



COMILLAS

UNIVERSIDAD PONTIFICIA



FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y
EMPRESARIALES

MADRID | Marzo, 2023

DISEÑO DE UN SISTEMA DE CONTABILIDAD APLICADO A
UNA EMPRESA DE ORGANIZACIÓN DE EVENTOS:

Autor: Iván Fernández Perera

Director: Carmen Fullana Belda

Índice

Resumen	3
Palabras clave	3
Abstract	4
Key Words	4
Índice de ilustraciones	5
Índice de tablas	5
Abreviaturas	6
1. Introducción	7
1.1. Consideraciones previas	7
1.2. Introducción a la contabilidad de gestión y justificación	7
1.3. Objetivos	9
1.4. Metodología y estructura	9
2. Marco teórico de la contabilidad de costes	11
2.1. Introducción	11
2.2. La contabilidad financiera y analítica	11
2.2.1. Dualidad de las contabilidades analítica y financiera	13
2.2.2. La incorporabilidad de las cargas	15
2.3. Aproximación teórica al concepto de coste	15
2.3.1. Según su relación con la actividad productiva	16
2.3.2. Según la naturaleza o procedencia	17
2.3.3. Según su imputación o afectación al producto o servicio	19
2.4. La función presupuestaria en la contabilidad de gestión	20
3. Análisis del sector	22
3.1. Estrategias	24
3.2. Tendencias futuras y retos	24
4. Análisis de la empresa objeto de estudio	27
4.1. Introducción	27
4.2. Estructura de la empresa	28
4.3. Cadena de valor de la organización	29
4.4. Contexto previo al campo de trabajo	31
4.4.1. Necesidades de la empresa e ineficiencias	32
4.4.2. La actividad productiva dirigida a la generación de un servicio y sus efectos en la contabilidad de gestión	34

4.5.	Análisis práctico de los costes e ingresos	37
4.5.1.	Análisis detallado de los gastos de personal	40
4.5.2.	Análisis de los ingresos	42
5.	<i>Trabajo de campo</i>	43
5.1.	Propuesta de sistema.....	43
5.2.	Imputación de los costes directos al servicio.....	45
5.2.1.	Costes variables directos al servicio.....	46
5.2.2.	Costes fijos directos al servicio (Costes Propios)	48
5.3.	Costes indirectos al servicio	49
5.4.	Cuenta de resultados.....	52
5.5.	Análisis	53
6.	<i>Conclusiones y líneas futuras de trabajo</i>	57
7.	<i>Bibliografía</i>	60

Resumen

La contabilidad de gestión se presenta como un instrumento esencial en el análisis de rentabilidad de una empresa y viabilidad de sus proyectos. Esta rama de la contabilidad viene adquiriendo mucha presencia debido a la creciente competitividad global de los mercados, y se configura como una herramienta de las empresas con diversas aplicaciones estratégicas y productivas.

El presente ensayo pretende hacer una indagación y estudio de costes en una empresa, en concreto en una empresa de pequeño y mediano tamaño que opera en el sector de la organización de eventos. Para ello, se ha realizado una investigación teórica de tanto el marco empresarial y estratégico en el que opera la empresa como la empresa en sí y sus procesos productivos o de prestación de servicio, para luego dar pie al diseño un sistema de contabilidad adaptado a las necesidades de la empresa en cuestión, con el objetivo de generar valor y mejorar la eficiencia en el proceso productivo de la empresa. El diseño de dicho sistema de contabilidad ha permitido el acceso a herramientas de medición esenciales en la contabilidad de costes, pudiendo aportar valor a los gestores y administradores de la empresa para la toma de decisiones más precisa y justificada.

Palabras clave

Contabilidad de gestión, Contabilidad de costes, Control de costes, Organización de Eventos

Abstract

Management accounting is as an essential instrument in the profitability analysis of a company and viability of its projects. This specific branch of accounting has been acquiring a lot of presence due to the growing global competitiveness of the markets, and it is configured as a tool for companies with various strategic and productive applications.

The present essay intends to make an investigation and study of costs in a company, specifically in a small and medium-sized company that operates in the event organization sector. To this end, a theoretical investigation has been made of both the business and strategic framework in which the company operates and the company itself and its production processes or service provision, to then start with the approach to the design of an accounting system tailored to the needs of the company in question, with the aim of generating value and improving efficiency in the production process of the company. The design of this accounting system has allowed access to essential measurement tools in cost accounting, which can provide value to the company's managers and administrators for more accurate and justified decision making.

Key Words

Cost accounting, Management Accounting, Cost Control, Event management

Índice de ilustraciones

<i>Ilustración 1. Elaboración propia a partir de Fullana y Paredes, 2008</i>	14
<i>Ilustración 2. Elaboración propia a partir de Mendoza, 2015</i>	17
<i>Ilustración 3. Ilustración básica acerca de la asignación de los costes. Elaboración propia a partir de Mendoza, 2015</i>	20
<i>Ilustración 4. Organigrama de la empresa. Elaboración propia</i>	40

Índice de tablas

<i>Tabla 1. Diferencias entre las contabilidades. Elaboración propia a partir de Fullana y Paredes, 2008</i>	13
<i>Tabla 2. Clasificación de los costes. Elaboración propia</i>	39
<i>Tabla 3. Clasificación como MOI o MOD en función de diferentes variables. Elaboración propia</i>	41
<i>Tabla 4. Comparativa de los dos modelos más ampliamente utilizados. Elaboración de Martínez (2006)</i>	44
<i>Tabla 5. Asignación de los costes variables a los proyectos. Elaboración propia</i>	46
<i>Tabla 6. Cálculo de los costes de MOD y los costes totales variables. Elaboración propia</i>	47
<i>Tabla 7. Análisis de los costes propios. Elaboración propia</i>	48
<i>Tabla 8. Cuadro de reclasificación funcional de los costes variables indirectos. Elaboración propia</i>	50
<i>Tabla 9. Coste del servicio prestado. Elaboración propia</i>	52
<i>Tabla 10. Cuenta de Resultados para los 4 proyectos enmarcados en los primeros 2 meses de 2022. Elaboración propia</i>	53
<i>Tabla 11. Análisis de rentabilidad y eficiencia por Project Manager. Elaboración propia</i>	55

Abreviaturas

ABC: Activity-Based Costing

AEVEA: Agencias de Eventos Españolas Asociadas

B2B: *Business to Business*, de Empresa a Empresa

B2C: *Business to Customer*, de Empresa a Cliente

PGC: Plan General Contable

GGFF: Gastos de Fabricación

ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

IS: Impuesto sobre Sociedades

MB: Margen Bruto

MOD: Mano de Obra Directa

MOI: Mano de Obra Indirecta

MSB: Margen Semi-Bruto

PYMES: Pequeñas y Medianas Empresas

PM: *Project Manager*

RRHH: Recursos Humanos

UO: Unidad de Obra

1. Introducción

1.1. Consideraciones previas

La realización de este trabajo atiende tanto a una labor académica como a una labor aplicada, en la medida que en paralelo a la redacción hay una valoración subjetiva en atención a las necesidades de la empresa. Así pues, el presente ensayo no se trata un análisis teórico, si no que se hace con la intención de, en primer lugar, facilitar el entendimiento del proceso productivo de una agencia de eventos, para después diseñar un sistema de contabilidad de costes en atención a los detalles remarcados a lo largo de la ya mencionada la primera parte del trabajo.

1.2. Introducción a la contabilidad de gestión y justificación

La contabilidad de gestión, o contabilidad de costes, se edifica como una rama de la contabilidad que tiene por objeto el análisis exhaustivo y seguimiento de los costes de producción que se generan dentro de una empresa, con vistas a mejorar la operatividad mediante técnicas evaluadoras de eficiencia y rentabilidad.

Pese a no tener una base legal, como sí lo tienen otras disciplinas de la contabilidad, y no ser exigibles a las empresas, la misma se considera como una herramienta imprescindible en los mercados tan competitivos como los que vivimos hoy en día, donde en muchas ocasiones las empresas se ven obligadas a realizar análisis detallados de eficiencia y productividad con vistas a mejorar su posición en el mercado (Pérez, 2005). Debido a la creciente globalización, y su consecuencia directa en la guerra de precios, las organizaciones se ven en una posición compleja, que requiere que la contabilidad de gestión se encargue del análisis de modelo de negocio desde un punto de vista de asignación de costes.

En relación con su evolución histórica, ciertos autores señalan que la contabilidad de gestión de costes nace en una incipiente masificación de la producción durante el período de la revolución industrial (Pérez, 2005). Por otro lado, la misma ha evolucionado para incluir

técnicas más sofisticadas, como el análisis de coste-beneficio y la contabilidad basada en actividades (ABC) (Fullana y Paredes, 2008). En la actualidad, la contabilidad de gestión de costes es un componente crucial de la toma de decisiones empresariales y continúa evolucionando para adaptarse a los cambios del mercado y la tecnología.

Además, gracias a la flexibilidad que trae consigo la falta de regulación o normas preceptivas acerca de este tipo de contabilidad, la customización respecto de estos sistemas para la empresa en cuestión es extremadamente alta, ya que pueden diseñarlos a medida de su cadena de valor, y con la intención de poner el foco en diferentes parámetros de rentabilidad según las decisiones estratégicas y operativas que se quieran valorar (García, 2014).

Por otro lado, se puede recalcar que dicha actividad de control de costes se limita en la práctica actual a empresas de gran tamaño, con un gran volumen de negocios y una posición relevante en el mercado. Se justifica dicha “exclusividad” respecto de las grandes empresas ya que el diseño de un sistema de contabilidad de gestión se configura como un coste de carácter semi-fijo para la empresa. En empresas que trabajan con grandes volúmenes de producción, el análisis de eficiencia se configura como esencial. Esto se debe ya que la ineficiencia en términos porcentuales se convierte en una cantidad muy significativa en términos absolutos, y es ahí donde se justifica que la empresa incurra en gastos externos y auditorías para eliminar esas ineficiencias (García, 2014).

Frente a esta situación, las empresas con menor volumen de negocio no tienen la necesidad de someter su negocio a un proceso de auditoría de costes, ya que solo en el muy largo plazo se pueden amortizar los costes nacidos en el diseño de un sistema de gestión. En paralelo, autores como Martínez y Hernando (2007) aducen que en muchas ocasiones las PYMES tienen una actividad empresarial variable, pivotando entre diferentes actividades productivas, lo que implica que el sistema diseñado quedaría obsoleto en cada cambio de actividad realizado.

Más allá, y aunque será objeto de análisis en momentos posteriores, la inclusión de la de empresa de organización de eventos en el sector terciario de la economía también conlleva una serie de especialidades a tener en cuenta, ya que la actividad productiva no gira en torno a una “existencia” (Martínez, 2006).

Así pues, el presente ensayo se justifica tanto en el análisis de la aplicabilidad de la contabilidad de costes en una empresa de servicios como en la novedad que implica introducir esta rama de la contabilidad en una empresa de pequeño y mediano tamaño, donde no se trabajan en la misma medida los análisis de rentabilidad y eficiencia.

1.3. Objetivos

El objetivo principal que persigue este trabajo se divide en 3 aspectos principales, que también responden a un esquema cronológico en lo que se podría llamar “auditoria de los sistemas contabilidad” (Peña, 1992).

- a) Profundizar en el análisis de los sistemas de contabilidad actuales y en los métodos de asignación de los costes que puedan ser de utilidad a la hora de realizar el trabajo de campo.
- b) El estudio analítico de las dinámicas en el sector de las empresas de organización de eventos, con especial atención a las Pequeñas y Medianas Empresas.
- c) La valoración de la realidad económica de la empresa, en concreto en lo relativo a la cadena de valor y la detección de factores que puedan ser relevantes a la hora de diseñar un sistema de contabilidad
- d) El diseño de un nuevo sistema de contabilidad de gestión para la empresa en cuestión.
- e) El análisis de rentabilidad y eficiencia derivado del sistema diseñado

1.4. Metodología y estructura

Los objetivos de este trabajo, ya expuestos en el epígrafe anterior, exigen una metodología y estructura concreta:

En primer lugar, es imprescindible realizar un análisis **marco teórico**, trabajando de cara a la valoración de los sistemas de contabilidad de gestión existentes y el análisis de los sistemas de asignación de costes.

Posteriormente se aportará **análisis de recopilación de información y consideraciones previas**. En este sentido, se procederá al análisis del sector en el que opera la empresa, que en este caso es de organización de eventos. Se trata de una actividad importante de cara a conocer las dinámicas empresariales que puedan tener efectos relevantes de cara a la contabilidad. Una vez se realice este análisis sectorial, se profundizará en la empresa en concreto, con la idea de hacer un barrido detallado acerca de los sistemas de contabilidad actuales, número de empleados, departamentos y lo más importante un análisis de la cadena de valor.

Por último, se procederá al **trabajo de campo**, con la intención de realizar el diseño del sistema de contabilidad, obteniendo ratios de rentabilidad y eficiencia que permitan proponer cambios justificados de cara a los sistemas de trabajo y estrategias actuales de la empresa.

2. Marco teórico de la contabilidad de costes

Como se señala en el propio título, a lo largo de este epígrafe se van a trabajar los costes desde un plano teórico. Así pues, se recopilará la información necesaria respecto a su tratamiento y clasificación para en un momento posterior trabajar de manera práctica los costes reales incurridos por la empresa.

