hizo que Manuel se planteara nuevos retos. Fue entonces cuando descubrió la gran oportunidad de negocio que ofrecía la producción de plantas ornamentales.

Aprovechando el terreno que poseía su padre, decidió adentrarse en esta nueva aventura, con la compañía de su progenitor y su hermano.

En un primer momento el negocio estaba orientado a la producción de plantas a través de semillas, y a la venta al por mayor. Hasta que en 2008 descubrieron que la venta directa al público dejaba una mayor rentabilidad. En ese momento deciden dejar de criar una gran variedad de plantas para comprarlas directamente a mayoristas y vendérselas a los consumidores finales. No obstante, deciden seguir fabricando algunas variedades.



Esta actividad requería numerosas horas de trabajo y esfuerzo, tanto en producción como en formación. Por ello, en 2010, los socios de Manuel deciden abandonar el negocio, dejándolo a él al frente.

“Nunca abandonaría mi vivero, pese a ser muy sacrificado. Me gusta lo que hago, ver crecer a las plantas me reconforta”, afirma tras preguntarle por el motivo de no abandonar él también el negocio.

En la actualidad, el vivero cuenta con 10.000 metros cuadrados, de los cuales 3.000 se destinan a la exposición de plantas para su venta al público y 7.000 a los invernaderos para el cultivo de algunas especies.

## 2. El producto

Viveros Valdiplant se dedica al cultivo y comercialización de una gran variedad de plantas ornamentales. Este tipo de planta se comercializa con fines decorativos, pues presentan ciertas cualidades estéticas que las diferencian del resto.

Estas plantas necesitan cuidados especiales, como una buena fertilización, una limpieza constante de las hojas y tallos y un permanente control de plagas con la utilización de insecticidas. Otras tareas esenciales son la poda de las partes secas de la planta y el cambio de macetero de acuerdo al crecimiento de la misma.



*Ilustración 3. 1- Algunas variedades de plantas de Viveros Valdiplant*

Debido a la gran competitividad del mercado, es necesario que el vivero destaque del resto de competidores. Manolo, el dueño del vivero, tiene claro que el punto clave para lograrlo es a través del trato al cliente y de los servicios ofrecidos, pues los reducidos márgenes



operativos no permiten competir en base a la variable precio. Entre las características diferenciadoras de Viveros Valdiplant encontramos las siguientes:

- ✓ Comercialización de una gran variedad de plantas. En el vivero se comercializan más de 600 variedades. De este modo, se venden plantas que son difíciles encontrar en otros establecimientos.
- ✓ Su gran experiencia en el sector le permite asesorar y orientar a los clientes en sus compras.
- ✓ Un trato amable hacia el cliente, con la intención de que estos decidan volver.
- ✓ El personal habla varios idiomas, alemán e inglés entre ellos, lo que le permite atender a personas de diversas nacionalidades.
- ✓ Ofrecen servicios de decoración de jardinería.
- ✓ Da la posibilidad a sus clientes de que paguen a 30, 60 o 90 días.
- ✓ Además, gracias a que son los productores de muchas de las plantas que comercializan, pueden vender a un precio ligeramente inferior que algunos competidores.

Por otro lado, es importante señalar que esta actividad requiere unas instalaciones preparadas y unos materiales específicos.

En primer lugar, las infraestructuras deben estar preparadas para combatir posibles desastres naturales (provocados por vientos, lluvias, temperaturas extremadamente altas o bajas...). Además, el vivero debe estar dividido en diversas áreas, para adaptarse a las diversas necesidades de las plantas, por ejemplo, en una zona irían las plantas que necesitan más luz y en otra estarían las plantas de interior.

Además, en zonas cercanas al vivero debe haber una balsa, que lo abastece del agua necesaria para el riego de las plantas. Por último, lo más importante es el sistema de riego que la organización instale, pues del buen funcionamiento del mismo va a depender la supervivencia de las plantas.

La empresa practica dos tipos de comercialización: mayorista y minorista. Ambos tipos de clientes requieren procesos de venta y servicios completamente distintos.



Los productos cultivados en el vivero son vendidos en grandes cantidades a mayoristas de diversos puntos de España. Manolo se encarga de promocionar sus productos para que otros viveros los compren. El comercio mayorista deja una rentabilidad muy pequeña en la empresa. Por ello, es necesario combinarlo con la venta directa al público. Los clientes finales exigen un mejor trato y unos servicios de calidad, pero la rentabilidad que aportan a la compañía es mucho mayor.

### 3. Proceso productivo

El proceso productivo de la planta ornamental comienza con la siembra de la semilla de forma manual en unas bandejas de semillero en las que se coloca sustrato de turba.



*Ilustración 3.2- Bandejas de semillero de Viveros Valdiplant*

Una vez realizada la siembra es necesario establecer el sistema de riego. El desarrollo de la planta se consigue mediante el riego, el deshierbe manual, la aplicación de fertilizantes y el abono de las plantas.

Transcurridos unos meses (entre uno y tres, dependiendo de la variedad), la planta adquiere un tamaño lo suficientemente grande como para trasplantarla, en este momento a la planta se la denomina patrón. El trasplante consiste en la extracción de los patrones de la bandeja de semillero y su plantación en el lugar definitivo, que puede ser una maceta con sustrato de turba o el propio suelo. La elección dependerá de múltiples factores, como la disponibilidad de suelo en el vivero. Lógicamente, la elección del macetero conllevará unos mayores costes de producción.



*Ilustración 3. 3- Transplante en macetas, Viveros Valdiplant*



El vivero estudiado realiza los trasplantes en macetas, para poder venderlas al público sin necesidad de volver a realizar un trasplante.

