



**GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y
DIRECCIÓN DE EMPRESAS
CURSO ACADÉMICO 2020 - 2021**

TRABAJO FIN DE GRADO

Mención en Contabilidad

**LA CONTABILIDAD DE COSTES EN
TIEMPOS DE CRISIS: UN ANÁLISIS DE SU
INSTRUMENTARIO PARA LA REDUCCIÓN Y
EL CONTROL DE COSTES**

**COST ACCOUNTING IN TIMES OF CRISIS:
AN ANALYSIS OF YOUR INSTRUMENTS
FOR COST REDUCTION AND CONTROL**

AUTORA: Ana Teresa Correa Diez

DIRECTORA: Gemma Hernando Moliner

Julio 2021

INDICE DE CONTENIDO

| | |
|---|----|
| RESUMEN..... | 4 |
| ABSTRACT | 4 |
| 1.INTRODUCCIÓN..... | 5 |
| 2. CONSECUENCIAS ECONÓMICAS EN LAS EMPRESAS DEL ACTUAL ESTADO DE CRISIS..... | 5 |
| 2.1 INTRODUCCIÓN | 5 |
| 2.2 EL CAMBIO DEL ENTORNO EMPRESARIAL ACTUAL..... | 6 |
| 2.3 EFECTOS DE LA CRISIS GENERADA POR EL COVID-19 EN LA ECONOMÍA | 9 |
| 2.4. EFECTOS ECONÓMICOS DE LA CRISIS GENERADA POR EL COVID-19 EN LAS EMPRESAS | 13 |
| 3. GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTES EN LA SITUACIÓN ACTUAL DE CRISIS: REVISIÓN DE SUS TÉCNICAS | 15 |
| 3.1 INTRODUCCIÓN | 15 |
| 3.2 LA GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTES | 16 |
| 3.3 LAS TÉCNICAS DE GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTES DESDE LA SITUACIÓN DE CRISIS GENERADA POR EL COVID-19: ANÁLISIS COMPARATIVO | 23 |
| 3.4. PROPUESTA DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN ANTE LA SITUACIÓN ACTUAL DE CRISIS EN LAS EMPRESAS..... | 26 |
| 4. CONCLUSIONES | 27 |
| 5. BIBLIOGRAFÍA..... | 29 |

INDICE DE TABLAS

| | |
|--|----|
| TABLA 1: COMPARATIVA DE LOS RESULTADOS DE LAS ENCUESTAS..... | 14 |
| TABLA 2: PERSPECTIVAS DE ANÁLISIS QUE PROPONE LA GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTES. | 17 |
| TABLA 3: CLASIFICACIÓN DE LAS TÉCNICAS DE GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTES EN FUNCIÓN DEL OBJETIVO DE MEJORA PERSEGUIDO..... | 24 |
| TABLA 4: PROCEDIMIENTOS DE LAS TÉCNICAS DE GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTES..... | 25 |

RESUMEN

Este trabajo se encuadra conceptualmente en el campo de la contabilidad de costes y la contabilidad para la gestión empresarial; y, se enmarca temporalmente en la época actual de crisis que se vive en todo el mundo a causa de la pandemia provocada por el COVID-19.

En un contexto como el actual, donde la pérdida de actividad empresarial genera un descenso importante de la facturación de ingresos por ventas, el control de costes y la reducción de estos se tornan en cuestiones trascendentales para la supervivencia de las empresas.

Así, el objetivo de este trabajo es proporcionar una aproximación a la respuesta actual que el conjunto de instrumentos de la contabilidad de costes y de gestión, ofrecen para afrontar la reducción y el control de los costes en las empresas. El método de investigación aplicado es el análisis de contenido empleado en las ciencias sociales. Dado el objetivo del análisis, este trabajo se puede tipificar como de verificación de contenidos y de análisis indirecto de contenido.

Este trabajo se desarrolla de acuerdo con la siguiente estructura: En primer lugar, se realiza una revisión bibliográfica para presentar una descripción de la situación actual de crisis a nivel mundial, haciendo hincapié en las consecuencias económicas en las empresas. En segundo lugar, se presenta el análisis realizado de los instrumentos de contabilidad de costes y de gestión que en las últimas décadas han acaparado una gran atención desde la teoría y desde la práctica (Sistemas de costes y de gestión basados en actividades o ABC&M, Costes del ciclo de vida del producto, Coste objetivo, etc.). En tercer lugar, se presentan las conclusiones obtenidas en el trabajo y sus limitaciones.

