



PROCEDIMIENTO PARA LA GESTIÓN ESTRATÉGICA DE LOS COSTOS

Autoras:

María de los Angeles Utra Hernández¹

Universidad de Las Tunas. Cuba. mariautra@ult.edu.cu

Iraida Avila Pérez²

Universidad de Las Tunas. Cuba. iraida.a@ult.edu.cu

Para citar este artículo puede utilizar el siguiente formato:

María de los Angeles Utra Hernández e Iraida Avila Pérez (2017): "Procedimiento para la gestión estratégica de los costos.", Revista Caribeña de Ciencias Sociales (octubre 2017). En línea: <http://www.eumed.net/rev/caribe/2017/10/gestion-estrategica-costos.html>

Resumen

En un mundo cada día más competitivo como el de hoy, buscar y aplicar métodos y vías que den solución a los problemas habituales, además de facilitar el desarrollo exitoso del trabajo diario es un reto para cualquier organización. El éxito y/o el fracaso de las organizaciones dependen en gran medida de una correcta gestión empresarial. El procedimiento para la gestión estratégica de los costos que se presenta en este artículo ha sido elaborado teniendo en cuenta diversas concepciones de la gestión empresarial, la administración basada en las actividades y la gestión estratégica de los costos, para lo cual se procedió a realizar una amplia y diversa revisión bibliográfica, que finalmente permitió diseñar un procedimiento metodológico que reuniera en sí diversos puntos de vista de estudiosos y especialistas en el tema. En general la metodología que se propone agrupa los tres postulados básicos, reconocidos en el mundo académico, para gestionar estratégicamente los costos: el proceso de generación de valor, la gestión basada en actividades y los objetivos estratégicos de la organización.

Palabras clave: gestión de costos, estrategia de costos, administración por actividades

Abstract:

In an increasingly competitive world as today's, find and implement methods and ways that provide solutions to common problems, in addition to facilitating the successful development of daily work, is a challenge for any organization. The success and/or failure of organizations rely heavily on a good business management. The procedure for the strategic management of costs presented in this article has been prepared taking into account different conceptions of business management, activity-based management and strategic management of costs, for which was conducted a broad and diverse literature review, which eventually allowed to design a methodological procedure to gather itself various views of scholars and specialists in the field. In general, the methodology proposed brings together the three basic principles, recognized in the academic world, to strategically manage costs: the process of generating value, the activity-based management and the strategic objectives of the organization.

Key words: management of costs, strategic of costs, activity-based management

Introducción

¹ Licenciada en Economía de la Industria. Máster en Educación Superior

² Ingeniera Química. Máster en Contabilidad Gerencial

Los sistemas contables tradicionales tienen como principal objetivo el estar orientado al tercer usuario de la información contable, llámese bancos, inversores, etc. los cuales se pueden nutrir a partir de la información contable que surge de un balance, de una serie de datos para la toma de decisiones. Pero esta información adolece de un gran inconveniente, es relativa al pasado, lo cual en cierto sentido la inhabilita para tomar decisiones relativas al futuro. Así el principal objetivo de la contabilidad es brindar información oportuna, veraz, confiable, pero orientada a la toma de decisiones. Es decir, existen sistemas contables que registran el pasado y con los cuales se nutre la toma de decisiones futuras que, en el mundo actual de permanente cambio es, a criterio de los especialistas, insuficiente para cumplir con esos objetivos, criterio al cual esta autora se adhiere.

La actual situación económica mundial, caracterizada por una creciente globalización, así como los importantes cambios tecnológicos y su avance tan apresurado, exigen a las empresas competir cada vez más con otras que conforman este contexto, siendo la competitividad la meta permanente que deben plantearse los directivos responsables de las organizaciones. Lo cual exige la búsqueda de nuevas estrategias encaminadas a lograr un liderazgo en costos, una diferenciación de sus productos y una oferta de alta segmentación. Impactados por esta situación, los estudiosos e investigadores de costos no dejaron pasar la oportunidad para buscar soluciones y ofrecer respuestas a este frente de invasores económicos, así como de los descalificadores de la importancia que revisten los costos en este campo tan complicado, esmerándose en investigar el fundamento de los sistemas de costos con respecto a la información que deben proporcionar y, los resultados no se han hecho esperar al aparecer conceptos, métodos, filosofías y otras concepciones de gestión que han introducido cambios significativos en la rutina empresarial en cuanto al costeo de los productos y procesos de manufactura.