En este momento, se debe implantar nuevamente el sistema de riego y continuar suministrándole a la planta los cuidados necesarios para su crecimiento.

*Ilustración 3.4- Sistema de riego en Viveros Valdiplant*



Cuando la planta ha tomado un tamaño considerable se realizará el injerto de la variedad. En esta etapa se consume una gran cantidad de factores, pues es necesario realizar varias actividades. En primer lugar, se extrae la yema procedente del campo de multiplicación. A continuación, se poda la planta para eliminar los brotes que han aparecido en el tronco. Una vez finalizadas estas tareas se realiza el injerto propiamente dicho y se coloca una lámina de plástico para proteger y favorecer el crecimiento de la planta.

Además, durante el proceso productivo se deben realizar las siguientes tareas:

- ✓ Desbrotar el patrón, es decir, eliminar las malas hierbas que crecen en él. Esta actividad se debe hacer de forma manual.
- ✓ Poner patrones para que la planta crezca erguida. De esta forma, se deberán colocar pequeños palos de madera, conocidos como tutores, que guiarán el crecimiento de la planta. También se debe realizar manualmente.

El proceso finalizará con la etapa denominada acabar. Dicha fase engloba dos operaciones consecutivas: retirar el tutor y prepararlas para la exposición al público. En esta etapa los recursos consumidos son: mano de obra y materias primas.

En este caso, como la empresa realiza el trasplante directamente en macetas, el proceso productivo ya ha finalizado, encontrándonos con un producto ya terminado. Sin embargo, las plantas continúan consumiendo recursos (agua, desbrote de malas hierbas...) hasta su venta.



Este proceso productivo suele tener una duración de cuatro a seis meses, dependiendo de la variedad de planta.

Por último, los productos vendidos deben llegar hasta el cliente. Los clientes pueden pedir el servicio de transporte de las plantas. Para ello, Viveros Valdiplant cuenta con una furgoneta, que le permite llegar a todos los puntos de Almería. En este caso, habría que añadir el coste de transporte (combustible, depreciación de la furgoneta...) al coste del producto. Por otro lado, la organización cuenta con clientes mayoristas distribuidos por toda España. Para hacer llegar sus productos a dichos clientes, la empresa subcontrata a una empresa de reparto. Por lo tanto, los costes de trabajar con dicha empresa también deberían incorporarse al coste del producto.

De este modo, el sistema productivo se podría resumir en los siguientes pasos:

1º Siembra: se planta la semilla en las bandejas de semillero.

2º Desarrollo: durante los meses en los que las plantas se están desarrollando se le debe prestar diversos cuidados (riego, aplicación de fertilizantes, deshierbe...)

3º Trasplante: cuando la planta ha crecido lo suficiente esta debe cambiarse de lugar.

4º Desarrollo

5º Injerto: esta actividad va encaminada a la consecución de la variedad deseada.

6º Desarrollo

7º Acabar: prepararlas para la exposición al público

#### **4. Clasificación costes de la empresa**

Es importante entender los costes a los que debe hacer frente la empresa, pues de ellos dependerá, entre otras cosas, los precios de los productos. En la siguiente tabla se recogen los costes del vivero estudiado. Podemos observar como un gran porcentaje de los costes de la empresa lo ocupan las materias primas.

Por otro lado, en la tabla se refleja la clasificación de los costes en base a los dos criterios más importantes: su identificación con el objeto de coste y su comportamiento. Es necesario realizar dicha clasificación porque de ella dependerá la elección del sistema de costes a implantar.



Tabla 3.1- Clasificación de costes Viveros Valdiplant

	<b>Importe</b>	<b>Según identifica- ción</b>	<b>Según su comportamiento</b>
<b>Materias primas</b>	<b>98.313,00</b>		
<i>Semillas</i>	14.746,95	Directo	Variable
<i>Abonos</i>	21.628,86	Directo	Variable
<i>Macetas</i>	35.805,20	Directo	Variable
<i>Bandejas de semillero</i>	12.780,69	Directo	Variable
<i>Fertilizantes</i>	9.831,30	Directo	Variable
<i>Envases y embalajes</i>	3.520,00	Directo	Variable
<b>Mano de obra</b>	<b>30.112,00</b>	Directo	Fijo
<b>Suministros</b>	<b>5.560,00</b>		
<i>Agua</i>	3.000,00	Directo	Variable
<i>Luz</i>	1.500,00	Indirecto	Fijo
<i>Alarma</i>	480,00	Indirecto	Fijo
<i>Material de oficina</i>	580,00	Indirecto	Fijo
<i>Combustible</i>	1.560,00	Indirecto	Variable
<i>Comunicaciones</i>	840,00	Indirecto	Fijo
<b>Servicios exteriores</b>	<b>6.240,00</b>	Indirecto	Fijo
<i>Asesoría</i>	1.440,00	Indirecto	Fijo
<i>Empresa de transportes</i>	2.300,00	Indirecto	Fijo
<i>Reparaciones</i>	2.500,00	Indirecto	Fijo
<b>Gastos financieros</b>	<b>286,00</b>	Indirecto	Fijo
<b>Amortización</b>	<b>1.653,00</b>	Indirecto	Fijo
<b>Total Costes</b>	<b>142.164,00</b>		



## CAPITULO 4. PROPUESTA DE SISTEMAS DE COSTES PARA LA EMPRESA

Después de analizar el proceso productivo y los costes de la empresa, podemos determinar que el sistema de costes más apropiado sería el sistema de costes por procesos. Todos los productos fabricados por la empresa siguen el mismo proceso productivo, lo único que diferencia a unas plantas de otras es el tiempo que se tarda en producirlas.