2.1. Introducción

A grandes rasgos, la contabilidad de costes se configura como una rama de la contabilidad que se encarga de estudiar la viabilidad del modelo de negocio en una empresa y evaluar la rentabilidad de los diferentes proyectos en los que se involucre. Así pues, es una herramienta esencial de cara a la adaptación de las estructuras empresariales en el marco de la creciente competitividad en las industrias (Vanderbeck, 2012).

El objetivo que persigue la contabilidad de costes o analítica no es otro que el de proporcionar información relevante, precisa y adecuada a los miembros de las empresas para la toma de decisiones empresariales (Fullana y Paredes, 2008). Consecuentemente, los destinatarios de la información obtenida a partir del diseño de un sistema de contabilidad de gestión son los tomadores de decisiones en la empresa (directivos, directores generales, administradores y gestores).

2.2. La contabilidad financiera y analítica

Frente a lo que se ha venido exponiendo acerca de la contabilidad analítica se erige la otra rama de la contabilidad, la financiera. Dicha rama, sustantivamente más popular, es la encargada de gestionar las relaciones de la empresa con el exterior. Así pues, la información que una empresa aporte para los accionistas, inversores y proveedores será la nacida de la contabilidad financiera. En ese sentido, es esta rama la que se ocupa de reflejar la información a través de instrumentos como las Cuentas Anuales o el Balance.

El momento en el que se exterioriza la información contable, existe un esfuerzo por parte de las autoridades gubernamentales en hacer esa información suministrada veraz, aportando seguridad económica en las decisiones que puedan tomar entes externos a la empresa en sus relaciones con la misma. Consecuentemente, en el ámbito de la empresa española la normativa vigente no es especialmente laxa, y se refleja en el Plan General Contable (“PGC”) de 2007, las resoluciones emitidas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (“ICAC”), y las diversas directivas europeas. En este ámbito se hace mucho énfasis en la comprensibilidad, objetividad y utilidad de los datos, así como la imagen fiel de la empresa de cara al exterior.

En paralelo se encuentra la contabilidad de gestión, disciplina encargada de coadyuvar en las decisiones en el seno de la organización. El foco de esta disciplina se pone en el suministro de información que sea relevante de cara a la toma de decisiones. Ello implica que existe una mayor flexibilidad en su uso, en la medida que no existen reglas preceptivas o sanciones que justifiquen la homogeneización de dichos sistemas en las empresas. Según algunos autores (Azparren, 2004), los objetivos de la contabilidad de costes se pueden resumir en:

- a) Facilitar el suministro de información útil y relevante para la administración y control de la actividad productiva, así como la planificación.
- b) A través de los datos suministrados, tener mayor control sobre el futuro a través de predicciones, lo cual provoca un sustantivo incremento de la seguridad en la administración en el medio plazo y facilitando las adaptaciones en la cadena de valor y estructuras empresariales al constante cambio de los mercados.
- c) Valorar adecuadamente tanto las existencias de una empresa como la producción en curso de las mismas.

- d) Conocer con precisión y detalle el flujo de gastos e ingresos de una contabilidad, con el objetivo de calcular los costes y conocer los márgenes y rendimientos con mayor exactitud.
- e) Comparar el consumo realizado por los diferentes departamentos y analizar la eficiencia de su actividad.

Así pues, podemos resumir la diferencia entre ambas contabilidades conforme a la siguiente tabla:

Tabla 1. Diferencias entre las contabilidades. Elaboración propia a partir de Fullana y Paredes, 2008

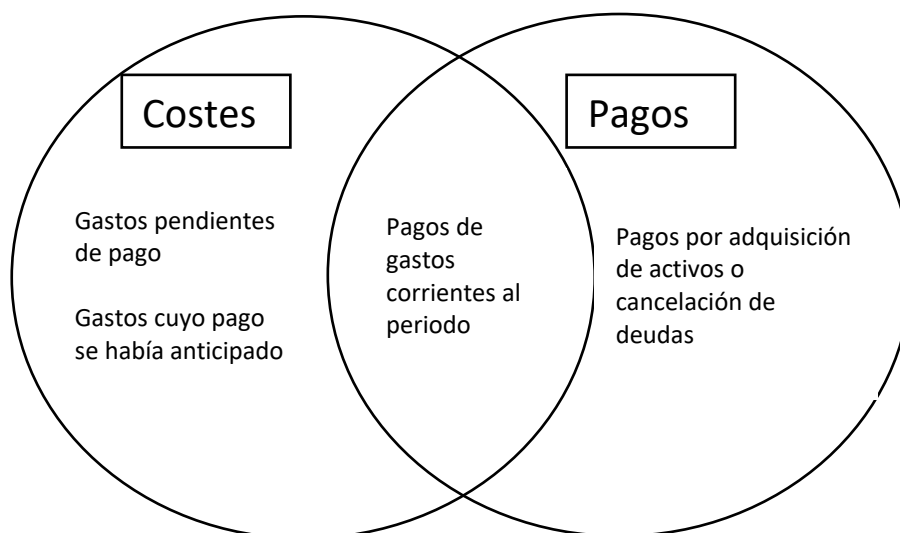
<i>Clave</i>	<i>Contabilidad de gestión</i>	<i>Contabilidad financiera</i>
<i>Foco de los datos</i>	Utilidad y relevancia	Objetividad
<i>Uso</i>	Interno	Interno y Externo
<i>Regulación</i>	Laxa	Estricta
<i>Foco temporal</i>	Pasado, presente y futuro	Pasado y presente
<i>Objetivos</i>	Análisis de eficiencia y rentabilidad	Proporcionar datos a accionistas y otros stakeholders externos
<i>Información</i>	Exhaustiva	Comprensible y global

2.2.1. Dualidad de las contabilidades analítica y financiera

Pese a todo lo que se ha venido exponiendo, ambas ramas de la contabilidad no responden a sistemas totalmente estancos, si no que comparten el sustrato de la actividad y los flujos de caja. En ese aspecto relativo al sustrato, la diferencia entre las contabilidades financiera y de costes se genera también al incorporar diferentes partidas a sus sistemas, en su clasificación como gastos o costes con sus subsecuentes consecuencias.

Así pues, la contabilidad de gestión atiende principalmente a la concepción de coste, frente a la contabilidad general, guiada por la imputación de gastos. Aunque en el argot diario ambos conceptos puedan utilizarse indistintamente, se considerará el coste como elemento esencial. Fullana y Paredes describen el coste como “el valor de los factores consumidos a lo largo del proceso de transformación que tiene lugar en la empresa para la obtención de los productos y servicios”. Frente al concepto de coste, el pago lo describen como la “salida de dinero de la tesorería de la empresa”. Así pues, los conceptos de pago y gasto son parecidos, pero no equivalentes (Fullana y Paredes, 2008).

Ilustración 1. Elaboración propia a partir de Fullana y Paredes, 2008



Más allá, este ensayo también trabajará la conexión entre ambos sistemas, pudiendo ser el intercambio de información a través de un sistema monista o dualista. En el sistema monista, se integran los datos de manera que ambas contabilidades se registran al unísono como parte de una misma cadena contable. Por otro lado, en un sistema dualista existen dos sistemas de contabilidad, uno para cada rama. Así pues, los flujos de información contable se trasladan de un sistema a otro, que funcionan de manera independiente (Martínez, 2019).

2.2.2. La incorporabilidad de las cargas

La disparidad de criterios a la hora de valorar los costes e ingresos entre ambas contabilidades genera las llamadas diferencias de incorporación. Se habrá de estar a este concepto y tenerlo presente a lo largo del ensayo ya que en el plano práctico es el primer paso para hacer llevar las cargas de la contabilidad general a la contabilidad analítica.

Así pues y según lo expuesto hemos de diferenciar tres situaciones diferentes (Fullana y Paredes, 2008).

- a) Cargas incorporables: Normalmente se corresponden con la mayoría de costes de la contabilidad externa, son aquellos que a ojos del sistema interno sí cumple con el concepto de coste (*supra*)
- b) Cargas no incorporables: Nos referimos a aquellas que pese a haber sido contabilizadas en los sistemas externos o generales, la contabilidad interna rechaza por no corresponderse con la definición de coste (entre otros, las provisiones, los gastos extraordinarios o las depreciaciones del fondo de comercio)
- c) Cargas supletorias: Aquellas que no han quedado registradas en la contabilidad general por no ser un pago, pero que la contabilidad analítica si va a tener en cuenta. A modo ejemplificativo podemos mencionar el coste de los recursos propios o los servicios gratuitos prestados por el empresario.

2.3. Aproximación teórica al concepto de coste

En línea con lo que se venía comentado acerca de la conceptualización del término “coste” en la contabilidad de gestión, parece apropiado trabajar en este epígrafe la naturaleza y clasificación de una de las claves de los sistemas de contabilidad de gestión.

Mendoza, citando al propio PGC de 2007 dispone que el coste es “la medida y valoración del consumo realizado o previsto por la aplicación de los factores para la obtención de un producto, trabajo o servicio”. En otras palabras, podemos asumir que coste engloba aquellas

transacciones y flujos que forman parte de la actividad productiva de la empresa (Mendoza, 2015).

Estas transacciones, mencionadas en el párrafo anterior pueden ser valoradas bien con datos actuales (también llamado valor razonable) o bien a través de los datos históricos. Acerca de este debate ha escrito Eduardo Malles, que pone sobre la mesa la diferencia entre el uso de valor razonable y valor histórico, con especial atención a mercados con precios cambiantes, como puede ser el actual mercado inflacionista. Resume el autor estableciendo que, aunque el valor razonable (o de reposición) queda reservado para productos financieros para la contabilidad externa, los directivos y gestores han optado por este criterio para la contabilidad de gestión, dado que es aquella que mejor defiende el espíritu relativo a la relevancia de los datos e información (Malles, 2007).

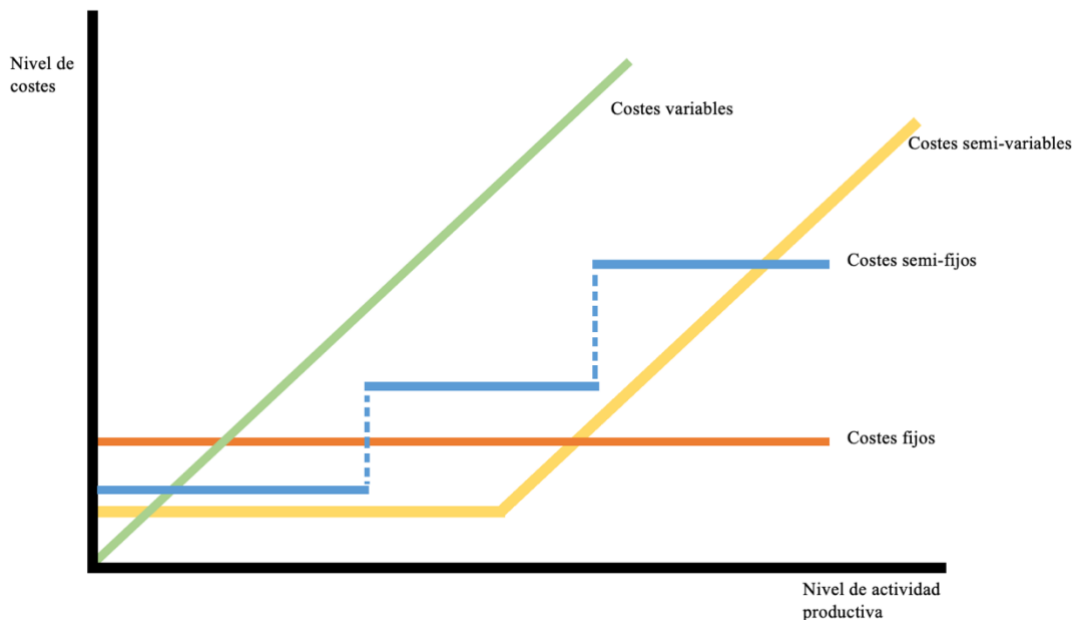
2.3.1. Según su relación con la actividad productiva

La primera y más universal clasificación que podemos encontrar entorno a la clasificación de costes gira en torno a su comportamiento en relación con el volumen de negocio de la empresa. De las obras de Fullana y Paredes (2008) y Mendoza (2015) podemos distinguir cuatro diferentes costes:

- Los costes fijos: Se refiere a aquellos son estables en relación con la actividad desarrollada, por tanto, el consumo no depende del nivel de actividad (Fullana y Paredes, 2008)
- Los costes semifijos: Son aquellos costes que incrementan en tramos. Los costes de este tipo dependen del nivel de actividad, ya que en el momento que sube en nivel de actividad a partir de cierto umbral, los costes saltan a un nuevo tramo (Mendoza, 2015).
- Costes variables: Interactúan en su cuantificación conforme al nivel de actividad de la empresa. Mendoza distingue los proporcionales, los progresivos y los regresivos según esa relación interacción sea lineal, exponencial o logarítmica, respectivamente (Mendoza, 2015).

- Costes semivariables: Son aquellos que se componen de una primera parte fija, pero llegado un nivel dado de actividad, incrementan de manera variable (Mendoza, 2015).