El adecuado tratamiento de todas las partidas que representan costo en una entidad tiene repercusiones significativas en las organizaciones, sobre todo en un entorno en el que la otra variable que define el nivel de utilidad (el precio) está determinada en buena medida por lo que propone el mercado. Así el tratamiento y uso de la información de costos ha evolucionado y ha ganado preponderancia en los procesos de toma de decisiones tácticas y estratégicas en las organizaciones, para dar paso a lo que hoy se conoce como gerencia estratégica de costos (GEC) y respecto a lo cual varios estudiosos en la materia han conceptualizado.

(...) es como un análisis de costos, pero dentro de un contexto más amplio, en el que los elementos estratégicos aparecen en forma más explícita, formal y consciente. En este caso, los datos de costos se utilizan para desarrollar estrategias superiores, con objeto de alcanzar ventajas competitivas que se puedan mantener (Shank y Govindarajan, 1995, p. 5).

La gestión estratégica de costos consiste en ver a las distintas actividades que componen la cadena de valor de la empresa desde una perspectiva global y continua, que sirve para encaminar las capacidades internas de la empresa y proyectarlas sobre el entorno externo, procurando información para la aplicación prolongada de las actividades empresariales (Mallo *et al*, 2000). Se utiliza para desarrollar ventajas competitivas sostenibles, mejorar la calidad de los productos y la eficiencia de los procesos, de ahí que los costos se hayan convertido en un instrumento de decisión estratégica.

"La Gerencia Estratégica de Costos es un proceso cíclico, continuo, de formulación de estrategias, comunicación de estas estrategias, desarrollo y utilización de tácticas para implementarlas, y el desarrollo y establecimiento de controles para supervisar el éxito de las etapas anteriores. Por ello la información contable sirve para cada etapa de este ciclo." (Shank y Govindarajan, 1995)

El primer objetivo de la gestión estratégica de costos es "organizar la información para que la empresa mantenga la competitividad, logrando la mejora continua de productos y servicios de alta calidad que satisfagan a los clientes y a los consumidores al menor precio" (Mallo, 2000, p. 25). Tal objetivo se consigue a través del diseño y la aplicación constante de una combinación productiva o cadena de valor de todas las funciones que añaden valor a los productos y servicios de una empresa.

La expresión estrategia empresarial se vincula de alguna manera con otras muy utilizadas actualmente, como las de calidad total, competitividad, justo a tiempo, reingeniería, subcontrataciones (outsourcing), alianzas de empresas (joint venture), etcétera. Conceptos muy relacionados a su vez con productividad, rentabilidad, reestructuración, reorganización, entre otros (Mallo, 2000).

Shank y Govindarajan (1995) sostienen que "gestión estratégica de costos no es más que la combinación de tres temas claves: análisis de la cadena de valor, de los causales de costos, y del posicionamiento estratégico. En cada uno de los cuales, los costos son analizados de manera organizada, proporcionando información relevante para que la empresa mantenga la competitividad, al lograr la mejora continua de productos y servicios de alta calidad que satisfagan a los clientes y a los consumidores al menor precio..."

El término estrategia llegó a la cima cuando Porter publica en 1980 su obra Estrategia Competitiva. Porter (citado por Mallo, 2000) denomina Estrategia Competitiva a la manera que la empresa tiene de competir, es decir, al conjunto de objetivos que una empresa busca en el mercado y a las políticas necesarias para alcanzarlos. Igualmente, señala tres estrategias para realizar mejor gestión que otras empresas del sector, relacionadas directamente con la gestión estratégica de costos:

- Liderazgo en costos, el cual se logra aprovechando al máximo las economías de escala y minimizando los costos.
- Diferenciación del producto o servicio, en este caso el producto o servicio debe presentar características que lo hagan percibir en el mercado como único.
- Segmentación de la demanda, a través de líneas de productos, zonas comerciales, agrupamiento de clientes, etcétera.

Materiales y métodos

Las decisiones son acciones que se tomarán en el futuro, ya sea cercano o lejano, las cuales deben estar sustentadas en información. La toma de decisiones tanto a nivel gerencial como operacional requiere de información obtenida de sistemas que permitan formular pautas y criterios, los que reunidos y sistematizados posibiliten orientar las acciones hacia el futuro. A partir de esta idea macro se han desarrollado una serie de técnicas y enfoques que vienen a solucionar, en parte, la disyuntiva planteada y orientan a la obtención de información que se convierte en vital para la toma de decisiones.