Las plantas siguen un proceso secuencial, en el que la materia prima pasa por diversos procesos. De esta forma, cada fase podría ser considerada como un centro de costes. Así, el coste de cada producto se calcularía mediante la suma de los costes unitarios generados en cada proceso.

Por otro lado, el sistema full-costing es el más apropiado para esta empresa. La mayoría de los costes de la compañía son costes operativos, por ello deben ser incluidos en el cálculo del coste del producto. Además, los precios se fijan en base a dicho coste, por ello, se hace necesario un cálculo ajustado.

La empresa suele producir entre 20.000 y 30.000 plantas al año. Con esta información y la tabla de costes recogida en el apartado anterior podemos calcular el coste de los productos.

Como se ha explicado anteriormente, el proceso productivo de cada variedad tiene una duración diferente, por ello mi propuesta es que los costes se asignen semanalmente, para poder hacer un reparto justo de los mismos.

La tabla del *Anexo 1* recoge cuál es el consumo de recursos de cada fase del proceso productivo. Dicho consumo está expresado en porcentajes, y se ha calculado en base a las horas necesarias en cada proceso y a los recursos consumidos. Esta tabla nos permite calcular los costes totales y unitarios en los diferentes centros de coste.

De este modo, el coste de las plantas vendría dado por la siguiente fórmula:

$$\text{Coste total del producto} = \text{Costes variables unitarios de cada centro} + \text{Costes fijos unitarios}$$

En la siguiente tabla se recogen los cálculos necesarios para obtener el coste directo unitario de cada producto. Cada color representa a un centro de coste diferente.



Tabla 4.1- Costes directos repartidos por centros de coste

	Siembra	Desarrollo	Trasplante	Desarrollo	Injerto	Desarrollo	Acabar	Total (en %)
<b>Mano de obra directa</b>								
<b>MOD</b>	1.204,48 €	4.516,80 €	6.022,40 €	4.516,80 €	6.022,40 €	4.516,80 €	3.312,32 €	30.112,00 €
<b>Materias primas</b>								
<b>Semillas</b>	14.746,95 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	14.746,95 €
<b>Abonos</b>	1.081,44 €	2.162,89 €	5.407,22 €	2.162,89 €	3.028,04 €	7.786,39 €	0,00 €	21.628,86 €
<b>Macetas</b>	0,00 €	0,00 €	35.805,20 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	35.805,20 €
<b>Bandejas de semillero</b>	12.780,69 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	12.780,69 €
<b>Fertilizantes</b>	0,00 €	983,13 €	0,00 €	4.424,09 €	0,00 €	4.424,09 €	0,00 €	9.831,30 €
<b>Envases y embalajes</b>	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	3.520,00 €	3.520,00 €
<b>Total</b>	29.813,56 €	7.662,82 €	47.234,82 €	11.103,77 €	9.050,44 €	16.727,27 €	6.832,32 €	128.425,00 €
<b>Total Unitario</b>	1,49 €	0,38 €	2,36 €	0,56 €	0,45 €	0,84 €	0,34 €	6,42 €
<b>Total Unitario/semana</b>	0,03 €	0,01 €	0,05 €	0,01 €	0,01 €	0,02 €	0,01 €	0,13 €

El coste del agua se debería asignar a las plantas en función de las necesidades de riego de las mismas. El vivero está dividido en tres zonas: en la zona A se encuentran las plantas de exterior, que deben ser regadas diariamente, la zona B acoge a las plantas de interior que se riegan cada dos días y por último en la zona C encontramos las distintas variedades de cactus, que se riegan una vez al mes. De esta forma, el criterio de asignación de costes podría ser el número de días que se riega la planta. De este modo, la tasa de asignación se calcularía de la siguiente forma:

Tabla 4.2- Asignación de costes de agua

<b>Costes anuales de agua</b>	3.000€
<b>Costes diarios de agua</b>	$3.000/365 = 8,21$
<b>Nº de días/año zona A</b>	365
<b>Nº de días/año zona B</b>	180
<b>Nº de días/año zona C</b>	24
<b>Fórmula</b>	$(8,21 \times \text{nº de días})/\text{nº de plantas de zona A, B o C}$

Fuente: elaboración propia con datos de la empresa



Por otro lado, los costes indirectos serán asignados al producto en base al número de semanas que dura el proceso productivo. Para ello, se ha calculado el coste unitario por semana, siendo el resultado 0.0087 €.

Así el coste por producto quedaría determinado por la siguiente fórmula:

*Tabla 4.3- Fórmula asignación de costes por producto*

**CT por producto** = 0,03\*n° de semanas en fase 1+ 0,01\* n° de semanas en fase 2 + 0.05 \* n° de semanas en fase 3 + 0.01 \* n° de semanas en fase 4 + 0.01 \* n° de semanas en fase 5 + 0.02 \* n° de semanas en fase 6 + 0.01 \* n° de semanas en fase 7 + ((8.21 x n° de días de riego)/ n° de plantas en zona A, B o C) + 0.0087 \* n° de semanas necesarias para la fabricación del producto.

## CAPITULO 5. EVALUACIÓN DEL RENDIMIENTO EN LA EMPRESA

### 1. Rendimiento contable

Tradicionalmente el rendimiento de una empresa se ha medido en base a ratios obtenidos de la información recogida en los estados contables. Este análisis proporciona información de soporte para la gestión de la empresa y la toma de decisiones.