ABSTRACT

This work is conceptually framed in the field of cost accounting and accounting for business management; And it is temporarily framed in the current time of crisis that is experienced throughout the world due to the pandemic caused by COVID-19.

In a context such as the current one, where the loss of business activity generates a significant decrease in sales revenue billing, cost control and cost reduction become transcendental issues for the survival of companies.

Thus, the objective of this work is to provide an approximation to the current response that the set of cost accounting and management instruments offer to deal with the reduction and control of costs in companies. The applied research method is content analysis used in the social sciences. Given the objective of the analysis, this work can be classified as content verification and indirect content analysis.

This work is developed according to the following structure: First, a bibliographic review is carried out to present a description of the current crisis situation worldwide, emphasizing the economic consequences for companies. Secondly, the analysis carried out of the cost and management accounting instruments is presented, which in recent decades have received a great deal of attention from theory and practice

(Activity-based cost and management systems or ABC & M, Costs of the product life cycle, Target cost, etc.). Third, the conclusions obtained in the work and their limitations are presented.

1.INTRODUCCIÓN

Este trabajo se encuadra conceptualmente en el campo de la contabilidad de costes y la contabilidad para la gestión empresarial. La contabilidad de gestión se concibe como el desarrollo de la contabilidad de costes en la empresa moderna donde la incorporación de tecnología, la automatización de la producción, una gestión orientada a cliente y una mayor competencia, entre otros, ha demandado una contabilidad interna más amplia en sus funciones y contenido.

La contabilidad de costes se presenta como una de las herramientas informativas más importantes para la gestión empresarial. Y ello en cualquier circunstancia. Sus propósitos o finalidades trascienden el mero cálculo del coste del producto para la valoración de las existencias en el Balance de las Cuentas Anuales, y así, alcanzan el control de costes y la valoración de costes y márgenes para la toma de decisiones en pro de la rentabilidad económica de la empresa.

En épocas como la actual, donde la pérdida de actividad provoca un descenso muy importante en la facturación de ingresos por ventas, el control de costes y la reducción de estos se tornan en cuestiones trascendentales para la supervivencia de muchas empresas. Así, este trabajo tiene como objetivo el análisis del instrumental de la contabilidad interna para dar respuesta a dichas cuestiones. El método de investigación aplicado es el análisis de contenido, el cual se puede tipificar como verificación de contenidos y de análisis indirecto.

En consecuencia, este trabajo se desarrolla de acuerdo con la siguiente estructura: En primer lugar, se realiza una revisión bibliográfica para presentar una descripción de la situación actual de crisis a nivel mundial, haciendo hincapié en las consecuencias económicas en las empresas. En segundo lugar, se presenta el análisis realizado de los instrumentos de contabilidad de costes y de gestión que en las últimas décadas han acaparado una gran atención desde la teoría y desde la práctica (Sistemas de costes y de gestión basados en actividades o ABC&M, Costes del ciclo de vida del producto, Coste objetivo, etc.). En tercer lugar, se presentan las conclusiones obtenidas en el trabajo y sus limitaciones.

2. CONSECUENCIAS ECONÓMICAS EN LAS EMPRESAS DEL ACTUAL ESTADO DE CRISIS

2.1 INTRODUCCIÓN

El nuevo coronavirus conocido como Covid-19, con origen en la ciudad de Wuhan (China), viene desencadenando un brote desde finales de 2019 propagándose por los cinco continentes y considerado como una emergencia de salud pública mundial (Palacios Cruz et al., 2020).