La gerencia estratégica de costos es una de ella y su enfoque es muy particular al incorporar el tema estratégico dentro del ámbito de los costos, lo cual desde ya es novedoso. Para poder competir en el entorno cambiante de hoy las empresas requieren contar con información sobre los costos que les permita tomar decisiones estratégicas y operativas en forma acertada. Contar con este tipo de información de manera precisa y oportuna sirve de base a la alta dirección y la gerencia de una empresa para buscar maximizar su rendimiento. La GEC es una de ellas al basarse en lo fundamental en la utilización que la administración hace de la información de costos para la toma de decisiones que incrementen el valor de la empresa, por lo que constituye una valiosa herramienta para la gestión empresarial.

En este sentido se propone un procedimiento para la gestión estratégica de los costos basado en las actividades asumiendo las tres líneas generales o temáticas (etapas) para una efectiva gestión de los costos basado en las actividades pero diseña la ejecución de cada una de estas de manera muy peculiar sobre la base del tipo de entidad a la que se aplicará. En el gráfico siguiente se muestra la estructura de la propuesta que aquí se formula, identificando las tres etapas y los 9 pasos en que ha sido conformada.

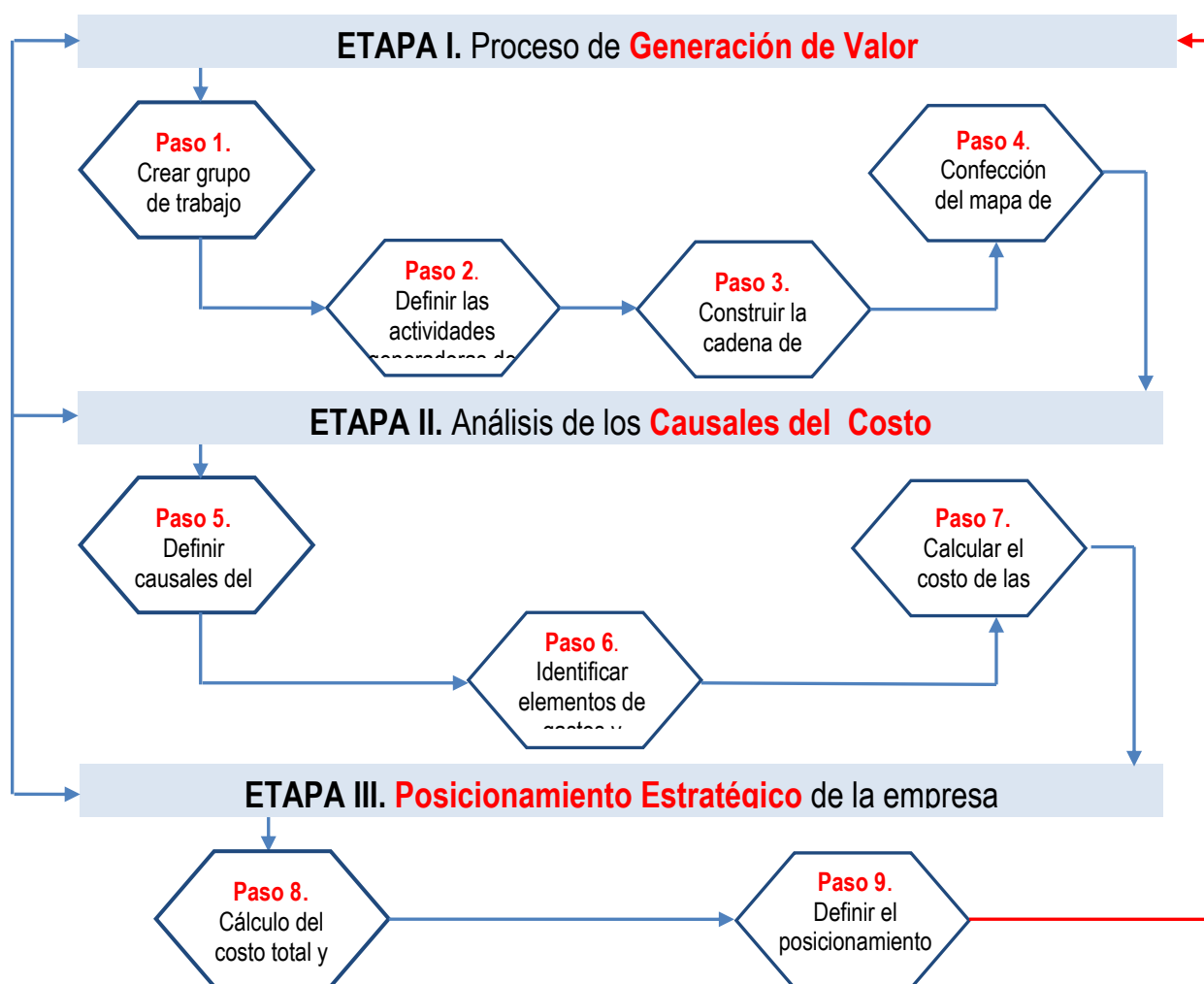


Figura 1. Procedimiento para la gestión estratégica de los costos

Fuente: Elaboración propia

Objetivo del procedimiento: instrumentar las acciones para gestionar estratégicamente los costos.

Base legal: El procedimiento tiene sus fundamentos teóricos y prácticos en una amplia y profunda revisión bibliográfica sobre el tema, que incluye documentos vigentes de los organismos rectores en el país, entre las que se encuentran:

- Norma cubana de información financiera “Lineamientos generales para la planificación, registro, cálculo y análisis del costo de producción”.
- Lineamientos de la política económica y social del Partido y la Revolución.

Recursos: Esta empresa cuenta con el personal y los recursos requeridos para la implementación del procedimiento.

Alcance: La aplicación del procedimiento permitirá elaborar la cadena de valor de la empresa, identificar los causales del costo permitiendo una asignación de costos más “justa” y definir bajo qué criterios establecerá su posicionamiento estratégico en el mercado buscando mantener o ampliar sus ventajas competitivas.

ETAPA I. Proceso de generación de valor