Para calcular dichos ratios vamos a utilizar los datos de los estados contables de la empresa, recogidos en los *Anexos 3 y 4*.

#### 1.1.Rentabilidad

Estos indicadores sirven para medir la efectividad de la administración de la empresa para controlar costes y, de esta manera, convertir las ventas en utilidades.

#### ✓ **Retorno sobre la inversión**

El ROI es una medida contable que relaciona el resultado con la inversión realizada. Tiene una gran aplicación conceptual, pues reúne todos los ingredientes de rentabilidad (ingresos, costes e inversión) en un solo porcentaje. (Horngren y otros, 2002)

$$ROI = \frac{\text{Resultado}}{\text{Ingresos}} \times \frac{\text{Ingresos}}{\text{Inversión}} = \frac{1367.45}{143873.45} \times \frac{143873.45}{91349.46} = 0.01496 = 14.96\%$$

De esta forma, se podría decir que por cada euro que se ha invertido en viveros Valdiplant, se obtiene una rentabilidad de 0.015 unidades monetarias, aproximadamente.



### ✓ Margen Bruto

Este índice permite calcular la rentabilidad de las ventas frente a los costes, y la capacidad que tiene la empresa para cubrir costes operativos y generar utilidades antes de intereses e impuestos.

$$\text{Margen Bruto} = \frac{\text{Ventas} - \text{Costes de ventas}}{\text{Ventas}} = \frac{1995.45}{143873.45} = 0.01386$$

La empresa, una vez deducidos los costes de venta, tiene unas ganancias de 13.86%. Esta organización tiene unos elevados costes, lo que hace que el margen bruto no sea muy alto. No obstante es positivo, lo que quiere decir que los ingresos de la empresa superan los costes.

### ✓ Margen Neto

Este índice muestra la utilidad de la empresa por cada unidad vendida. Así, mide el porcentaje de cada unidad monetaria de ventas que queda después de que todos los gastos, incluidos los impuestos, hayan sido deducidos.

$$\text{Margen neto} = \frac{\text{Utilidad neta}}{\text{Ventas}} = \frac{1367.45}{143873.45} = 0.0095$$

Por cada unidad monetaria vendida por la empresa, esta obtiene una utilidad de 0.95%. Como podemos observar la rentabilidad de las ventas de la empresa es sumamente baja.

## 1.2.Liquidez

Los indicadores de liquidez nos permiten medir la capacidad que tiene la empresa para hacer frente a sus obligaciones a corto plazo. Se trata de determinar qué ocurriría si a la empresa se le exigiera el pago inmediato de sus obligaciones en un periodo de tiempo inferior al año.

### ✓ Liquidez corriente

Este índice relaciona los activos corrientes con los pasivos de la misma naturaleza. De este modo, cuanto mayor sea el índice, más posibilidades tiene la empresa de efectuar sus pagos a corto plazo.

$$\text{Liquidez corriente} = \frac{\text{Activo corriente}}{\text{Pasivo corriente}} = \frac{78129.11}{79757.46} = 0.98$$

Como podemos observar la empresa tiene ciertos problemas de liquidez. Viveros Valdiplant tiene, a corto plazo, más obligaciones que derechos. No obstante, el ratio está muy cercano a uno, por lo que la situación no es demasiado preocupante.



### ✓ **Test ácido**

Es un ratio más riguroso, que permite verificar la capacidad de la empresa para cancelar sus obligaciones corrientes, pero sin depender de la venta de sus existencias. No se puede precisar con exactitud cuál es el valor que debería tomar dicho ratio, pero en principio, lo ideal sería que se acercase a uno.

$$\text{Test ácido} = \frac{\text{Activo corriente} - \text{Existencias}}{\text{Pasivo corriente}} = \frac{78129.11 - 58026.3}{79757.46} = 0.25$$

Como podemos comprobar este ratio está muy alejado del 1, por lo que se puede afirmar que la empresa tiene problemas de liquidez. Se hace necesario que la compañía venda un alto porcentaje de sus existencias para poder hacer frente a la mayor parte de sus deudas.

### **1.3. Solvencia**

Estos indicadores tienen como finalidad medir el grado y la forma en la que participan los acreedores en la estructura financiera de la empresa. Se trata de establecer el riesgo que corren los acreedores y los dueños de la empresa.

#### ✓ **Endeudamiento del Activo**

Este índice permite determinar el nivel de autonomía financiera de la empresa. Cuanto mayor sea este índice, mayor será la dependencia de la empresa con respecto a sus acreedores.

$$\text{Endeudamiento del activo} = \frac{\text{Pasivo total}}{\text{Activo total}} = \frac{82818.20}{91349.46} = 0.91$$

Podemos observar como el ratio de endeudamiento del activo está muy próximo a uno. Esto quiere decir que la empresa tiene una gran dependencia de sus acreedores, estando sus activos financiados casi al 100% por recursos ajenos.

#### ✓ **Apalancamiento**

Identifica el número de unidades monetarias de activos que se han conseguido por cada unidad monetaria de patrimonio.

$$\text{Apalancamiento} = \frac{\text{Activo Total}}{\text{Patrimonio}} = \frac{91349.46}{8531.26} = 10.71$$

La empresa tiene un fuerte apalancamiento, lo que significa que una pequeña reducción en el activo podría absorber casi totalmente el patrimonio empresarial, sin embargo, un pequeño aumento podría significar una gran revalorización de ese patrimonio.