Ilustración 2. Elaboración propia a partir de Mendoza, 2015



2.3.2. Según la naturaleza o procedencia

Según la naturaleza de los costes, diferentes autores utilizan la siguiente clasificación conforme a los parámetros a continuación (Fullana y Paredes, 2008) (Amat y Soldevila, 2019).

- Los costes de los materiales consumidos: Se refiere a aquellos elementos tangibles y almacenables que la empresa adquiere para transformar y vender. Asimismo, estos se pueden clasificar como:
 - a) Materias Primas
 - b) Elementos Incorporables
 - c) Materiales Auxiliares

d) Envases y embalajes

- Costes de los suministros y servicios exteriores: Son aquellos generados por los servicios adquiridos o arrendados en el exterior. Para algunos casos es necesario el estudio de dichos costes en aras de la periodificación, para imputar al periodo de la parte devengada del coste.

- Costes de personal. En palabras de Martínez, los costes nacidos de la mano de obra son “la valoración asignada al consumo del factor trabajo en el proceso productivo. Dentro de este concepto, se incluye la contraprestación monetaria que recibe el trabajador y las diferentes cargas sociales, tanto de carácter voluntario como obligatorio” (Martínez, 2006). Una vez se analiza el coste de la mano de obra, se han de hacer unas precisiones, (Mendoza, 2015), en relación con su posible imputación al producto o servicio final:
 - a) Mano de obra directa: Aquellos costes de personal que pueden atribuirse directamente al producto o servicio generado.
 - b) Mano de obra semidirecta: Se refiere a los costes que sin ser atribuibles al producto final desde un punto de vista lógico-directo, sí se han incurrido en el proceso de generación de valor (por ejemplo, mantenimiento, almacenes, control, entre otros...)
 - c) Mano de obra indirecta: Son gastos de la actividad empresarial que no actúan de manera alguna sobre el producto final, aunque suelen ser necesarios para el mantenimiento de la actividad empresarial.

- Costes de amortización: El concepto de amortización es de difícil cuantificación, en la medida que dichos importes varían en función de diferentes variables, como la clase de activo, su vida útil o su valor residual.

- Costes financieros. Se refieren a los derivados de la financiación de la empresa, ya sea en los créditos obtenidos con entidades bancarias o con los pagarés, muy comunes en las relaciones cliente-proveedor (Azparren, 2004).

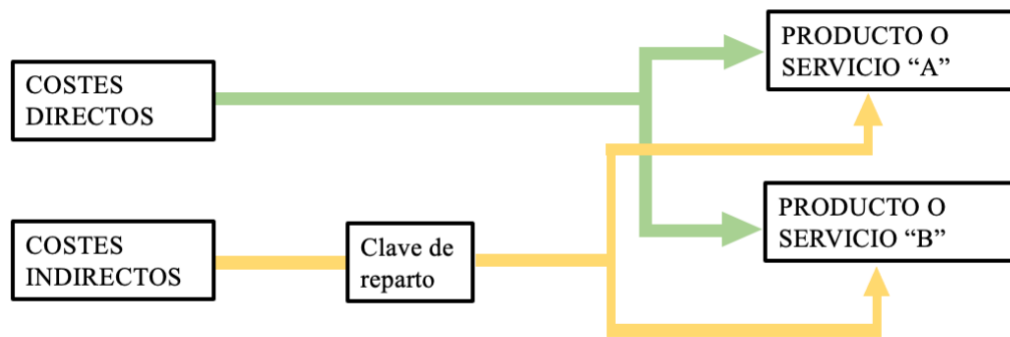
2.3.3. Según su imputación o afectación al producto o servicio

Este criterio tiene un impacto absoluto sobre el posterior trabajo de campo, ya uno de los estadios claves en la distribución de costes es la asignación automática de aquellos costes imputables directamente al producto o servicio final. Así pues, distinguimos:

- Costes directos: El tratamiento de los mismos no existe necesidad de una clave de reparto, se asignan directamente al producto o servicio bien a través de un razonamiento lógico (como la mano de obra) o un proceso físico (materias primas), en la medida que están afectos al proceso de producción (Mallo et al., 1998). Se pronunció el ICAC en la Resolución del 14 de abril de 2015 acerca de los directos de producción, que definió como “aquellos costes que se derivan de recursos cuyo consumo se puede medir y asignar de forma inequívoca a un determinado producto o a un conjunto de productos fabricados o construidos por la propia empresa” (ICAC, 2015). Así pues, de cara al trabajo de campo, asignaremos los costes directos al producto como uno de los elementos que integran el llamado “coste del producto” (o en este caso “coste del servicio”)
- Costes indirectos: Los costes indirectos son aquellos que sí necesitarían una clave de reparto para su imputación al producto, ya que no hay manera viable de imputar estos costes al producto final (Mallo et al, 1998). La ya citada resolución del ICAC del 14 de abril de 2015 también dejó constancia acerca del tratamiento de dichos costes como aquellos “que se derivan de recursos que se consumen en la fabricación, elaboración o construcción de un producto, afectando a un conjunto de actividades o procesos, por lo que no resulta viable una medición directa de la cantidad consumida por cada unidad de producto. Por ello, para su imputación al producto, es necesario emplear unos criterios de distribución o reparto previamente definidos” (Malles e Ibarloza, 2017).

Así pues, estos criterios de reparto o distribución que menciona el ICAC son objeto de estudio en la rama de la contabilidad de costes como “clave de reparto”, y su definición requiere precisión conforme a espíritus de coherencia y razonabilidad (Azparren, 2004). De no ser así se estarían imputando al producto o servicio final costes que no le pertenecen parcial o íntegramente, estaría distorsionando la realidad y dando pie a errores en la toma de decisiones estratégicas.

Ilustración 3. Ilustración básica acerca de la asignación de los costes. Elaboración propia a partir de Mendoza, 2015



2.4. La función presupuestaria en la contabilidad de gestión

Parece de muy importante calado tratar esta área de la contabilidad de gestión, ya que como se verá en momentos posteriores, la gestión del negocio y las propuestas a clientes funcionan a través del sistema de presupuestos, por lo que la precisión de los mismos es requisito esencial para garantizar los márgenes operativos de la empresa.

En este caso no hablamos de presupuestos a nivel global e interdepartamental (Ortega y Arberola, 2010), si no de presupuestos en la producción o prestación del servicio. No obstante, los principios fundamentales enunciados en los trabajos de Ortega y Arberola o

Mallo siguen siendo de utilidad para la gestión de micro-presupuestos en el marco de cada evento organizado (Mallo et al., 1998).

Los presupuestos actúan como una cuenta provisional de Pérdidas y Ganancias de manera previa a incurrir en los gastos derivados de la prestación del servicio. No obstante, los gastos generados en la formación del presupuesto deberán atribuirse directamente al servicio prestado, en la medida que clasifican como un gasto de personal, y más concretamente como Mano de Obra Directa (Burbano, 2015).

Del trabajo de Ortega y Arberola podemos sacar en claro que la función presupuestaria tiene un objetivo de cara a garantizar la seguridad económica y servir como base para el análisis en el marco de la evaluación de presupuestos (Ortega y Arberola, 2010)

Esta evaluación de presupuestos parte de una fórmula esencial como es la siguiente (Burbano, 2015):

Desviación global = Coste presupuestados - Costes totales

No obstante, esta desviación aquí expuesta queda medida en términos absolutos, es decir la cuantificación se hace en la unidad monetaria correspondiente. Por otro lado, podemos introducir una variación a esta desviación global con el objetivo de entender el grado de error incurrido en relación con el coste presupuestado real. Por ello, habrá de valorarse conjuntamente la ya expuesta y la siguiente fórmula:

Desviación relativa = Desviación global / Coste presupuestado

Esta fórmula, medida en términos porcentuales, tiene intención de evaluar el grado de aproximación del presupuesto respecto de la realidad de los costes devengados en la cadena de valor.

3. Análisis del sector

Tras el análisis en el plano teórico de la contabilidad de costes, es necesario hacer un breve repaso alrededor de lo que supone el sector en el que opera la empresa sobre la que se va a trabajar. El sector de organización de eventos es una industria en constante crecimiento y evolución en todo el mundo. Las empresas que operan en este sector se encargan por lo general de la planificación, coordinación y ejecución de eventos de todo tipo, desde bodas y cumpleaños hasta conferencias y exposiciones. Es por ello también por la que existe una gran fragmentación en el mercado, ya que los eventos pueden llegar a ser sustantivamente especializados. Por ejemplo, conferencias para directivos de un sector concreto o eventos para organizaciones con necesidades altamente específicas.

Los organizadores de eventos también deben tener habilidades de comunicación efectivas y ser capaces de trabajar bajo presión y en situaciones cambiantes. Consecuentemente, se trata un sector donde el factor humano es especialmente importante en la cadena de valor y la actividad productiva. En la misma línea que apuntaba Muñoz acerca de las empresas dedicadas a la prestación de servicios, es innegable que para el caso que nos atañe las relaciones con los clientes afectan al propio proceso productivo en sí, ya que forman parte del servicio final en la interacción *B2C*, es decir, en las interacciones entre la empresa y el cliente (Muñoz, 1993).

Volviendo a la línea anterior, los eventos son una forma importante de promover productos, servicios y marcas, y también pueden ser una oportunidad para que las personas se reúnan, se diviertan y se conecten. Independientemente del tipo de evento, la planificación y coordinación de eventos requiere una amplia gama de habilidades y conocimientos, que van desde la gestión de proyectos y la logística hasta el diseño de eventos y la atención al cliente (Calabuig, 2021). En este sentido, la organización de eventos se ha convertido en una actividad cada vez más importante y compleja, que requiere habilidades y conocimientos específicos. Es por eso que, dejando de lado del factor humano, el llamado *know-how*, tan relevante en empresas tecnológicas, está empezando a ser de mucha utilidad en los procesos

de captación y retención de clientes (SocialEventos, 2019). Ciertamente, la organización de eventos específicos (especialmente en algunos sectores como los ya mencionados o la moda) requieren de conocimiento acerca del sector y el contexto con el que se va a trabajar, ya que puede haber necesidades específicas no puestas sobre la mesa por el cliente pero que sí sean necesarias para un evento exitoso. A modo ejemplificativo, relataba en una entrevista el dueño de la empresa que se va a trabajar, que, pese a que el cliente podía ser una empresa, el consumidor de la actividad productiva (el evento) era en la mayoría de ocasiones el público general. Por tanto, señalaba que había que tener muy en cuenta la dualidad de “receptor” del servicio, y atender a las necesidades de tanto el cliente como del consumidor final.

En términos generales, la industria de la organización de eventos se divide en dos categorías: los organizadores de eventos privados, que trabajan con clientes individuales para planificar eventos como bodas y fiestas de cumpleaños, y los organizadores de eventos corporativos, que trabajan con empresas y organizaciones para planificar eventos como conferencias, ferias comerciales y lanzamientos de productos (Sánchez, 2018).

En resumen, la industria de la organización de eventos es un sector en constante crecimiento y evolución, que requiere habilidades y conocimientos específicos. A pesar de los desafíos actuales como la recuperación económica tras el impacto de la SARS-CoV-2 (“COVID”) o la presente inflación, la organización de eventos seguirá siendo una actividad importante para promover productos, servicios y marcas, así como para reunir a personas para celebrar y conectarse (CWT Meetings and Events, 2019).

Más allá, se ha de mencionar que este sector se trata de una industria cuya labor productiva se resume en tres pasos, aunque se detallarán con posterioridad.

- a) Contacto con el cliente
- b) Preparación del evento
- c) Ejecución del evento

3.1. Estrategias

En lo relativo a las estrategias que adoptan las diferentes empresas, se ha de mencionar que este sector se trata de una industria cuya labor productiva se identifica a través de la calidad y creatividad. Estos dos atributos resultan esenciales, tal y como reporta González-Quevedo para la AEVEA (“Agencias de Eventos Españolas Asociadas”), en relación con una serie de entrevistas que se hicieron a clientes que sometían sus propuestas a concurso (González Quevedo, 2015). Las empresas deben decantarse por una estrategia en la que compitan incorporando estos atributos en su cadena de valor, generando valor para el cliente y proyectando una imagen de calidad y asegurando las futuras relaciones con los clientes. La manera de generar este valor es normalmente incurriendo en costes y/o gastos de diferente tipo, como la formación en habilidades personales y profesionales, los talleres de creatividad y la reducción de los márgenes operativos (Ripoll, 1993).

Más allá, como empresa de servicios, están obligados a competir normalmente en un marco territorial más reducido, ya que el ámbito territorial de alcance de relaciones con proveedores y clientes y el know-how tienen límites, a diferencia del carácter escalable e “internacionalizable” de las empresas que trabajan con mercaderías (Baldwin, 2022).

3.2. Tendencias futuras y retos

Como comenta Regattieri, la organización de eventos suponía en 2016 una cifra cerca de 7.000 millones de euros, es decir, un 0,66% del PIB español (Regattieri, 2016). En otras palabras, el impacto económico de esta industria es muy significativo. A niveles internacionales, autores reportan una valoración del sector en 1.135 mil millones de dólares en el año 2019, y unas estimaciones de crecimiento hasta los 1.552 mil millones para el año 2028 (Dinesh et al., 2022).