Objetivo: Confeccionar la cadena de valor del producto escogido a partir de la definición de las actividades (principales y auxiliares) que lo conforman.

Paso 1. Crear el grupo de trabajo para la gestión estratégica de los costos

Este grupo aunque está definido como paso número uno dentro de esta primera etapa, hay que señalar que él estará presente en todo el procedimiento, hecha esta aclaración, se procede a explicar en qué consiste dicho paso.

El grupo de gestión estratégica de los costos estará conformado por aquellas personas de mayor experiencia dentro de la entidad. El jefe de grupo debe lograr un ambiente cordial en la empresa para favorecer el desarrollo de la investigación y las relaciones entre los implicados. Comunicará a todos los integrantes los objetivos que se persiguen con el trabajo y su importancia para la entidad, para lograr la participación de todos y atenuar la resistencia al cambio. Se debe explicar la situación actual que presenta la entidad en la contabilidad gerencial y lo que significa para la empresa verla desde un nuevo paradigma: la gerencia estratégica de costos. De ser necesario se capacitará al grupo en las temáticas ABC/ABM.

Para la presentación del grupo puede recogerse sus datos en una tabla similar a la que se expone a continuación:







Tabla 1. Integrantes del grupo de gestión estratégica de costos		
Integrantes	Ocupación Laboral	Centro de trabajo

Fuente: Elaboración propia

Paso 2. Definir las actividades generadoras de valor

En la mayoría de las empresas manufactureras se discute y preocupan por el cumplimiento o no de los planes productivos, ya sea en términos de unidades físicas o en valor, pero pocas se detienen a analizar y/o graficar su flujo productivo, y por lo general cuando no logran cumplir los planes, buscan las causas fuera de la entidad, nunca se detienen a pensar qué no hice o pude hacer mejor para lograr los objetivos y menos en buscar las reservas internas, que son muchas, para cambiar el comportamiento productivo. De ahí que en este paso se debe analizar el flujo del proceso productivo de la entidad, para ello se propone hacerlo utilizando los diagramas de análisis de proceso OTIDA (Operación, Transporte, Inspección, Demora, Almacenamiento) u OPERIN (Operación, Inspección), los que consisten en mostrar la trayectoria de un producto o procedimiento señalando todos los hechos sujetos a examen mediante el símbolo que corresponda. Las entradas a las líneas o flujos se indican con flechas por la izquierda, y las salidas y reprocesos con flechas por la derecha.