### ✓ **Apalancamiento financiero**

Este apalancamiento permite estudiar las ventajas y desventajas del endeudamiento con terceros, teniendo en cuenta la estructura financiera de la empresa. Existen numerosas fórmulas para calcular el apalancamiento financiero, sin embargo, la que se presenta a continuación nos permite entender la relación existente entre la rentabilidad de los recursos propios y la rentabilidad del activo.

$$\text{Apalancamiento financiero} = \frac{\frac{\text{Utilidad antes de impuestos}}{\text{Patrimonio}}}{\frac{\text{Utilidad antes de impuestos e intereses}}{\text{Activo total}}} = \frac{\frac{1709.45}{8531.26}}{\frac{1995.45}{91349.46}} = 9.17$$

Cuando el índice supera 1, como es el caso de la empresa estudiada, los fondos ajenos remunerables contribuyen a que la rentabilidad de los fondos propios sea mayor a lo que sería si la empresa no se endeudase.

### **1.4.Ratios de gestión**

Estos indicadores tienen por objetivo medir la eficiencia de la utilización de los recursos por parte de la empresa. Con estos ratios se pretende dar un sentido dinámico al análisis de aplicación de los recursos, mediante la comparación entre cuentas de balance (estáticas) y cuentas de resultado (dinámicas).

### ✓ **Rotación de la cartera**

Muestra el número de veces que las cuentas a cobrar giran, en promedio, en un periodo determinado de tiempo, normalmente un año. Este indicador permite conocer la rapidez con la que la empresa cobra dichas cuentas.

$$\text{Rotación de la cartera} = \frac{\text{Ventas}}{\text{Cuentas a cobrar}} = \frac{143873.45}{15273.66} = 9.42$$

Así, la empresa cobra dichas cuentas, de forma promedia, unas 9.42 veces al año. Así, si dividimos el número de días que tiene un año entre este índice obtenemos que la empresa debe esperar 39 días aproximadamente para cobrar las ventas realizadas a crédito.

### ✓ **Rotación del activo fijo**

Indica la cantidad de unidades monetarias vendidas por cada unidad invertida en activos inmovilizados. Este indicador permite identificar posibles insuficiencias en las ventas, en el sentido de que, las ventas deben estar en proporción a lo invertido en la planta y en el equipo.



$$\text{Rotación del activo fijo} = \frac{\text{Ventas}}{\text{Activo fijo neto Tangible}} = \frac{143873.45}{13220.35} = 10.88$$

La empresa está colocando en el mercado 10.88 veces el valor de lo invertido en activos fijos.

### ✓ Rotación de ventas

Este indicador es el más importante dentro de los ratios de gestión, pues permite medir la efectividad de la administración. Mide el número de veces que se utilizan los activos de la empresa para un determinado volumen de ventas.

Cuanto mayor sea el volumen de ventas para una determinada inversión más eficiente será la dirección de un negocio.

$$\text{Rotación de ventas} = \frac{\text{Ventas}}{\text{Activo Total}} = \frac{143873.45}{91349.46} = 1.57$$

De este modo, la empresa está colocando entre sus clientes 1.57 veces el valor de las inversiones.

## 2. Cuadro de Mando Integral

### 2.1. Pilares básicos

El punto de partida para la implantación del CMI es la definición de los pilares básicos de la estrategia empresarial: misión, visión y valores de la misma. La empresa no tenía especificados dichos conceptos, pero tras hablar con Manuel, quedaron claramente definidos.

#### ✓ Misión

La misión es la razón de ser de la empresa, el motivo por el cual existe. Así como, la determinación de las funciones básicas que la empresa desempeña en un entorno determinado. La misión debe recoger la necesidad que satisface, los clientes a los que se dirige y el producto y servicio que ofrece.

Así, la misión de Viveros Valdiplant quedaría definida de la siguiente forma:

*Satisfacer las necesidades de todos los amantes de las plantas, ofreciendo productos de una calidad insuperable y servicios de asesoramiento sobre la decoración de jardines y de interiores.*



### ✓ **Visión**

La visión es la imagen de la empresa en un futuro cercano. Así, la visión resume la situación deseada por la empresa. La visión de Viveros Valdiplant es:

*Ser líderes de la provincia en el sector viverístico. Crecer lo suficiente para poder generar puestos de trabajo y ofrecer a los clientes servicios de mayor calidad.*

### ✓ **Valores**

Los valores expresan cómo quiere actuar la empresa. Describe las relaciones existentes entre la empresa y sus clientes, proveedores y comunidad en general. Los valores más importantes para Viveros Valdiplant son:

- ✓ Calidad
- ✓ Orientación al cambio.
- ✓ Respeto hacia la sociedad y el medioambiente
- ✓ Compromiso con el cliente

## **2.2.Objetivos estratégicos de Viveros Valdiplant**

Un objetivo estratégico es un fin que la empresa desea alcanzar. Estos objetivos son claves para la organización y la consecución de su visión.

Los objetivos deben ser concretos y deben estar expresados en forma de acción.

Gracias al ejercicio de definición de los mismos, se cumple con una de las funciones básicas del modelo CMI, que es traducir la estrategia a objetivos claros y operativos.

Como se comentaba en apartados anteriores, es necesario que la empresa plantee objetivos estratégicos para las diferentes perspectivas. El siguiente cuadro recoge los objetivos que la empresa desea lograr en un plazo de dos a tres años.