En la misma línea que se comentaba, esta cifra de volumen de negocios sigue creciendo a un ritmo del 8%, según Derek Shark, vicepresidente y *managing director* de CWT Meetings & Events. Este crecimiento responde a una externalización por parte de los particulares y las empresas (clientes) de la organización de muchos de los eventos que realizan, normalmente debido a la complejidad logística que suponen. La tendencia a externalizar y a dejar en manos de entes especializados la gestión implica no solo una mejora en la calidad del evento si no en ocasiones también una reducción en costes, en la medida que las empresas contratadas tienen a mano los instrumentos necesarios para llevar a cabo los proyectos (CWT Meetings and Events, 2019).

Las organizaciones también reportan por otro lado un incremento en las preocupaciones acerca de la seguridad y riesgos en la organización de eventos, por lo que las agencias de eventos están asumiendo costes también en esta dirección (CWT Meetings and Events, 2019), bien en lo relativo a seguros climatológicos o incluso con refuerzos en la plantilla de seguridad.

Además, algunos autores han evaluado el sector desde el punto de vista de la competición, y han llegado a la conclusión de que se han establecido cada vez mayores barreras de entradas, debido a la difícil financiación que requieren los eventos, la importancia de la fiabilidad y experiencia para el cliente y la dificultad de encontrar patrocinios (Dinesh et al., 2022).

El análisis del sector y las tendencias nos muestran diferentes factores que se han de tener presente de cara al diseño del sistema de contabilidad de gestión. En primer lugar, se observa una creciente apreciación por parte de los clientes a 1) Seguridad 2) Trato en las relaciones comerciales y 3) Experiencia en la gestión. Acerca del primer punto, queda claro que el enfoque de la contabilidad de costes va a ser importante de cara al control de gastos en seguridad del evento, pudiendo incluso desglosar gastos y comparar los costes asociados a la seguridad tanto a nivel de personal como material. Con relación al segundo punto y el tercero, estas están claramente asociadas al valor humano en la gestión de las relaciones con el cliente. Aunque de difícil medición para la contabilidad de costes, sí que se habrá de

prestar una especial atención a las posibles iniciativas que pueda llevar a cabo la empresa de cara a reforzar estas habilidades personales o conocimiento técnico, y su posible imputación al servicio prestado.

Finalmente, observamos una tendencia a la globalización de estos servicios, lo cual tiene una consecuencia inevitable en la competitividad dentro de la industria. Vemos que el diseño de un sistema eficiente de contabilidad se erige como una necesidad inexorable para la empresa teniendo en cuenta la competición a la que se somete la industria, donde cada vez se van introduciendo los grandes competidores internacionales, que por sus características tienen más fácil acceso a las vías de financiación y ofrecen mayor variedad de servicios de cara al cliente.

4. Análisis de la empresa objeto de estudio

A lo largo de este epígrafe se va a realizar todo el análisis preparatorio de cara al trabajo de campo. Así pues, se va a analizar la empresa desde un punto de vista organizacional, estratégico y comercial para poder adecuar el diseño del sistema de contabilidad a las necesidades reales de la empresa.

4.1. Introducción

La empresa que ha sido seleccionada con el objetivo de realizar un informe y análisis de un sistema de contabilidad de gestión se trata de una organización dedicada a la organización y gestión de eventos para empresas de mayor tamaño. En ese sentido, la actividad de la empresa responde a lo que en el epígrafe anterior habíamos catalogado como “eventos corporativos”, al servicio de empresas y no particulares.

La misma es una organización de pequeño tamaño tanto en atención a la facturación (inferior a los 10 millones de euros) como al número de empleados (9 trabajadores). Por otro lado, es importante hacer una precisión, ya que la cifra a la que nos referimos es la de trabajadores indefinidos, en la medida que en la organización de eventos contratan a modo temporal cierto personal encargado de la ejecución individual de cada evento, aunque será objeto de análisis en momentos posteriores.

Acerca de esta empresa, es importante comentar que el objeto de este ensayo no es el de resumir la contabilidad actual de la empresa. En cambio, se trabajará de cara a la creación del sistema de contabilidad de gestión conforme a los parámetros que pueden verse en el estudio de esta disciplina. Así pues, por motivos de confidencialidad se omitirá los nombres y datos relativos a la empresa objeto del informe, trabajando por tanto con datos no reales, en la medida que la importancia del presente ensayo se justifica en el análisis de la estructura de costes, y no en dar una imagen fiel de la empresa.

4.2. Estructura de la empresa

En lo relativo a la estructura de la empresa, encontramos varios aspectos a tener en cuenta. En primer lugar, en relación con la organización departamental se ha de incidir en que la misma responde a una división meramente formal y no funcional para algunos empleados. Esto se debe a que, al tratarse de una PYME, ciertos empleados (en especial el propietario) tienen una funcionalidad transversal a los departamentos, llevando a cabo diferentes tareas según las necesidades de la empresa. Respecto de estos empleados habrá que hacer unas precisiones más allá de las clasificaciones departamentales de los trabajadores en el diseño del sistema.

Así pues, cabe destacar que la estructura organizativa de la empresa se basa en 5 departamentos diferentes:

- a) Departamento de Dirección: El departamento de dirección, que se encarga de la gestión estratégica del negocio, recae sobre el empresario, es decir, el propietario de la empresa, que lleva a cabo decisiones de carácter estratégico y administrativo, y supervisa el trabajo del resto de trabajadores. En el departamento de dirección también se integra un director / consultor que ayuda a la empresa en la gestión estratégica.
- b) Departamento de Recursos Humanos: Como responsables sobre el negocio, el empresario y el consultor de la organización desempeña una labor importante desde el punto de vista de recursos humanos y cultura organizativa. Más allá, existe una persona empleada que se encarga de aquellas tareas más administrativas como son la asignación de los sueldos.
- c) Departamento de Contabilidad: Existe una persona encargada de la contabilidad de la empresa, en parte debido a que la actividad productiva y la fuente de ingresos es solo una, por lo que no reviste excesiva complejidad. Como se verá a continuación, la actividad del mismo es a jornada parcial, aunque los costes asociados son especialmente intensos en los meses de diciembre, coincidiendo con el cierre fiscal y la liquidación trimestral del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- d) Departamento de Ventas / Organización de eventos: La principal fuente de ingresos del negocio reside en este departamento, que organizan los eventos para clientes. Este departamento cuenta con 4 personas, llamados “*event managers*”, que se dedican tanto a la organización de los eventos y la realización de las propuestas a los clientes.

- e) Departamento de Gestión de la web. Más allá de la propia organización de eventos, la empresa tiene una web donde actualiza a los lectores con prendas de moda y promociona los propios eventos mediante su página web. Destacar cabe que la misma genera ingresos solamente debido a la publicidad, pero no actúa como forma de captación de clientes. Se reserva esa actividad a ventas, que son los que gestionan las relaciones institucionales con los potenciales colaboradores. En relación con los costes por mantenimiento de la página web, los mismos se exteriorizan por lo que no hay empleados a cargo de la gestión informática como tal.

4.3. Cadena de valor de la organización

La cadena de valor de la empresa se puede resumir de la siguiente manera:

1. Contacto con cliente y detección de necesidades. Esto incluye normalmente una visita presencial o el intercambio de mails o información acerca de las fechas y tipo de evento que la empresa tiene intención de organizar.

2. Análisis de viabilidad. Debido a que la empresa ya tiene varios años de experiencia en este sector, el análisis de viabilidad se suele hacer basándose en la experiencia de los organizadores, teniendo en cuenta posibles factores que afecten a la viabilidad del proyecto como el margen de tiempo, el tamaño del evento o la compulsividad ciertos requisitos y licencias administrativas. Por otro lado, para aquellos elementos con los que no se ha tratado anteriormente y por tanto no es de utilidad la experiencia de la

empresa, se suele contactar con los proveedores y otros profesionales para evaluar la posibilidad de realizar dicho evento. Así pues, este análisis de viabilidad incurre en diferentes costes con razón de la experiencia que pueda tener el departamento acerca del proyecto que se trate.

3. Elaboración del presupuesto. Después del análisis de la viabilidad, se elabora una estimación de los costes totales, a esta estimación se le suma el beneficio que quiera obtener la empresa por la prestación del servicio y se presenta como propuesta de presupuesto al cliente. Esta propuesta, se redacta en colaboración con la dirección empresarial, que normalmente decide acerca del importe a cargar al cliente por la gestión y organización del evento. Estos presupuestos son un marco de referencia en el ejercicio de la actividad productiva generado de manera previa a la ejecución de los mismos. Juegan un papel muy importante en la contabilidad de gestión, ya que los ingresos de la empresa dependen directamente de la fiabilidad de estos.
4. Propuesta al cliente. Tras elaborar el presupuesto se remite al posible cliente para su evaluación. Normalmente se trata de ofertas en concurso, donde el precio y la calidad de la propuesta van a ser elementos esenciales en el éxito de la misma.
5. En caso de aceptar la propuesta, se comienza con la preparación del proyecto. Para ello, se comienza a adquirir materiales y los arrendamientos de bienes y servicios necesarios para la ejecución. En su caso, también se preparan los contratos de cara a la organización del evento.
6. En última instancia, se procede a la prestación del servicio. Tras haber comprado y adquirido los bienes y servicios necesarios según las necesidades del cliente, se pone en marcha la ejecución del evento.

Por otro lado, se ha de mencionar que en los proyectos en que la empresa se desenvuelve no se trabaja la promoción de propio evento y por tanto esa labor tan esencial en la organización de eventos no forma parte de la cadena de valor de la empresa. Normalmente será el cliente

el que contrate una agencia de publicidad para promocionar el evento y trabajar el marketing alrededor del mismo.

4.4. Contexto previo al campo de trabajo

Es de reconocida trascendencia que la contabilidad es una práctica en la que coexisten varias vertientes, entre las que podemos destacar la contabilidad financiera, de gestión, fiscal o administrativa. Así pues, de forma previa a la elaboración del mismo habrá de dilucidarse en qué sentido o hacia qué objetivo se trabajará.

Si bien podría elegir un área o vertiente y utilizar los principios propios de ese mismo para la realización del trabajo, la intención de este trabajo es la **utilidad para la empresa**. Por eso, he tomado como punto de referencia una empresa real de organización de eventos, enfocando este proyecto como si de un cliente se tratase, e intentando customizar, en la medida de lo posible, el sistema de contabilidad para la empresa en cuestión.

Así pues, de forma previa a la realización del trabajo me reuní con la persona gerente de la organización, que entre sus actividades principales podemos encontrar la de organización de eventos, especialmente conexos al mundo de la moda, y me comentó un poco las necesidades de una empresa como la suya a la hora de llevar a cabo un sistema de contabilidad:

En primer lugar, estuvimos observando el sistema de la persona encargada de contabilidad, la cual se asemeja bastante a un sistema de control de ingresos y gastos, su conceptualización y encaje dentro de un evento. Desde un punto de vista de organización, estas partidas las rellenaba siempre el contable después de que las personas responsables del evento les pasaran los datos en un fichero Excel con formatos / sistemas a veces difíciles de entender y con formatos muy variados. Es por eso por lo que considero que, de necesitar un nuevo sistema, debe incorporar sistemas dedicados a:

- 1) La **celeridad** a la hora de contabilizar los mismos. De lo ya expuesto se extrae que realmente se están llevando a cabo 2 contabilidades, en la medida que los responsables del evento llevan una “interna” que después remiten al responsable de contabilidad para que lo adapte a la contabilidad de la empresa. Así pues, se pretende con este proyecto generar un modelo de contabilidad que permita a los responsables generar sus gastos e ingresos y que pudiera servir directamente al contable, sin necesidad de una adaptación, la cual le cuesta a la empresa recursos.

- 2) La **eficiencia** y efectividad. Se debería incorporar en el nuevo sistema contable ciertos principios relativos la contabilidad de gestión, que es el análisis de la eficiencia y eficacia de responsables, eventos o el lugar de celebración del evento.

4.4.1. Necesidades de la empresa e ineficiencias

En el mismo sentido que se venía haciendo, es claro que, de cara a la gestión de los costes organizativos, uno ha de desviarse de la tradicional asignación de costes según producto, y mirar hacia los proyectos individualmente realizados como “portadores de costes”, que se enmarcan en el concepto de servicio. Desde un punto de vista económico, son estos proyectos los que generan el gasto asociado a la empresa, a diferencia de otras actividades productivas que pueden tener las existencias como objetos de coste final del producto.

No obstante, es cierto que podemos identificar ciertos centros de coste que podrán ser atribuibles en distinta medida a los servicios prestados. Un criterio racional nos permite deducir que la asignación a estos centros intermedios se hará en función de los departamentos.

En paralelo, el sistema de gestión del actualmente dispone la empresa está mucho más enfocado hacia el control del presupuesto. Así pues, en este sistema de control de presupuesto se tienen solamente en cuenta lo costes que son directamente atribuibles al servicio prestado, asumiendo por tanto una versión poco depurada del modelo direct-costing

(Fullana y Paredes, 2008), donde solamente se tienen en cuenta aquellos costes atribuibles directamente en la prestación del servicio. Así pues, no entra dentro de los gastos imputables al servicio aquellas horas dedicadas por los *project managers* tanto antes del comienzo del proyecto (etapas de contacto, presupuesto y concurso) como después (organización efectiva).