La simbología que la bibliografía propone utilizar es la siguiente:

	Operación: <i>Indica las principales fases del proceso, método o procedimiento. Significa la transformación física, química o biológica del objeto; o lo que es igual el valor añadido al producto o servicio ofrecido. Se dice que es la actividad que debe de predominar, pues las restantes del OTIDA constituyen desperdicios o no añadidoras de valor.</i>
	Transporte: <i>Indica el movimiento de los materiales, equipos y trabajadores de un lugar a otro.</i>
	Inspección: <i>Indica que se verifica la calidad y cantidad.</i>
	Demora: <i>Indica espera en el desarrollo de los hechos o actividades, por ejemplo trabajo en suspenso entre dos operaciones sucesivas, o abandono momentáneo de cualquier objeto hasta que se necesite</i>
	Almacenamiento: <i>Indica depósito de un objeto bajo vigilancia en un almacén donde se lo recibe o entrega mediante alguna forma de autorización o donde se guarda con fines de referencia.</i>
	Actividad combinada: <i>Indica operación e inspección</i>

Fuente: Armando Cuesta. Tecnologías de Gestión de Recursos Humanos. Página 112. 2006.

Los instrumentos de simplificación, como el diagrama de proceso OTIDA, no sustituyen al criterio del equipo de trabajo, pues ese criterio es propiamente el que pensará y sugerirá los cambios que deben de hacerse, sino que tan solo ayuda ese criterio. Pero dicha ayuda es de valor incalculable, pues estos instrumentos hacen ver un proceso, en forma tal, que pueda apreciarse separadamente cada uno de sus partes o actividades; además de permitir observarlos gráficamente. Cuando el proceso se ha terminado de describir, se obtienen los totales de las operaciones, transporte, inspecciones y demora, así como los metros recorridos y el tiempo perdido en almacenamiento y demora. Estos totales indican en cierto modo el tipo de opción que conviene tomar, así si se nota que los transportes y almacenamiento son exagerados sobre las operaciones o inspecciones, se tomarán decisiones sobre qué procesos podrán mejorarse.

La caracterización del proceso de fabricación del producto permitirá definir las actividades como parte inexorablemente de la definición y clasificación de las actividades a costear, las que dependerán en buena medida de los resultados finales que se desee obtener. Este es un proceso que deberá estar en constante perfeccionamiento y necesitará del estudio y la experiencia de los especialistas relacionados con la actividad (integrantes del grupo de gestión estratégica), por lo tanto deben valorarse los siguientes aspectos:

1. El nivel de ejecución de cada actividad es importante para la determinación de la medida de la actividad, lo que permitirá definir los criterios para repartir los costos.
2. Se transforman, en la mayoría de los casos, los costos fijos en variables al dejar reconocido los diferentes niveles de actividad con respecto a aquellos distintos a los unitarios.
3. Los costos indirectos se transforman en costos directos para las actividades y se imputan al objeto de cálculo (servicio o producto) con mayor precisión junto con los directos.

Todo lo anterior implica que se seleccione consecuentemente la medida de actividad, esta es la que va a servir de viabilizador de los costos a partir del consumo de los diferentes recursos. Una vez definidas las actividades deberán ser clasificadas en auxiliares y principales, según su relación con el proceso de valor, para luego conceptualizarlas.

Paso 3. Construcción de la cadena de valor

Una vez definidas las actividades se procede a construir la cadena de valor partiendo de que este es un enfoque muy útil debido a que disgrega a la empresa en sus actividades estratégicas relevantes para comprender el comportamiento de los costos y las fuentes de diferenciación, existentes y potenciales. La

cadena de valor de una empresa interactúa en un campo de actividades llamado "sistema de valor". La cadena de valor de una empresa marca la trayectoria estratégica de ésta, debido a que determina la forma de análisis de la actividad empresarial con la cual es posible descomponer a la empresa en sus partes constitutivas, buscando identificar fuentes de ventaja competitiva en aquellas actividades generadoras de valor.

Paso 4. Confección del mapa de actividades

Para tener un conocimiento integral de las actividades se hace necesario preparar una matriz, catálogo o mapa de actividades. La cual integra de manera coordinada las relaciones entre procesos, funciones y actividades. Diseñar un mapa de actividades requiere una vez identificadas las actividades establecer las relaciones entre ellas pues esto permitirá a partir de esta relación de causa – efecto imputar los recursos que hayan sido consumidos por las actividades auxiliares y repartirlos o proratearlos entre las actividades principales. Se propone realizarlo en un esquema con formato de la tabla que aparece a continuación:

Tabla 2. Mapa de actividades				
Actividades Principales (AP)	Actividades Auxiliares (AA)			
	AA 1	AA 2	AA 3	AA n
AP 1				
AP n				

Fuente: Elaboración propia

ETAPA II. Causales del costo

Objetivo: Calcular el costo del producto a partir de la identificación de las causales del costo.