Tabla 5.1- Objetivos estratégicos de la empresa

<b>OBJETIVOS ESTRATÉGICOS</b>			
<b>Perspectiva financiera</b>	<b>Perspectiva de clientes</b>	<b>Perspectiva de procesos internos</b>	<b>Perspectiva de crecimiento y aprendizaje</b>
<b>Incrementar la rentabilidad</b>	Aumentar el grado de fidelización	Asegurar el cumplimiento de los estándares de calidad	Desarrollo de competencias
<b>Aumentar el volumen de ventas</b>	Aumentar la satisfacción del cliente	Mejorar la intensidad en el asesoramiento	Formar a trabajadores para que sean polivalentes
<b>Sostenibilidad a largo plazo</b>	Aumentar la cuota de compra de los clientes		Aumentar la satisfacción de los empleados
	Captar nuevos clientes		

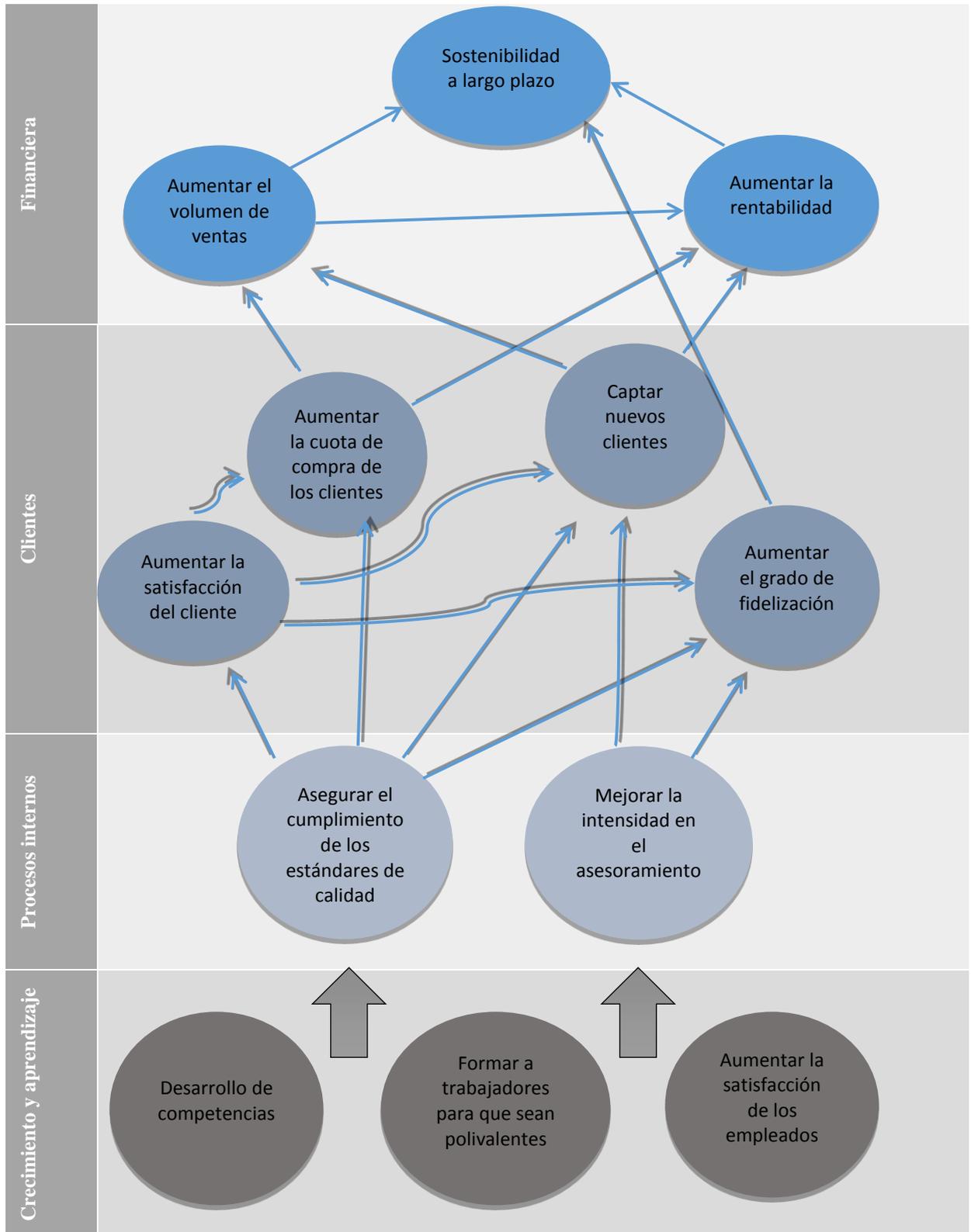
Elaboración propia con datos recogidos en la empresa

### 2.3. Mapa estratégico

El mapa estratégico nos va a permitir tener una visión gráfica de la estrategia del vivero. Este mapa va a estar formado por los objetivos anteriormente definidos y por las relaciones causales entre los mismos.



Ilustración 5.1- Mapa Estratégico Viveros Valdiplant





## 2.4. Cuadro de Mando Integral

Una vez definidos los objetivos y establecidas las relaciones causales entre ellos podemos comenzar a desarrollar el CMI. En él se recogerán, de forma resumida, los aspectos previamente establecidos, además de los indicadores que nos permitirán comprobar si estamos cumpliendo dichos objetivos, las metas que la empresa debe alcanzar y las acciones para poder conseguir dichas metas.

Antes de analizar el CMI realizado es necesario que se expliquen algunos de los indicadores seleccionados, para evitar que surjan dudas.