La consecuencia necesaria de esto es que el sistema de contabilidad de la empresa empiece a incorporar costes en el momento del primer desembolso significativo (por ejemplo, el pago para el arrendamiento del local), y por tanto todos los gastos generados con anterioridad (como los gastos de desplazamientos al cliente) quedan en un “limbo contable”, que después podrán entrar como “otros gastos” una vez terminado el proyecto.

Este sistema podría tener una justificación parcial dada la intrascendencia de dicho gasto en el marco de un proyecto de mucho más volumen. No obstante, sí suscita dudas acerca de los gastos incurridos que se enmarcan en un proyecto infructuoso. Así pues, aquellos gastos de desplazamiento o de cortesía profesional para obtener la adjudicación de un concurso que después no se obtiene, no se registran en la contabilidad analítica de gestión, lo cual es a mi entender un grave error en la incorporación de lo que algunos autores como llaman como “costes de unidades perdidas” en el contexto de la actividad productiva de mercaderías (Fullana y Paredes, 2008).

Por otro lado, pese al acierto o error que pueda implicar la elección de dicho sistema de contabilidad de gestión del *direct-costing* (objeto de discusión en epígrafes posteriores), sí que cabe señalar que hace falta precisión al respecto. Los presupuestos que maneja la empresa y por tanto los posteriores controles de gasto pecan en ocasiones de generalistas. A modo ejemplificativo, los gastos incurridos en el personal contratado para los eventos quedan reflejados bajo la misma casilla en el ya mencionado Excel. Aunque es entendible esta aproximación en aras de la flexibilidad, parece adecuado desglosar los gastos generados por el personal según los gastos nazcan de la contratación temporal de personal especializado (músicos, oradores, personalidades, entre otros) o general (camareros, reponedores,

fotógrafos, entre otros), ya que de otra forma es difícil comparar las partidas de personal de un evento a otro si se desconoce en qué medida se ha contratado una clase de personal frente a la otra. En ese sentido, autores como Ángel Luis Martínez señalan la importancia de detallar las partidas para un análisis de eficiencia y rentabilidad mucho más preciso y significativamente más útil para la empresa (Martínez, 2019).

4.4.2. La actividad productiva dirigida a la generación de un servicio y sus efectos en la contabilidad de gestión

El diseño de un sistema de contabilidad de gestión para una empresa que se dedica a la prestación de un servicio incluye una serie de precisiones que son importantes de cara al trabajo de campo que se vaya a realizar (Perez y Baujín, 2005):

a) La intangibilidad del resultado del proceso de producción.

El carácter abstracto de la prestación de un servicio como es la organización de un evento conlleva varias consecuencias. La primera gira entorno a la capacidad de generar inventario en lo relativo a estos servicios. El inventario de existencias se comienza en el momento de inicio de la producción, normalmente a través de las materias primas, y en los casos de producción multifásica el criterio es la existencia de procesos encadenados (Muñoz, 1993). Suscita entonces la cuestión en qué medida podemos identificar la incorporación de los diferentes costes al proyecto como una producción multifásica, ya que no tratamos con mercaderías.

Otro de los problemas de la actividad productiva de la empresa trate la prestación de un servicio es que los recursos y costes no van dirigidos a un “objeto”, por lo que la incorporación de costes no puede hacerse conforme a parámetros físicos, como se suele hacer para las producciones de mercaderías y existencias.

Así pues, esto tiene una importante repercusión de cara a la cadena de valor, ya que es difícil identificar que actividades forman parte de la cadena de valor y cuales otras pueden ser

complementarias a la misma. Esta problemática acerca de la abstracción del servicio implica cierta discusión acerca del momento en el que ha de tomarse en cuenta que comienza el servicio. Según lo que se exponía en el epígrafe relativo a la cadena de valor, se ha de tener en cuenta que la actividad productiva comienza propiamente desde la elaboración del presupuesto.

b) El consumo del producto

En la misma línea que se comentaba en el punto anterior, no parece que existan problemas más allá de su intangibilidad para “inventariar” el servicio durante el transcurso de la preparación (producción en curso). En ese sentido apunta Muñoz, que toma como premisa ese carácter inventariable del servicio (Muñoz, 1993). No obstante, se añade una precisión, y es que la finalización del proceso productivo necesariamente coincide con el consumo del mismo. Por ello, y en contraposición a lo que sucede con las existencias físicas, es impensable tener servicios finalizados pendientes de consumo, ya que de otra forma se estaría perdiendo ese “producto” y todo el coste que conlleva.

c) La flexibilidad del servicio

Con motivo del análisis de una empresa de organización de eventos, nos encontramos con un servicio altamente customizado y flexible. A diferencia de otros servicios “de adhesión”, en este caso el cliente tiene un gran poder de negociación, y sus demandas principales van a verse satisfechas por el funcionamiento de la industria y el sistema de concursos. Así pues, no podemos adaptar las conclusiones generales acerca del proceso productivo masificado de mercaderías, y en ocasiones la cadena de creación de valor se verá modificada sustantivamente, ya que cada evento a organizar es diferente (Sánchez, 2018), y los beneficios a obtener dependerán también de factores externos como pueden ser la competitividad del concurso.

Esto tiene unas grandes implicaciones de cara a las conclusiones y el análisis de los resultados, ya que el grado de dificultad de cada evento es variable y por tanto las comparaciones de eficiencia y rentabilidad entre eventos organizados en ocasiones pueden quedar sesgadas por variaciones en la cadena de valor.

d) El pacto sobre el precio

Otra consecuencia directa del sistema “de negociación” frente al “de adhesión” en el contexto del servicio prestado es que el precio no sólo es variable, si no que el pago del cliente al organizador puede ser diferido, por adelantado, parcial o total. Estas consecuencias nacidas de la libre voluntad de las partes en materia contractual tienen implicaciones serias en la contabilidad de gestión, ya que:

- 1) Habrá de tener en cuenta posibles descuentos sobre el precio.
- 2) Los ingresos producidos habrán de valorarse siempre conforme a los criterios de periodificación de la contabilidad de gestión (Fullana y Paredes, 2008), por lo que los posibles diferimientos tanto en el ingreso de clientes como como en los pagos a proveedores tendrán su repercusión a nivel del ya mencionado suministro de información entre la contabilidad financiera y la analítica.

e) El factor humano en la cadena de valor

Como ya se venía exponiendo en el epígrafe relativo a la industria de las agencias de eventos, el factor humano tiene una especial relevancia en la cadena de valor, ya que resulta esencial de cara a la satisfacción y fidelización en el momento de la prestación del servicio. Así pues, la inversión en el factor humano habrá de ser notable y amplia, extendiéndose no únicamente a los asalariados de la empresa si no también al personal contratado temporalmente para la realización del evento. En ese sentido, señalan algunos autores que el factor humano es sinónimo de calidad en el sector terciario (Muñoz, 1993).

4.5. Análisis práctico de los costes e ingresos

En un plano práctico de la empresa, y siguiendo el razonamiento expuesto en los epígrafes anteriores, se va a proceder ahora a trabajar en el plano de la empresa acerca de los costes e ingreso de los primeros dos meses del ejercicio 2022. Es justificable tomar un periodo tan corto de tiempo en aras de la conceptualización del sistema, ya que no se busca con este trabajo un análisis *de facto* acerca de la rentabilidad y eficiencia, si no establecer las herramientas necesarias.

En primer lugar, se trabajará la clasificación de los costes, ya actúa como una aproximación esencial inicial. Diferentes autores como Fullana y Paredes o Azparren destacan que se debe atender a la clasificación de los costes de una empresa para en un momento posterior llevar a cabo la ejecución del sistema de contabilidad de costes. Desde un punto de vista económico, clasificar el coste y controlar su procedencia, comportamiento y asignación al producto permite adaptar la estructura empresarial a las necesidades del mercado y las coyunturas económicas (Fullana y Paredes, 2008) (Azparren, 2004). Así pues, se va a hacer un análisis de la estructura empresarial para clasificar los costes conforme a los parámetros estudiados en el epígrafe segundo.

No obstante, previa a esa clasificación se va a realizar una serie de incisos acerca de las partidas que pueden resultar más complejas acerca de su clasificación o cuantificación.

a) Salarios

El concepto de salarios abarca un importante rango, en cuanto que no se ha de incluir únicamente la contraprestación recibía por el empleado, sino que se ha de añadir al mismo todas aquellas retribuciones, en metálico o en especie, que puedan tener carácter salarial o compensen de alguna forma el trabajo en una relación laboral (Fullana y Paredes, 2008). Así pues, se ha de añadir a esta partida todos aquellos beneficios empresariales como cotizaciones a la seguridad social, seguros, guarderías o vales restaurantes.

Por otro lado, no podemos incluir aquí las posibles formaciones que ofrezca la empresa de cara a los empleados, ya que no son *strictu sensu* una retribución al trabajo. Pese a que el ICAC reconoce en su consulta nº5 en junio de 2013 que los gastos en formación de los trabajadores han de considerarse como gastos sociales (cuenta 649), parece adecuado darle un tratamiento separado al del salario, ya que su grado de afectación al servicio final no sería el mismo.

En otro momento, se habrá de hacer esfuerzos de cara a la clasificación de dichos salarios, ya que aquella parte que los “Project managers” hayan dedicado a la generación y gestión del servicio prestado será imputables al servicio prestado en concepto de Mano de Obra Directa (Martínez, 2019)

b) Amortización del local y maquinaria

Desde un punto de vista técnico, las amortizaciones corresponden a la clasificación de coste semi-fijo, en la medida que, de incrementarse la actividad productiva, habría necesidad de ampliar espacio de trabajo y materiales (comprando otras oficinas y ordenadores, por ejemplo), dando un “salto” en la cuantificación de los costes fijos.

c) Gastos de la página web

En la misma línea que señalábamos en epígrafes anteriores, solo pueden asignarse de manera directa los costes en los que se existe certeza acerca de su imputación. Aunque todos los eventos después tienen cierta cobertura en la página web de la empresa (salvo por indicación de lo contrario por parte del cliente), no podemos considerar como directamente imputable al servicio prestado esos costes de publicación y mantenimiento de la web.

d) Seguros

Fuera de las posibles contrataciones de seguros que se puedan hacerse para los eventos concretos, la empresa tiene contratada un seguro de responsabilidad civil y un seguro de reparaciones en las oficinas.

e) Impuestos

Si bien es discutible el carácter fijo o variable de los impuestos, se ha de tener en cuenta que el Impuesto sobre Sociedades (“IS”), la principal fuente de costes tributarios en una empresa está íntimamente relacionada con la generación de renta, en la medida que grava los ingresos obtenidos. Así pues, debemos asumir el carácter variable para esta figura, y naturaleza de coste fijo para el resto de los impuestos.

f) Personal subcontratado

Se desglosará más adelante, ya que este personal subcontratado para la ejecución de los eventos se habrá de repartir entre diferentes eventos, y según una clasificación acerca de su especialidad o generalidad.

Sentadas ya las posibles discusiones, se recogen los gastos y su clasificación a continuación:

Tabla 2. Clasificación de los costes. Elaboración propia

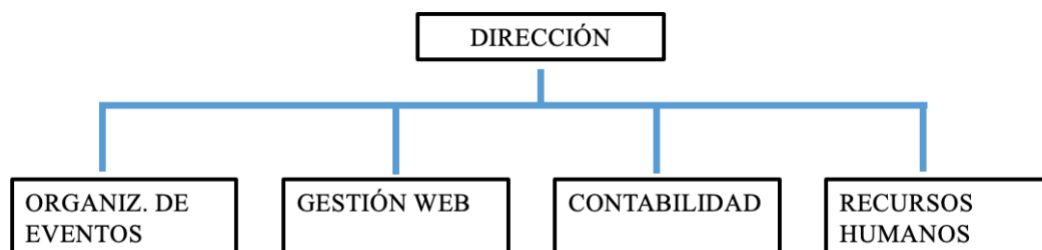
<i>Coste</i>	<i>Cuantificación</i>	<i>Directo</i> <i>/ Indirecto</i>	<i>Fijo</i> <i>/ Variable</i>	<i>¿Incorporable?</i>
<i>Salarios / Mano de Obra</i>	€ 32.000	Directo e indirecto	Fijo y Variable	Sí
<i>Retribuciones de fondos propios</i>	€ 3.000	Indirecto	Fijo	Supletorio
<i>Amortizaciones</i>	€ 2.000	Indirecto	Fijo	Sí
<i>Gastos web</i>	€ 800	Indirecto	Fijo	Sí
<i>Suministros y servicios de telefonía</i>	€ 500	Indirecto	Variable	Sí
<i>Limpieza</i>	€ 600	Indirecto	Fijo	Sí
<i>Impuestos (IS)</i>	€ 2.500	Indirecto	Variable	Sí
<i>Otros tributos</i>	€ 500	Indirecto	Fijo	Sí
<i>Seguros de la compañía</i>	€ 700	Indirecto	Fijo	Sí

<i>Gastos financieros</i>	1.800	Indirecto	Fijo	Sí
<i>Indemnización</i>	6.000	Indirecto	Fijo	No
<i>Comida en eventos</i>	5.000	Directo	Variable	Sí
<i>Seguro de los eventos</i>	800	Directo	Variable	Sí
<i>Bebida en eventos</i>	3.000	Directo	Variable	Sí
<i>Suministro en eventos</i>	2.000	Directo	Variable	Sí
<i>Arrendamiento de locales</i>	8.000	Directo	Variable	Sí
<i>Personal subcontratado</i>	10.000	Directo	Variable	Sí
<i>Gastos de cortesía y obsequios</i>	250	Directo	Fijo	Sí
<i>Transporte al cliente</i>	350	Directo	Fijo	Sí

4.5.1. Análisis detallado de los gastos de personal

Es observable que existe una gran confusión acerca de la partida de salarios, ya que se han de desglosar los costes nacidos de las retribuciones al personal conforme a diferentes criterios. Así pues, no será igual el tratamiento de la imputación para el salario devengado por la persona encargada de la contabilidad, que el salario de un PM (“*project manager*”). A estos efectos, conviene recordar la estructura de la empresa:

Ilustración 4. Organigrama de la empresa. Elaboración propia



En primer lugar, la clasificación de Mano de Obra Directa queda reservada para los salarios nacidos de los departamentos de Organización de Eventos y Dirección (como se mencionaba en el análisis organizativo, Dirección también ejerce una función importante en la organización de los eventos).