Paso 5. Definir los causales del costo

Una vez declarada las relaciones entre las actividades principales y auxiliares se procederá a definir los causales o inductores del costo por cada actividad. En este paso, es importante dejar bien definido la diferencia existente entre inductor de costo y unidad de actividad. El inductor del costo constituye la causa que origina un costo, o sea, la variable que provoca el nivel de costo alcanzado. En cambio, la unidad de actividad representa el efecto y se relaciona con el resultado del proceso; es decir, con el servicio o producto final, por tanto, determina o trata de medir el efecto, determinando las variaciones en la estructura de costo de una actividad. En el caso de que no sea posible determinar inductores del costo se definirán criterios de reparto o distribución, a través de entrevistas a personas y especialistas con vasta experiencia en el proceso, en este caso esas personas están concentradas en el grupo de gerencia estratégica. Se propone la siguiente tabla.

Tabla 3. Determinación de los causales del costo	
Actividades	Causal del costo
Principales (AP)	
AP 1	
AP n	
Auxiliares (AA)	
AA 1	
AA n	

Fuente: Elaboración propia

Paso 6. Identificar los elementos de gasto y clasificarlos

Este paso parte de identificar los gastos ya recogidos por la contabilidad en la información primaria emitida por el área contable de cada unidad económica (UEB) donde se desarrolla el proceso productivo, para luego clasificarlos de acuerdo a su relación con la producción en directos e indirectos. La información puede procesarse en una tabla como se muestra a continuación.

Tabla 4. Elementos de gastos directos e indirectos. U/M: MP	
Elementos de Gastos	Importe
Gastos directos	
Subtotal	
Gastos indirectos	
Subtotal	
Total general	

Fuente: Elaboración propia

Paso 7. Calcular el costo de las actividades

En este paso se está en condiciones de realizar la distribución o asignación de los gastos indirectos ya identificados anteriormente entre las actividades, a partir de definir primeramente criterios de reparto para cada uno de los elementos. Se propone utilizar dos tablas, la primera para definir dichos criterios y la segunda para distribuir los gastos indirectos entre las actividades auxiliares y principales, tal como se muestra seguidamente.

Tabla 5. Criterios de reparto para distribuir los gastos indirectos	
Gastos Indirectos	Criterio de reparto

Fuente: Elaboración propia

Tabla 6. Distribución de los gastos indirectos entre las actividades					
Actividades	Elementos de Gastos Indirectos				
	Elemento 1	Elemento 2	Elemento 3	Elemento n	Total
Total de costos					

Fuente: Elaboración propia

Una vez realizada la distribución de los gastos indirectos entre las actividades (principales y auxiliares) se procede a asignar el costo de las actividades auxiliares a las principales, utilizando los ya definidos inductores del costo o criterios de reparto. Se recomienda utilizar una tabla para el procesamiento de datos, donde las columnas representen las actividades auxiliares y las filas las actividades principales, de la siguiente forma.

Tabla 7. Asignación del costo de las actividades auxiliares a las principales					
Actividades principales	Actividades Auxiliares (AA)				
	AA ₁	AA ₂	AA ₃	AA _n	Total
Total					

Fuente: Elaboración propia

La determinación del costo total asociado a cada una de las actividades principales depende, en primer lugar, de los costos asignados a ellas directamente y en segundo lugar de los costos provenientes de las actividades auxiliares que le fue imputado anteriormente. Lo cual puede tener salida en una tabla que esté formada por cuatro columnas, denominadas: actividades principales, costo asignado directamente, costo asignado de las actividades auxiliares y costo total, a saber:

Tabla 8. Determinación del costo total de las actividades principales			
Actividades principales	Costo asignado directamente	Costo asignado de las actividades auxiliares	Costo total
Costo Total			

Fuente: Elaboración propia

Etapas III. Posicionamiento estratégico de la empresa

Objetivo: Definir bajo qué criterio la empresa se posicionará en el mercado.

Una vez determinado el costo de producir una unidad de producto terminado bajo la filosofía del ABC se puede comparar con el costo obtenido por el método tradicional.

El análisis estratégico se basa en los conceptos relativos a la visión, misión, objetivos y estrategias que operan a modo de vértice principal en la elaboración de controles y de la posibilidad de obtener ventajas competitivas sostenibles. El control gerencial depende de la estrategia elegida para obtener la ventaja competitiva y de las opciones que se escojan respecto de la cadena de valor. Esto es a la luz de la misión formulada y de la estrategia elegida. Es decir, una empresa cuya misión está definida dentro del marco de un mercado maduro, con productos no diferenciados y con una estrategia de liderar en costos, los costos del diseño del producto deberán ser una herramienta de importancia fundamental.