- % de crecimiento de ventas. Para medir este indicador se utilizará el siguiente ratio:

$$\text{Crecimiento de ventas (\%)} = \frac{\text{Ventas año 1} - \text{ventas año 0}}{\text{Ventas año 0}} \times 100$$

- Margen operativo. Es necesario que la empresa aumente la brecha existente entre ingresos y costes.
- Nº de repeticiones por cliente, frecuencia de compra y número de clientes nuevos. La empresa crearía una ficha de clientes en la que quedarán registradas todas las compras de los mismos.
- Índice de clientes nuevos

$$\text{Indice clientes nuevos} = \frac{\text{Clientes nuevos año 1} - \text{Clientes nuevos año 0}}{\text{Clientes nuevos año 0}} \times 100$$

- % clientes satisfechos. Se le realizarán encuestas a los clientes.
- Nº de tareas distintas. Actualmente, los trabajadores únicamente realizan tareas relacionadas con la producción, sin embargo, no saben asesorar a los clientes, realizar pedidos a proveedores, así como otras tareas. Por ello, el dueño espera que los empleados aprendan a realizar las tareas que, hoy en día, únicamente desempeña él.
- Grado de satisfacción de los empleados. Mediante encuestas realizadas a los empleados se calculará el grado de satisfacción de los mismos y se realizará una media con los resultados.



Perspectiva	Objetivos	Indicadores	Actual	Meta año 1	M. año 2	M.año 3	Acciones
Financiera	Incrementar la rentabilidad	ROI	14,96%	23%	35%	45%	Aumentando precios gracias al mayor VAP y controlando costes
Financiera	Aumentar el volumen de ventas	% crecimiento de ventas	-25,3%	10%	25%	35%	Aumentando la cuota de compra de los consumidores, fidelizando clientes y captando nuevos clientes
Financiera	Sostenibilidad a largo plazo	Margen bruto	13.86%	20%	30%	40%	Aumentando precios y controlando costes
Cliente	Aumentar el grado de fidelización	Número de repeticiones por cliente al año (de media)	5	7	9	12	Trato personalizado y adaptación a las necesidades de la clientela
Cliente	Aumentar la satisfacción del cliente	Índice de quejas de clientes al año	15%	10%	5%	2%	Trato personalizado, adaptación a sus necesidades y personal formado capaz de asesorar a los clientes
Cliente	Aumentar la cuota de compra de los clientes	Frecuencia de repetición de compra	3/año	5/año	6/año	8/año	Sistema de puntos y descuentos.
Cliente	Captar nuevos clientes	Índice de clientes nuevos	40%	45%	50%	65%	Mejora de la página web y hacer promociones
Procesos internos	Asegurar el cumplimiento de los estándares de calidad	Implantación de normas ISO	No existen	Preparación	Preparación	Implantar	Asegurarse el cumplimiento de las normas implantadas por la ISO para obtener un certificado de calidad
Procesos internos	Mejorar las actividades comerciales	Índice de clientes nuevos	38%	43%	48%	53%	Mejorar la página web y redes sociales. Además, realizar promociones de venta y mejorar la distribución de las plantas dentro del vivero.
Crec. y aprend	Desarrollo de competencias	% clientes satisfechos	70%	78%	85%	90%	Planes de formación a los empleados para que adquieran los conocimientos necesarios del sector y desarrollen habilidades esenciales
Crec. y aprend	Formar a trabajadores para que sean polivalentes	Nº de tareas distintas que puede realizar cualquier empleado	2	4	5	6	Formación de los empleados en las diversas áreas de la empresa.
Crec. y aprend	Aumentar la satisfacción de los empleados	Grado de satisfacción de los empleados (en %)	60%	70%	80%	85%	Dándoles más autonomía, manteniendo un clima de trabajo familiar y positivo y valorando sus acciones.



## CONCLUSIONES

La existencia de entornos cada vez más dinámicos y complejos hace necesaria la incorporación de sistemas de información en las empresas, que le permitan tomar decisiones. Los gerentes necesitan información fiable, oportuna y continua que les posibilite planificar, controlar y gestionar el negocio de forma eficaz.

El control de gestión se hace necesario hoy en día en cualquier empresa, pues es una herramienta de apoyo a la dirección que permite tener una visión global del funcionamiento de la organización.

Viveros Valdiplant no lleva a cabo ningún proceso de planificación estratégica formal y no tiene implantado ningún sistema de costes. En un sector tan competitivo como el de los viveros, en el que el nivel de maniobra de precios es escaso, la política de maximización de beneficios debe vertebrarse en un control riguroso de costes.

El sistema de costes propuesto sería de gran utilidad para la empresa. Este vivero fija sus precios en base a los costes. Hasta el momento, los costes eran imputados a los productos en base a una media, sin tener en cuenta que no todas las plantas consumen los mismos recursos. Sin embargo, el sistema propuesto permitiría una imputación de costes más ajustada. De este modo, la empresa podría tener un buen control de todos los costes y de los márgenes que cada planta aporta a la compañía.

Por otro lado, la implantación de un sistema de control, como un Cuadro de Mando Integral, permitiría que el directivo tuviese una visión global del funcionamiento de su empresa. El dueño de la compañía se plantea constantemente nuevos retos para mejorar el funcionamiento de su empresa. Sin embargo, no lleva a cabo ningún sistema de implantación formal, lo que ha provocado que en múltiples ocasiones abandone dichas metas. Por ello, el CMI enfocaría a la empresa hacia la consecución de sus objetivos, gracias a los indicadores seleccionados que le dan la posibilidad de comprobar si dichos objetivos se están consiguiendo, y, en caso de que no sea así, implantar acciones correctoras.

En definitiva, el estudio de este caso nos muestra que el control de gestión es necesario en cualquier empresa, independientemente de su tamaño, y que la implantación de un buen sistema de control puede ser determinante en el éxito de una compañía.