No obstante, parece inadecuado asignar al servicio todos los costes nacidos en el seno del departamento de organización de eventos porque:

- Se ha visto que parte de las horas se dedican a la gestión de la web, subiendo noticias y publicando artículos
- Parte del trabajo a realizar no tiene por qué estar directamente afecto a algunos de los servicios finales, pudiendo haber tiempos o momentos sin carga de trabajo que se han de contabilizar como costes fijos, y asignarlos a través de las claves de reparto correspondientes. Se justifica dicho sistema en aras de detectar las ineficiencias, potenciales áreas de inversión, y descubrir los costes ocultos de oportunidad.

Consecuentemente, se va a seguir un sistema de imputación a través del seguimiento de horas. Sí es cierto que en el plano práctico puede ser un cambio incómodo y las personas encargadas de la gestión de eventos pueden ofrecer resistencia (Scapens y Roberts, 1999), parece lo adecuado de cara a la gestión empresarial de los procesos productivos y sus costes.

Se resume con la siguiente tabla la imputación que se va a hacer respecto de los gastos de personal:

Tabla 3. Clasificación como MOI o MOD en función de diferentes variables. Elaboración propia

Departamento	Dedicación	Imputación
Organización	Servicio prestado	MOD
Organización	Gestión web	MOI
Organización	n/a (Horas muertas)	MOI
Dirección	Servicio prestado	MOD
Dirección	Otro	MOI
Otro	Otro	MOI

4.5.2. Análisis de los ingresos

Como se adelantaba en el epígrafe relativo a la actividad empresarial, podemos distinguir:

- 1) Un flujo de ingresos casi negligente, relativos a la página web y la publicidad en la misma
- y 2) Un ingreso variable por la organización del evento y la prestación del servicio, que siempre gira en torno al 20-30% del presupuesto, según la relación con el cliente o el tamaño del evento.

5. Trabajo de campo

A lo largo de este epígrafe se va a realizar todo el análisis y diseño del sistema de contabilidad, con el objetivo de obtener una cuenta de resultados analítica y diseñar una serie de ratios que permitan evaluar la rentabilidad de los proyectos de la empresa objeto de estudio.

5.1. Propuesta de sistema

La contabilidad de gestión, en su flexibilidad y espíritu de adaptación a la cadena de valor y estructuras de las empresas, tiene modelos claramente diferenciados que varían en relación con la imputación de los costes al producto final o no (Martínez, 2006). Las empresas normalmente se ven forzadas a elegir entre uno de los sistemas existentes en atención a sus necesidades estratégicas, su cadena de valor y la industria en la que opera, aunque nada impide la gestión de ambas contabilidades al mismo tiempo en planos diferentes. Estos modelos, ampliamente usados son:

- a) Modelo de costes completos (también llamado *full-costing*), que imputa directamente al producto o servicio todos los costes incurridos, y por tanto el análisis de rentabilidad que se hace en el marco del producto, engloba los gastos de toda la empresa.
- b) Modelo de costes variables (también llamado *direct-costing*). Trata de imputar al producto o servicio las cargas variables, dejando por tanto fuera todos los costes fijos.

Del ensayo del profesor Martínez se deduce que el modelo de costes variables es el más adecuado para empresas de servicios, frente al modelo de coste completos que es más atractivo para las empresas productoras de mercaderías. En este trabajo se hacen propias las conclusiones a las que llega el autor, y por tanto se asume el modelo *direct-costing* como el adecuado para una empresa de organización de eventos (Martínez, 2006).

No obstante, se ha de hacer la precisión de que el modelo a desarrollar no será el tradicional de direct-costing, sino el modelo desarrollado. Este modelo propugna el estudio en detalle de los costes fijos. Para ello, clasifica los mismos conforme a parámetros de imputación directa e indirecta, quedando fuera de la asignación al producto los costes fijos indirectos. Se ha elegido esta versión del modelo tradicional ya que, como se ha estado viendo, los gastos fijos devengados como el transporte a clientes, la detección de necesidades o los obsequios y cortesías profesionales han de tomarse en cuenta a la hora de valorar el coste del servicio prestado (Fullana y Paredes, 2008).

Tabla 4. Comparativa de los dos modelos más ampliamente utilizados. Elaboración de Martínez (2006)

	COSTE COMPLETO (sistema completo o absorbente)	DIRECT COSTING (sistema de costes variables o marginales)
PRINCIPAL OBJETIVO	Calcular el coste completo de fabricación de un producto así como el valor de los productos terminados y en curso	Calcular la rentabilidad por producto y actividad para ayudar a la toma de decisiones
CALCULO DEL COSTE DE FABRICACIÓN POR PRODUCTO	Imputa la materia prima, la mano de obra directa y se reparten los costes indirectos de fabricación a las diferentes secciones y productos en función de las unidades de obra que han consumido cada uno.	se imputan sólo los costes variables de producción (materia prima, mano de obra variable y costes indirectos de fabricación variables)
PRINCIPALES DIFICULTADES	Encontrar unidades de obra objetivas cuando la empresa trabaja con infracapacidad productiva	Separar los costes fijos de los variables (muchos son semivariables...)
CUENTA DE RESULTADOS	Se separa entre costes de fabricación (coste de ventas) y costes de estructura. Se utiliza el concepto de margen industrial o comercial.	Se separa entre costes variables y fijos. Se utiliza el concepto de margen de contribución
CUANDO APLICARLO	Generalmente para empresas industriales (valoración de existencias...)	Generalmente para empresas comerciales o de servicios (decisiones de rentabilidad...)

5.2. Imputación de los costes directos al servicio

Como se venía exponiendo anteriormente, el objeto final de los costes va a ser el servicio final, que es el evento organizado para el cliente. Así pues, podemos distinguir en un primer momento dos tipos de costes:

Los primeros, los costes directos, son aquellos que son directamente asignables al producto o servicio en cuestión. Añaden Fullana y Paredes que esa relación de “asignabilidad” debe ser cierta o económicamente asumible (Fullana y Paredes, 2008). Otros autores ponen el foco en la exclusividad del coste, de manera que si un coste identificable afecta a diferentes portadores queda amparado bajo la relación indirecta de asignación (Malles e Ibarloza, 2017).

En este caso, los servicios prestados son individualizables por definición, ya que desde un primer momento el evento se sabe a quién se presta, y de los gastos incurridos directamente de cara a la organización de los eventos se conoce con certeza a cuál de todos ellos ha de asignarse. Por tanto, esta asignación de costes directos al producto cuenta con ese carácter individualizable, a diferencia de los costes típicamente asumidos en concepto de materias primas, que se asignan directamente al producto, pero no es posible individualizar las porciones concretas de las materias primas utilizadas (Azparren, 2004).

El modelo que se pretende desarrollar es el modelo *direct-costing* desarrollado, y como tal se ha de tener en cuenta que los gastos fijos también pueden ser directos al producto o indirectos al mismo, dando pie a una clasificación en costes fijos propios o costes fijos comunes, respectivamente, y a una partida en la cuenta de resultados que se configura como margen semibruto (“MSB”) (Fullana y Paredes, 2008).

5.2.1. Costes variables directos al servicio

Los costes variables son aquellos que están relacionados con la prestación son los que incurren directamente la empresa. La tabla a continuación detalla el método de asignación de los mismos:

Tabla 5. Asignación de los costes variables a los proyectos. Elaboración propia

Coste	Proyecto 1	Proyecto 2	Proyecto 3	Proyecto 4
Alquiler local (<i>venue</i>)	€ 3.000	€ 2.000	€ 3.000	€ 0
Suministro en eventos	€ 600	€ 700	€ 700	€ 0
Personal General	€ 400	€1.000	€ 2000	€ 0
<i>Camareros</i>	€ 250	€ 600	€ 1500	
<i>Seguridad</i>	€ 150	€ 400	€ 500	
Personal Especializado	€ 3.000	€ 2.100	€ 1.500	€ 0
<i>DJ / Música</i>	€ 3.000	0€	€ 500	
<i>Oradores</i>	€ 0	€ 2.100	€ 0	
<i>Celebridades</i>	€ 0	€ 0	€ 1000	
Comida	€ 500	€ 3.000	€ 1.500	€ 0
Bebida	€ 1.700	€ 300	€ 1000	€ 0
Seguros	€ 320	€ 150	€ 330	€ 0
Mano de Obra Directa	Por definir			
Costes Variables al Proyecto	€ 9.520 + MOD	€ 9.250 + MOD	10.030+MOD	MOD

El origen de todos estos costes no responde a ninguna clave de distribución, si no que se extrae directamente de las facturas y costes incurridas por la persona responsable que gestiona la prestación del servicio. Es por eso por lo que su clasificación es la de imputación directa al producto.

No obstante, la distribución de dichos costes directos no acaba aquí, ya que están directamente afectos a la generación del servicio las horas empleadas por los Project Managers (“PM”) de la empresa en la organización del evento. Así pues, es observable que las horas en las que incurren las personas asalariadas que se involucran en el proyecto deben asignarse directamente al servicio también. En esta distribución se ha de trabajar los costes salariales en que se incurran tanto en el contacto con el cliente de manera previa a la ejecución del proyecto, la elaboración del presupuesto o la detección de necesidades. Como se venía argumentando, la imputación de estos costes clasifica como de Mano de Obra Directa, imputable directamente al servicio (Fullana y Paredes, 2008).

Tabla 6. Cálculo de los costes de MOD y los costes totales variables. Elaboración propia

Mano de obra directa	Coste unitario	Horas	Proy. 1	Proy. 2	Proy. 3	Proy. 4
PM 1	20 € / h	150	€ 3.000			
PM 2	22 € / h	135		€ 2.970		
PM 3	19 € / h	90			€ 1.520	€ 190
PM 4	20 € / h	190			€ 3.800	
Empresario	60 € / h	14	€ 180	€ 180	€ 420	€ 60
MOD			€ 3.180	€ 3.150	€ 5.740	€ 250
Costes Variables al Proyecto			€ 12.700	€ 12.400	€ 15.770	€ 250

Es observable también el “proyecto 4”, que al cual no le es asignable ningún coste variable. Esto se debe a que es un proyecto infructuoso pero que, en beneficio del diseño de un sistema de contabilidad de gestión veraz y útil, se activa debido a los gastos incurridos en la ronda de contactos iniciales con el potencial cliente.

En cuanto a la forma de obtener el coste / hora de las personas involucradas en la mano de obra directa se obtiene a través de la siguiente fórmula, atendiendo al concepto de salario ya expuesto en el epígrafe acerca del análisis de costes.

Coste hora = Salario anual / Horas anuales trabajadas de cada empleado

5.2.2. Costes fijos directos al servicio (Costes Propios)

Esta clasificación responde al modelo desarrollado de costes variables, y en aras de un sistema de calidad y detallado se han introducir una serie de costes que tienen acogida bajo esta clasificación, y los cuales están directamente afectos a la actividad productiva, aunque su cuantificación es ajena al volumen del servicio que se está prestando.

Tabla 7. Análisis de los costes propios. Elaboración propia

Partida	Coste imputable			
	Proyecto 1	Proyecto 2	Proyecto 3	Proyecto 4
Desplazamiento / Transporte	€ 80	€ 100	€ 70	€ 100
Cortesías profesionales	€ 115	€ 40	€ 65	€ 30
Costes propios (total)	€ 195	€ 140	€ 135	€ 130

De esta tabla y la anterior deriva una consecuencia natural, y es que ya desde un primer momento se activan los proyectos, a través de los gastos relativos al desplazamiento y elaboración de presupuesto. Esto conlleva que desde el momento en el que la empresa incurre en algún coste de cara a una posible organización de un evento, el mismo ya entra en inventario.

5.3. Costes indirectos al servicio

Estos segundos, son los costes indirectos, que son aquellos que no pueden relacionarse directamente con el servicio final en cuestión de manera cierta. En este sentido, los costes indirectos, ya detallados en epígrafes anteriores habrá que clasificarlos en función de los departamentos comentados también con anterioridad.