Paso 8. Cálculo del costo total y unitario del producto

El costo total y unitario de un producto está formado por la suma de los costos directos (asignados directamente a los productos) y de los costos indirectos (asociados a las actividades principales), dando como resultado el costo en que se ha incurrido en la fabricación del producto. El nivel de detalle con que este se obtenga en cada establecimiento dependerá del objetivo que se persiga en un momento determinado, en lo que jugará un papel determinante la recopilación de la información correspondiente.

El proceso de imputar los costos de las actividades principales al producto se realiza a través de los inductores de costo definidos en el paso 5 de la etapa anterior; los que se cuantifican con el objetivo de calcular su costo unitario a partir de la división del costo total de cada actividad principal (calculado en el paso 7, tabla 9) entre el total de su correspondiente inductor o causal del costo de la referida actividad. Se considera importante utilizar una tabla para calcular el total del inductor, la cual estará conformada por cuatro columnas, en la primera se relacionarán las actividades principales, en la segunda los inductores seleccionados para cada actividad principal (viene del paso 5, etapa II), en la tercera el total del inductor y en la cuarta el costo unitario del mismo, como se muestra a continuación:

Tabla 9. Determinación del costo unitario de los causales del costo					
Actividades principales	Inductor	Número del inductor			Costo unitario
		Producto 1	Producto 2	Producto n	

Fuente: Elaboración propia

Para determinar el costo total del producto se recomienda auxiliarse de una tabla con dos columnas, la primera para detallar los elementos del gasto, los cuales pueden ser mostrados tal y como fueron clasificados por su incorporación al producto (costo directo o costo indirecto) o según la naturaleza económica (costo del material directo, costo de mano de obra directa y el costos de las actividades).

Tabla 10. Determinación del costo total del producto	
Elementos de Gastos	Importe
Costos Directos:	
Costos Indirectos:	
Costo total	

Fuente: Elaboración propia

El costo de producir una unidad de producto terminado se obtendrá de la división del costo total obtenido entre las unidades producidas. Se recomienda representarlo en una tabla (11) formada por tres fila y tantas columnas como costos unitarios se deseen calcular; una fila para el costo total del producto determinado en el paso anterior, en la segunda se ubicará el número de unidades producidas y en la tercera lo que ha costado producir una unidad de producto.

Tabla 11. Determinación del costo unitario				
Detalle	U/M	Producto 1	Producto 2	Producto n
Costo total del producto				
# unidades producidas				
Costo unitario				

Fuente: Elaboración propia

Paso 9. Definir el posicionamiento en el mercado

Objetivo: Definir bajo qué criterio la empresa se posicionará en el mercado.

Una vez determinado el costo de producir una unidad de producto terminado bajo la filosofía del ABC se puede comparar con el costo obtenido por el método tradicional.

Tabla 12. Comparación del costo basado actividades con el costo tradicional				
Detalle	Método ABC		Método Tradicional	
	Producto 1	Producto 2	Producto 1	Producto 2
Costo total				
Unidades producidas				
Costo unitario				

Fuente: Elaboración propia

Aquí el análisis debe de estar dirigido no hacia los beneficios económicos de uno u otro método, sino a la relevancia en la utilización del costeo por actividades en su eficacia para acumular los costos y en la gestión de las actividades que contribuya a utilizar los recursos eficientemente, permitiendo analizar los siguientes aspectos:

- ✓ Cuáles de las actividades son las que más recursos consumen.
- ✓ Cuánto cuesta el producto en cada área de responsabilidad.
- ✓ Cuánto cuesta cada parte del proceso productivo de un producto.

Una vez realizada esta comparación se considera factible comparar el costo de las producciones de la entidad objeto de estudio con sus similares en el país o una región determinada, lo que permitirá conocer la posición de la empresa en cuanto a la diferenciación de los costos respecto a sus similares. Sirviendo este análisis para definir las posibles reservas existentes en cuanto a la disminución de los costos, relacionando a la empresa con su medio ambiente, sobre todo, en aquellas organizaciones que compiten en el mismo sector industrial, para tomar las acciones ofensivas o defensivas y poder enfrentar con éxito a las fuerzas competitivas. Para lo que se propone organizar la información en el siguiente modelo (tabla 13).