## BIBLIOGRAFÍA

### Manuales

HORNGREN, C.T.; FOSTER, G. Y DATAR, S. (2002), Contabilidad de costos: Un enfoque gerencial. Prentice Hall. 12 Edición.

JOSÉ LUIS GARCÍA DELGADO Y RAFAEL MYRO (2010), Lecciones de economía española. Civitas, 10 Edición

ALFONSO ROJO, Análisis Económico-Financiero de la Empresa: Un análisis desde los datos contables. (2011)

CLEMENTE IGLESIAS GONZÁLES, Guía de actividades empresariales: Viveros de plantas ornamentales

CARMEN FULLANA Y JOSÉ LUIS PAREDES, Manual de contabilidad de costes (2008)

LUIS ÁNGEL GUERRAS Y JOSE LUIS NAVAS, Dirección Estratégica de la empresa: teoría y aplicaciones.

BEGOÑA PRIETO, ALICIA SANTIDRIÁN Y PABLO AGUILAR, Contabilidad de costes y de gestión: un enfoque práctico.

FRANCISCO LOPEZ CRUCES, Contabilidad de costes y de gestión (2010)

### Páginas Web

<http://saludyseguridad.blogspot.com.es/2008/02/actividades-en-los-viveros.html>

[https://www.ulpgc.es/hege/almacen/download/11/11278/4\\_control\\_de\\_gestio.pdf](https://www.ulpgc.es/hege/almacen/download/11/11278/4_control_de_gestio.pdf)

[http://www.minag.gob.pe/portal/sector-agrario/recursos naturales/suelo/clasificaci%C3%B3n](http://www.minag.gob.pe/portal/sector-agrario/recursos_naturales/suelo/clasificaci%C3%B3n)

[http://www.accid.org/revista/documents/tendencias\\_castellano\\_103-127.pdf](http://www.accid.org/revista/documents/tendencias_castellano_103-127.pdf)

<http://www.jggomez.eu/C%20Costes%20y%20%20gestion/1%20Fundamentos/Introducc/modelos%20y%20sistemas.pdf>

<http://www.valdiplant.es/>



## ANEXO 1. CONSUMO DE RECURSOS DE LAS DISTINTAS FASES DEL PROCESO PRODUCTIVO

	Siembra	Desarrollo	Trasplante	Desarrollo	Injerto	Desarrollo	Acabar	Total (en %)
<b>Mano de obra directa</b>								
<b>MOD</b>	4%	15%	20%	15%	20%	15%	11%	100%
<b>Materias primas</b>								
<b>Semillas</b>	100%	0	0	0	0	0	0	100%
<b>Abonos</b>	5%	10%	25%	10%	14%	36%	0	100%
<b>Macetas</b>	0	0	100%	0	0	0	0	100%
<b>Bandejas de semillero</b>	100%	0	0	0	0	0	0	100%
<b>Fertilizantes</b>	0	10%	0	45%	0	45%	0	100%
<b>Envases y embalajes</b>	0	0	0	0	0	0	100%	100%



## ANEXO 2. BALANCE DE SITUACIÓN DE LA EMPRESA

BALANCE DE SITUACIÓN			
ACTIVO		PN Y PASIVO	
<b>A) Activo no corriente</b>	<b>13.220,35</b>	<b>A) Patrimonio neto</b>	<b>8.531,26</b>
II Inmovilizado material	13.220,35	A-1) Fondos propios	8.531,26
<b>B) Activo corriente</b>	<b>78.129,11</b>	I Capital	3.010,00
I Existencias	58.026,30	1. Capital escriturado	3.010,00
II Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar	15.273,66	III Reservas	4.153,81
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios	11.625,94	VII Resultado del ejercicio	1.367,45
a) Clientes por ventas y prestaciones de servicios a largo plazo	-	<b>B) Pasivo no corriente</b>	<b>3.060,74</b>
b) Clientes por ventas y prestaciones de servicios a corto plazo	11.625,94	II Deudas a largo plazo	3.060,74
3. Otros deudores	3.647,72	1. Deudas con entidades de crédito	3.060,74
VI Efectivo y otros activos líquidos equivalentes	4.829,15	<b>C) Pasivo corriente</b>	<b>79.757,46</b>
		IV Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar	79.757,46
		1. Proveedores	68.499,92
		b) Proveedores a corto plazo	68.499,92
		2. Otros acreedores	11.257,54
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>91.349,46</b>	<b>TOTAL PN Y PASIVO</b>	<b>91.349,46</b>



### ANEXO 3. CUENTA DE RESULTADOS DE LA EMPRESA

<b>CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS</b>	
<b>Importe neto de la cifra de negocios</b>	<b>143.873,45</b>
Ventas	143.873,45
<b>Aprovisionamientos</b>	<b>- 98.313,00</b>
Consumo de materias primas o mercaderías	- 98.313,00
<b>Gastos de personal</b>	<b>- 30.112,00</b>
Sueldos, salarios y asimilados	- 30.112,00
<b>Otros gastos de explotación</b>	<b>- 11.800,00</b>
Servicios exteriores	- 6.240,00
Otros gastos de gestión corriente	- 5.560,00
<b>Amortización del inmovilizado</b>	<b>- 1.653,00</b>
<b>RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (BAIT)</b>	<b>1.995,45</b>
<b>Gastos financieros</b>	<b>- 286,00</b>
<b>BENEFICIO ANTES DE IMPUESTOS</b>	<b>1.709,45</b>
Impuestos	- 342,00
<b>BENEFICIO DESPUÉS DE IMPUESTOS</b>	<b>1.367,45</b>