Respecto de los costes indirectos, la idea de modelo de costes variables es contabilizar aquellos que sean variables como coste respecto de la actividad productiva, pero para ello se requieren unas claves de distribución. Así pues, se parte del análisis de epígrafe anterior para asignar estos costes variables a la producción del servicio final.

Para ello, se va a utilizar el análisis individual de los costes, para posteriormente después asignar los variables al proyecto concreto en utilización de los llamados Gastos de Fabricación (“GGFF”) (Azparren, 2004), y utilizar los Costes Indirectos Fijos (“CIF”) en la cuenta de resultados global.

Se han de hacer una serie de precisiones acerca de la partida de salario para el caso de las retribuciones a los Project Managers y el empresario. El salario que se tiene en cuenta no es el íntegro, si no que se ha de ponderar con lo ya atribuido en régimen directo al servicio producido. Así pues, de las partidas salariales generadas en el periodo habrá que sustraer lo existente en las tablas anteriores en concepto de Mano de Obra Directo del proyecto 1, 2, 3 y 4.

Por otro lado, en la misma línea que señalábamos en epígrafes anteriores, solo pueden asignarse de manera directa los costes en los que se existe certeza acerca de su afectación. Aunque todos los eventos después tienen cierta cobertura en la página web de la empresa (salvo por indicación de lo contrario por parte del cliente), no podemos considerar como directamente imputable al servicio prestado esos costes de publicación y mantenimiento de la web.

Así pues, se procede a hacer la reclasificación funcional de los costes. Se trata de un proceso donde se han de detallar todos los costes variables indirectos (ya que los variables y fijos directos ya han sido imputados, y los fijos indirectos se llevarán de manera global a los resultados) y asignarlos conforme a claves de reparto. Estas claves de reparto deben ser detalladas, y representar una distribución realista del coste que se tiene en cuenta.

En consecuencia, las dos cargas variables indirectas, se reparten conforme al siguiente cuadro de reclasificación funcional.

Tabla 8. Cuadro de reclasificación funcional de los costes variables indirectos. Elaboración propia

Coste	Partidas		Dirección		Ventas		Gestión Web		Recursos Humanos		Contabilidad		
	Cuantificación	Clave de reparto	Clave	Coste Asumido	Clave	Coste Asumido	Clave	Coste Asumido	Clave	Coste Asumido	Clave	Coste Asumido	
Suministros y servicios de telefonía	€ 500.00	Nº de empleados	2	€ 125.00	4	€ 250.00	0	€ -	1	€ 62.50	1	€ 62.50	€ 500.00
Impuesto de Sociedades	€ 2,500.00	Horas dedicadas al proceso productivo	14	€ 61.51	555	€ 2,438.49	0	€ -	0	€ -	0	€ -	€ 2,500.00
REPARTO PRIMARIO	€ 3,000.00			€ 186.51		€ 2,688.49		€ -		€ 62.50		€ 62.50	€ -

En cuanto al coste de suministros, se ha optado por utilizar como clave de distribución el número de empleados ya que se ha de asumir que todos los empleados son responsables a partes iguales de los gastos de electricidad, gas o internet en los que incurra la empresa. Además, un razonamiento lógico nos dice que el número de personas es la variable más importante a la hora de prever como se puede comportar la cuantificación del gasto.

Por otro lado, los gastos derivados del Impuesto sobre Sociedades serán localizables únicamente a los departamentos generadores de renta. Es por eso por lo que se ha tomado

como clave de reparto el número de horas trabajadas en el proceso productivo, ya que es un buen indicador del nivel de responsabilidad respecto de la renta en el periodo, y por tanto de coste derivado de esa renta.

Así pues, los costes indirectos una vez sean localizados se habrá de decidir cómo se imputan al servicio final. Aquellos que sean localizables en Ventas por tener una relación con los servicios prestados podrán ser llevados al servicio como un equivalente a los GGFF, integrado en el coste variable. Por otro lado, los costes relativos a dirección, recursos humanos y contabilidad se habrán de imputar directamente en la cuenta de resultados, junto con los costes fijos. Si bien es cierto que se podría argumentar que ciertos costes de Dirección son asignables al servicio por la función productiva del empresario, se han de tener en cuenta las labores que realiza existen tanto en Ventas como en Recursos humanos como en Dirección, en sentido estricto.

En cuanto a la imputación de estos “Gastos de Fabricación” a cada proyecto, se debe hacer a través de la unidad de obra de horas trabajadas, de manera que el coste se reparta de manera proporcional a los proyectos con más tiempo dedicado. Así pues, obtenemos que el coste es de € 2.688,49, y las horas trabajadas son de 555 en el departamento de *Project Management*, el coste de la unidad de obra es 4.845 € / hora trabajada, y habrá que imputar a ese ritmo las horas dedicadas a cada proyecto.

5.4. Cuenta de resultados

El modelo de costes variables incluye una forma de presentación de los resultados eminentemente distinta al de costes completos, en la medida que se hace conforme a un esquema que separa costes fijos y variables (Fullana y Paredes, 2008).

Así pues, en primer lugar, tenemos las ventas, que suponen el ingreso en el esquema las contabilidades. Para el proyecto 1 y el proyecto 2 se negociaron precios de € 25.000. Para el proyecto 3 se negoció con el cliente el precio de € 30.000.

En un momento posterior del análisis de la cuenta de resultados, se habrán de tener en cuenta los costes variables del servicio junto con los costes propios, con el objetivo de obtener un margen bruto.

Tabla 9. Coste del servicio prestado. Elaboración propia

	Coste Directo Variable	Coste Indirecto Variable (GGFF)	Costes propios	Coste total del servicio
Proyecto 1	€ 12.700	$4,845 * 150 = € 726$	€ 195	€ 13.621
Proyecto 2	€ 12.400	$4,845 * 135 = € 653$	€ 140	€ 13.193
Proyecto 3	€ 15.770	$4,845 * 270 = € 1.308$	€ 135	€ 17.213
Proyecto 4	€ 250	$4.845 * 10 = € 48$	€ 130	€ 428

Después de calcular el margen bruto, se ha de restar sobre la suma del mismo los costes fijos incorporables. Ese sentido, nos remitimos al epígrafe acerca del análisis de los costes, donde se detallan los costes fijos. Atención especial requiere la partida de salarios, a la que ha sido necesaria sustraer todos aquellos salarios que se hayan podido enmarcar en Mano de Obra Directa a lo largo de este ensayo.

Se finaliza entonces este apartado adjuntando con la cuenta de resultado para los meses de enero y febrero de 2022:

Tabla 10. Cuenta de Resultados para los 4 proyectos enmarcados en los primeros 2 meses de 2022. Elaboración propia

	Proyecto 1	Proyecto 2	Proyecto 3	Proyecto 4	Total
Ventas	€ 25.000	€ 25.000	€ 30.000	€ 0	€ 80.000
Cte. Variables	€ 13.426	€ 13.053	€ 17.078	€ 298	43.855
Margen Semi-bruto	€ 11.574	€ 11.947	€ 12.922	€ -298	€ 36.145
Costes fijos propios	€ 195	€ 140	€ 135	€ 130	€ 600
Margen Bruto	€ 11.379	€ 11.807	€ 12.787	€ - 428	€ 35.545
Costes fijos					€ 29.350
Margen Neto					= € 6.195
Diferencias incorporación	Coste Recursos Propios +3.000 € Indemnización extraordinaria -6.000 €				€ 3.195

5.5. Análisis

Procede en este apartado realizar una serie de apreciaciones acerca de los métodos para obtener resultados en lo relativo a la eficiencia, normalmente a través de ratios. Se ha de reconocer que los resultados de dicho análisis no son ni mucho menos fehacientes de la realidad de la empresa, ya que los datos han sido alterados, pero sí tiene mucha utilidad de cara a conocer métodos de evaluación de servicios. Así pues, se van a poner de relieve una

serie de ratios y expresiones que permiten herramientas analizar la viabilidad y rentabilidad de los proyectos organizados.

- Ratio del margen bruto. Correlaciona en términos porcentuales el margen bruto y los ingresos por ventas a través de la fórmula “Margen Bruto / Ventas”. En ese sentido, observamos que el proyecto 2 es el que mayor resultado ha tenido en términos de este ratio (47,2%)
- Ratio de costes variables: Pone en relación los costes variables y los ingresos por ventas a través de la expresión “Costes Variables / Ventas”. Al ser la expresión contraria a la del margen bruto, parece también que el proyecto 2 es el más eficiente (52,8%). Es decir, la proporción necesaria del precio de venta para cubrir los costes variables del servicio (Fullana y Paredes, 2008)

Más allá de estos ratios, ampliamente utilizados y expuestos en algunos ensayos y trabajos (Fullana y Paredes, 2008) (Martínez, 2006), se pueden utilizar otros varios con ánimos de adaptar la evaluación al sistema de esta empresa en concreto. Entrando en la casuística de la empresa, al haber proyectos asignados a PM individuales, se pueden hacer análisis de eficiencia respecto de los trabajadores involucrados en el proceso productivo.

A modo ejemplificativo, la preocupación del empresario puede nacer de la necesidad de maximizar la eficiencia. Así pues, con ratios que pongan en relación la Mano de Obra Directa de cada PM en cada proyecto con el Margen Bruto (“MB”) obtendremos qué PMs son más hábiles para organizar eventos eficientes y rentables desde un punto de vista de costes. Para ello, podemos extraer de cada evento el Margen Bruto (*supra*), y dividir dicha cifra entre los costes u horas de MOD, para conocer qué PMs han sido capaces de obtener una rentabilidad superior a la media. Por otro lado, se plantean dudas acerca de cómo habría que tratarse aquellos proyectos que han sido llevados a cabo por 2 PMs (como el proyecto 3). En estos casos, asumimos que el grado de responsabilidad del proyecto es directamente proporcional a las horas individuales de MOD respecto del total del proyecto.

El mismo tratamiento va a recibir las horas dedicadas por el empresario, se descontarán del proyecto con su correspondiente cuantía del MSB, para asegurar la neutralidad de sus horas y no distorsionar la rentabilidad obtenida por cada uno de los PM.

Tabla 11. Análisis de rentabilidad y eficiencia por Project Manager. Elaboración propia

	PM 1 (Proy. 1)	PM 2 (Proy. 2)	PM 3 (Proy. 3 y 4)	PM 4 (Proy. 3)
MB del su primer proyecto asignado	€ 11.379	€ 11.807	€ 12.787	€ 12.787
Coste MOD	€ 3.000	€2.970	€1.520	€3.800
Horas MOD	150	135	80	180
% horas MOD	98%	98,5%	28,9%	68,6%
MB atribuible (MB* % Horas)	€11.151	€ 11.630	€ 3.695	€ 8.772
MB de su segundo proyecto asignado	€ 0	€ 0	€ - 428	€ 0
Coste MOD	€ 0	€ 0	€ 190	€ 0
Horas MOD	0	0	10	0
% horas MOD	0%	0%	91%	0%
MB atribuible (MB* % Horas)	€ 0	€ 0	€ -389	€ 0
MB atribuible Total	€11.151	€ 11.630	€ 3.306	€ 8.772
Coste MOD Total	€ 3.000	€2.970	€1.710	€3.800
Rentabilidad por PM (MSB Atribuible / Coste MOD)	3,717	3,915	1,933	2,308
Horas MOD	150	135	90	180
Eficiencia del PM (MSB Atribuible / Horas)	74.340	86.148	36.733	48.733

Del análisis aquí expuesto obtenemos que el PM 2 sería el mejor empleado de la empresa tanto en términos de rentabilidad (qué valor ha sido capaz de generar el PM en relación con los costes de MOD que supone en términos de salario) como en eficiencia (qué valor ha sido capaz de generar el PM en relación con las horas invertidas en los proyectos).

Pueden parecer similares los ratios de rentabilidad y eficiencia, y lo serían salvo por la diferenciación en términos de salario en cada empleado. Como se expuso en la tabla 6, la retribución de los PM es diferente, y por tanto su rentabilidad económica va a depender de los costes que cada uno suponga.

Así pues, los ratios de eficacia son un buen indicador de cara a la estrategia empresarial general, y los ratios de rentabilidad permitirán al empresario conocer qué empleados generan más valor para la empresa en términos de costes de personal. Esto puede tener un gran impacto en otras áreas de la empresa, como la gestión de recursos humanos, que podrá tener en cuenta esta variable a la hora de realizar su actividad de gestión del talento.

6. Conclusiones y líneas futuras de trabajo

Agradezco la oportunidad de haber podido realizar mi Trabajo de Fin de Grado acerca de una materia tan conexas a la realidad empresarial. En un contexto como el que vivimos, de creciente globalización e incremento de la competitividad, las herramientas como la contabilidad de gestión resultan imprescindibles, incluso a nivel de PYMES. Tampoco están exentas las compañías como las agencias de eventos, ya que la creciente internacionalización trae consigo la circulación no solamente de bienes sino también de servicios, y la clásica competitividad en el marco territorial reducido cada vez se va disipando más.