Tabla 13. Comparación del costo con entidades similares		
Entidad	Costo total	Costo unitario

Fuente. Elaboración propia

Conclusiones

La GEC aporta información útil para promover la ventaja competitiva en las empresas, propiciando que las mismas sean capaces de obtener una tasa de rendimiento mayor a su costo. El procedimiento propuesto para la GEC ha sido elaborado a partir de los tres postulados de la GEC: cadena de valor, causales del costo y posicionamiento estratégico. El estudio de los fundamentos teórico conceptuales sobre la gestión empresarial, la administración por actividades y la gestión estratégica de los costos permitió contemplar la gestión de costos desde una perspectiva más amplia, introduciendo el análisis de la posición competitiva que disfruta la empresa en relación con sus competidores, lo que permite en la práctica explotar aquellas estrategias que le proporcionen una ventaja competitiva duradera.

Literatura consultada

1. AECA. (1999). Glosario Iberoamericano de Contabilidad de Gestión.
2. Aimar Franco, O. (1995). Revista Costos y Gestión. Sistemas de costo basado en actividades. Pasado, presente y futuro, Marzo, No. IV (15).
3. Amat, J. (2000). Control de gestión una perspectiva de dirección. Barcelona, España. Editorial Gestión 2000.
4. Amat, O. y Soldevilla García, P. (1997). Contabilidad y Gestión de Costos. Editorial Gestión 2000, España. Andrade, L. (1999). Gerenciando la Creación de Valor. Revista Dinero No.78, pp. 60-61.
5. Aplicación del Costeo por actividades en la hotelería cubana [En línea: www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/fin/cosactivhotcuba.htm](consultada el 7 de octubre de 2014).
6. Brimson, J; A. Contabilidad por actividades. Alfaomega grupo editor, S.A. de C.V. México. 1997
7. Carlos, L. (s.f.). La gestión empresarial para agronegocios. Recuperado el 22 de Noviembre de 2014, de <http://La%20Gestion%20Empresarial.htm>
8. Costeo ABC y Administración basada en actividades [En línea:]www.conteckamericas.com/ABC.htm (consultada el 30 de septiembre de 2003)
9. Diéguez, M. "Procedimiento para la implantación del Modelo de Costos por Actividades (ABC) en el Ranchón Aguada" Cuba. Agosto 2008. Disponible en: <http://monografias.com>

10. García Huidobro, M. A. (1998). Cómo implantar exitosamente un sistema de costeo basado en actividades (ABC) en su empresa. México: Editorial Pricewaterhouse Coopers.
11. López Rodríguez, M. (2001). El Control de Gestión en las Organizaciones. Profesora de la Facultad de Contabilidad y Finanzas. Universidad de la Habana
12. Martín, J., y Petty, J. (2001). La Gestión basada en el Valor. La respuesta de la Empresa a la Revolución del Accionista. Barcelona, España: Ediciones Gestión 2000.
13. Navarro Castillo, Francisco 1995 "Curso: Gestión de Sistemas de Costos y Control de Actividades". Madrid, España: Instituto de Empresa, División de Consultoría y Formación In-Company
14. Partido Comunista de Cuba (2011). VI Congreso. Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución, 18 de abril de 2011.
15. Porter, M. (1992). Ventaja Competitiva. México: Editorial Cescsa
16. Quesada G., M. "Propuesta de Metodología ABC/ABM en empresas cubanas, a partir de un estudio de variables". Nov. 2007. Cuba. Disponible en: <http://gestiopolis.com>
17. Ripoll Feliú, V. "La Contabilidad de Gestión en España". En "La Contabilidad de Gestión en Latinoamérica". España: Ediciones AIC-AECA. Coordinador: Jesús Lizcano Álvarez, (1996). <http://www.observatorio-iberoamericano.org/LibroLacontab-gestionenLatinoamerica/EspanaB1a.htm>
18. Viamontes Rivero, M. (2003) Aplicación del Sistema de Costo por Actividad en la Empresa Confecciones Melissa. Tesis en opción al título de Master en Contabilidad Gerencial
19. Vijay, G., y Shank, J. (1995). Gerencia Estratégica de Costos. Colombia: Norma
20. Yero Hernández, Y. (2006) Procedimientos para la gestión de los costos en unidades básicas de producción cooperativa. Tesis en opción al título académico de Master en Gestión y Desarrollo de Cooperativa. Junio 2006.