Se está viendo como la industria de la organización de eventos, pese a no ser especialmente nueva, sigue creciendo. Tras haber analizado las dinámicas de esta industria, he comprendido que es un sector esencial tanto a nivel personal como corporativo, ya que estas empresas cuentan con las estructuras y contactos suficientes como para evitar los costes extra (tiempo y dinero) cuando una empresa o persona quiere organizar un evento por su cuenta. La tendencia a externalizar esta profesión, que cada vez se está volviendo más técnica, pone el foco sobre las relaciones *B2C*, y en qué medida van a ser las empresas capaces de retener a la clientela y a través de que medios.

Pese a que es una industria competitiva, el análisis refleja que el sector de la organización de eventos no se basa en una guerra de precios y captación de clientes, sino en una competición de retención al cliente a través de la seguridad, calidad, confianza y creatividad. Pese a que esos son atributos a los que la contabilidad de gestión tiene difícil acceso, es una herramienta muy útil de cara a conocer la posición de uno en el mercado y saber en qué medida puede la empresa tomar decisiones en ámbitos tan diferentes como la relación con los proveedores o los recursos humanos.

Volviendo al sistema de contabilidad que se ha diseñado, en primer lugar, es importante comentar que este modelo carece de validez desde un punto de vista cuantitativo, ya que los datos, en pro de la privacidad de la empresa no representan la realidad económica de la empresa. Sí que se ha dejado en pie por otra parte la realidad estructural, organizativa y

estratégica de la misma, y considero que los principios y métodos que aquí se exponen son plenamente trasladables al nivel empresarial de cara a mejorar el análisis de los costes.

Más allá, el haber detallado un poco más el sistema de contabilidad de gestión respecto de lo que existía hasta el momento en la empresa permite comparar con mayor precisión los costes. Volviendo al ejemplo que se dio al principio de este ensayo, comparar precios del personal contratado sin tener en cuenta si ese personal es específico (cantantes, músicos) o general (camareros, cocineros, seguridad), distorsiona mucho la comparación, en la medida que es natural que el personal específico genere más costes en la contratación. Otras incorporaciones al sistema de control de costes como la adición de los “servicios no productivos” permiten el análisis más detallado y exhaustivo en relación con la asignación de costes.

En términos de futuras líneas de investigación, creo que se puede trabajar un análisis interesante de cara a la imputación de los posibles gastos de formación de los empleados. Como se veía, es una tendencia cada vez más popular la incorporación de programas de formación, y sería interesante hacer un análisis acerca del grado de afectación de dichos costes al servicio prestado.

Por otro lado, lamento también no haber podido analizar la situación más global de la empresa, ya que el análisis de costes y diseño se enmarca en periodo de tiempo de dos meses, a diferencia del período anual que suele asumir la contabilidad de gestión. La realidad es que la empresa está envuelta en proyectos de manera constante, y considero que, si se hubiese puesto el foco en dar una imagen fiel de los procesos productivos en el marco de la anualidad, se perdería claridad y enfoque en el presente trabajo.

En términos generales, creo que ha sido una experiencia especialmente enriquecedora haber realizado este análisis de contabilidad de gestión no solamente en el ámbito de una PYME, donde la conexión interdepartamental es mucho más fuerte y la labor del empresario más fuerte, sino también en el sector de los servicios, ya que en cierta manera ha significado para

mí una visión y aportación muy nueva acerca de la aplicación y utilidad de dichos sistemas de contabilidad.

7. Bibliografía

Amat, O., Soldvevila, P. (2019, junio). *Contabilidad y gestión de costes. Soluciones propuestas*. Profit Editorial. (Obtenido el 6 de marzo de 2023 de: <https://www.profiteditorial.com/wp-content/uploads/2019/09/En-este-enlace-tiene-a-su-disposici%C3%B3n-las-soluciones-de-los-ejercicios-que-se-incluyen-en-el-libro-al-final-de-cada-cap%C3%ADtulo.pdf>)

Arrequín, L., Macedo M.L. (2003). *Diseño de un Sistema Administrativo para una empresa dedicada a la organización de eventos sociales*. Universidad Nacional Autónoma de México.

Asociación Española de Contabilidad y Administración De Empresas (1996). *Costes Indirectos de Producción: Localización, Imputación y Control*. Documento 7, Documentos AECA Serie Contabilidad de Gestión.

Azparren, M.R. (2004). *Manual de Contabilidad de Costes*. Pamplona. Universidad Pública de Navarra.

Baigorria, L. (2018, julio). *Contabilidad de gestión en PYMES*. Universidad de Córdoba. (Obtenido el 20 febrero de 2023 de: <https://rdu.unc.edu.ar/bitstream/handle/11086/6826/Baigorria%2c%20Lia%20Soleidad.%20Contabilidad%20de%20gestion%20en%20Pymes..pdf?sequence=1&isAllowed=y>)

Baldwin, R. (2022, 3 de septiembre) *The peak globalization myth: Part 4 – Service trades did not peak*. CEPR. (Obtenido el 1 de marzo de 2023 de: <https://cepr.org/voxeu/columns/peak-globalisation-myth-part-4-services-trade-did-not-peak>)

Baujín Pérez, P. (2005, abril). *Evolución histórica de la contabilidad de gestión*. (Obtenido el 3 febrero de 2023 de: <https://www.gestiopolis.com/evolucion-historica-de-la-contabilidad-de-gestion/>)

Bhimani, A. y M. Bromwich (1993). *Management Accounting Handbook*. Professional Handbook Series, Oxford: Butterworth Heinemann y CIMA

Burbano, J. (2015). *Presupuestos: Enfoque de gestión, planeación y control de recursos*. Universidad del Valle. Tercera Edición

Calabuig, M. (2021, 1 de abril). *Organización de Eventos: Todo lo que debes saber*. DuShow. (Obtenido el 6 de marzo de 2023 de: <https://blog.dushow-spain.com/organizacion-de-eventos>)

CWT Meetings & Events. (2019). *2020 Future Trends in meetings and events*. (Obtenido el 3 de marzo de 2023 de: <https://www.cwt-meetings-events.com/content/dam/mne/PDF/2020-meetings-and-events-future-trends.pdf>.)

Dinesh, T., Aniket, K., Roshan D. (2022, enero). *Events Industry Market 2022*. Allied Market Research.

Fullana, C., Paredes, J.L. (2008). *Manual de Contabilidad Costes*. Madrid. Delta

García C. (2014). *Contabilidad de Costos*. México, D.F. McGraw Hill Education. Cuarta Edición

García, F., Guijarro F., (2014). *Contabilidad de Costes y Gestión de Decisiones*. Primera Edición. Universitat Poliècnica de València. (Obtenido el 6 febrero de 2023 de:

https://riunet.upv.es/bitstream/handle/10251/70682/TOC_4132_02_01.pdf?sequence=5&isAllowed=y

González-Quevedo, B. (2015, octubre). *El Informe sobre la situación actual de los Eventos en España*. AEVEA. (Obtenido el 1 de marzo de 2023 de: <https://aevea.es/i-informe-sobre-la-situacion-actual-de-los-eventos-en-espana/>)

Hernando, G., Martínez J. (2007). *La contabilidad de gestión en pequeñas y medianas empresas familiares: Un análisis de su investigación*. (Obtenido el 1 de marzo de 2023 de: <https://intercostos.org/documentos/apellidos/Hernando.pdf>)

ICAC (2013, junio). *BOICAC N.º 94/2013. Consulta 5*.

ICAC (2015, 14 de abril). *Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción*. (Obtenido el 23 de marzo de 2023 de: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2015-4394>)

Introduction to Event Management, HM-402. Uttarakhand Open University.

Jiménez, A. (s.f). *La empresa de organización de eventos que vende el futuro y sigue ganando, pese a la pandemia*. WORTEV. (Obtenido el 1 febrero de 2023 de: <https://wortev.com/historias-de-emprendedores/la-empresa-de-organizacion-de-eventos-que-vende-el-futuro-y-sigue-ganando-pese-a-la-pandemia/>)

Jiménez, M.A. (1995). *Fundamento de la Contabilidad de Costes*. Universidad de Castilla la Mancha. (Obtenido el 17 de marzo de 2023 de: https://www.researchgate.net/profile/M-Angela-Montanes/publication/299598777_Fundamentos_de_Contabilidad_de_Costes/links/575e7baf08ae9a9c955e60a2/Fundamentos-de-Contabilidad-de-Costes.pdf)

- Kaur, S. (s.f.). *Event Management, DMGT-304 (digital)*. Lovely Professional University.
- Malles, E. (2007). *La contabilidad de gestión en entornos y de precios cambiantes*. Revista de Contabilidad y Tributación. CEF, número 44/2007.
- Malles, E., & Ibarloza, A. (2017). *Marco conceptual de la contabilidad de costes*. Universidad del País Vasco. (Obtenido el 12 de marzo de 2023 de: https://ocw.ehu.eus/pluginfile.php/52402/mod_resource/content/6/OCWCCyG03%20Tema%201%20%28berria%29.pdf)
- Malles, E., Ibarloza, A. (2017). *Contabilidad de costes y contabilidad financiera*. Universidad del País Vasco. (Obtenido el 12 de marzo de 2023 de: https://ocw.ehu.eus/pluginfile.php/52403/mod_resource/content/6/OCWCCyG04%20Tema%202%20%28berria%29.pdf)
- Malles, E., Ibarloza, A. (2017). *Los modelos o estructuras de costes y su idoneidad para la toma de decisiones*. Universidad del País Vasco. (Obtenido el 12 de marzo de 2023 de: https://ocw.ehu.eus/pluginfile.php/52406/mod_resource/content/6/OCWCCyG08%20Tema%204%20%281%29_berria.pdf)
- Mallo, C., Mir, F., Requena, J.M. y Serra, V. (1998). *Contabilidad de gestión: cálculo, análisis y control de costes para la toma de decisiones*. Barcelona: Ariel.
- Marigil, A. (2016). *Plan de Empresa. Empresa de Organización de Eventos*. Universitat Politècnica de Valencia. (Obtenido el 1 de febrero de 2023 de: <https://riunet.upv.es/bitstream/handle/10251/72097/MARIGIL%20%20Plan%20de>)

[%20empresa%3A%20Agencia%20de%20organizaci%C3%B3n%20de%20eventos.pdf?sequence=3\)](#)

Martínez Sánchez, A. L. (2019, 28 enero). *Contabilidad analítica o contabilidad de costes en la empresa*. INEAF Business School. (Obtenido el 1 de febrero de 2023 de: <https://www.ineaf.es/tribuna/contabilidad-analitica-o-contabilidad-de-costes-en-la-empresa/>)

Martínez, J. (2006). *Contabilidad y finanzas: Contabilidad Analítica*. EOI Escuela de Negocios.

Mendoza, J. (2015). *La implantación de un sistema de contabilidad de costes en una empresa vitivinícola*. Escuela Universitaria de Estudios Empresariales de Donostia-San Sebastián.

Muñoz, C. (1993). *La contabilidad de gestión y las empresas de servicios*. (Obtenido el 1 de febrero de 2023 de: <http://www.observatorio-iberoamericano.org/paises/spain/art%C3%ADculos%20diversos%20sobre%20contabilidad%20de%20gesti%C3%B3n/Empresas%20de%20servicios%20-%20Colomina.htm>)

Ortega, J.A. y Alberola, Á. (2000). *Manual práctico de Contabilidad de Gestión*. Madrid: Universidad Pontificia Comillas.

Peña, T. (1992, octubre). *Metodología para la auditoría de sistemas de información con aplicación a un sistema contable*. Universidad Autónoma de Nuevo León. (Obtenido el 1 febrero de 2023 de: <https://core.ac.uk/download/pdf/76594988.pdf>)

Perez, O., Baujín P., Joshua C., (2005). *Sistema de Costo basado en Actividades: Una valoración*. Universidad de Matanzas. (Obtenido el 6 de marzo de 2023 de:

<https://www.gestiopolis.com/sistema-de-costo-basado-en-actividades-una-valoracion/>

Regattieri, D. (2016, 25 de enero). *El sector de eventos se transforma en industria*. IPMARK. (Obtenido el 1 de febrero de 2023 de: <https://ipmark.com/eventos-como-industria/>)

Ripoll, V. (1993). *Nuevas Tendencias en Contabilidad de Gestión: Implantación en la empresa española*. Ediciones AECA. Madrid 1993.

Ruiz, G.D. *Diseño de una estructura contable, financiera y gerencial de Sonido Musicales*. (2020, noviembre). Universidad Metropolitana de Educación, Ciencia y Tecnología.

Sánchez, O. (2018). *Protocolo, comunicación y seguridad en la organización de eventos*. Universidad Complutense de Madrid. (Obtenido el 2 de febrero de 2023 de: <https://eprints.ucm.es/id/eprint/47886/1/T39982.pdf>)

Scapens, R., Roberts, J. (1999, febrero). *Accounting and Control: A case study of resistance to accounting change*.

SocialEventos. (2019, 13 de febrero). *Tendencias en la Industria de Eventos*. (Obtenido el 2 de febrero de 2023 de: <https://www.socialeventos.es/tendencias-industria-eventos/>)

Vanderbeck, E.G. (2012). *Principles of Cost Accounting*. Edición Decimosexta. South Western CENGAGE Learning.