Inicialmente se revela como una crisis sanitaria con impacto directo en la salud y, en segundo lugar, se trata de una crisis que genera una fuerte alteración en la oferta (Rodríguez y San Martín, 2020). El origen se sitúa en la economía china, concretamente en Hubei, una de las regiones más activas en la participación de las

cadena de producción transfronterizas. Como resultado, China, la segunda economía más importante del mundo ha quedado bloqueada, lo que ha generado trastornos en las cadenas de suministros de bienes y servicios de empresas que dependen de grandes cadenas globales en su producción (Organización Internacional del Trabajo, 2020). La vulnerabilidad de las empresas a interrupciones de las grandes cadenas de suministro provoca la escasez de productos en la sociedad, por lo que se descubren los riesgos y carencias del actual sistema económico globalizado (Ruiz, 2020).

Este bloqueo en la oferta va acompañado de una contracción en la demanda (Rodríguez y San Martín, 2020). Se produce un shock de demanda provocado por el menor consumo debido a los confinamientos (Organización Internacional del Trabajo, 2020) de la población y las limitaciones y restricciones de movilidad. Además, existe un cambio de comportamiento de los consumidores protagonizado por el temor y preocupación sobre su salud y seguridad (Labrador, Suarez y Suarez, 2020).

Este nuevo escenario obliga a las empresas a la reformulación de sus operaciones y modelos de prestación de servicios, que tienen por objetivo cubrir las necesidades de los clientes dentro del marco de las medidas de seguridad impuestas (Clavijo, 2020).

Estas reformulaciones llevadas a cabo por las empresas se fundamentan en las bases de la digitalización e innovación. En este contexto, encontramos instituciones educativas, profesionales y otros trabajadores autónomos que se acogen a la prestación de servicios a través de plataformas virtuales y empresas y otros organismos que fomentan y encaminan sus ventas a través de venta en línea, donde los consumidores reciben directamente en los propios domicilios sus compras (Labrador, Suarez y Suarez, 2020).

Todas las crisis son diferentes e implican un cambio en la sociedad que lleva a nuevas mejoras (Segarra, 2020). El objetivo actual es establecer políticas en el corto plazo, medio y largo plazo que marquen el camino hacia una recuperación fuerte y sostenible (Blanco et al., 2020).

2.2 EL CAMBIO DEL ENTORNO EMPRESARIAL ACTUAL

El entorno hace referencia a los elementos externos con los cuales interacciona la empresa, teniendo éstos una gran influencia sobre ella (Pérez Gregorio, 2016). El actual entorno de las empresas refleja el escenario global de lucha y supervivencia ante la crisis del COVID-19 y sus consecuencias en la sociedad.

Las consecuencias derivadas del confinamiento y restricciones de movilidad impuestas en la sociedad obligan a las empresas a reinventar sus estrategias salvaguardando el estado de bienestar de consumidores y empleados (Labrador, Suarez y Suarez, 2020) y en muchos casos, ante la imposibilidad de preservar la continuidad empresarial, estas se ven obligadas a cerrar de sus establecimientos y parar sus actividades de producción y comercialización (Clavijo, 2020).

El objetivo de las empresas, por tanto, es reinventarse y crear nuevos modelos de negocio antes de que la nueva normalidad deje obsoletos sus modelos tradicionales, desarrollando una continua innovación y sostenibilidad para asegurar la supervivencia en estos entornos caracterizados por una mayor complejidad e incertidumbre (Rodríguez y San Martín, 2020).

Según Espinoza (2020b), podemos identificar 4 cambios que la crisis del coronavirus provocará en las empresas:

1. Responsabilidad Social Empresarial

La Responsabilidad Social Empresarial (RSE) está compuesta por acciones que refuerzan la filosofía empresarial adoptada por las distintas organizaciones. Las empresas son conscientes que su actuación tiene una repercusión en la sociedad que abarca mucho más que la creación de empleo y su implicación se traduce en acciones en otros ámbitos como el ambiental, educacional o social (Clavijo, 2020).

En los momentos más críticos de la pandemia, las empresas han reforzado su filosofía a través de reorientaciones de sus modelos de negocio para prestar ayuda social. Según Clavijo (2020), *“durante la emergencia hemos podido ver empresas de confección desarrollando trajes de bioseguridad, licoreras produciendo alcohol desinfectante, cervecerías convertidas en almacenes con productos de primera necesidad.”* (p. 8).

Estas reorientaciones desde una perspectiva económica han permitido la continuidad del negocio y la mejora del flujo de efectivo, evitando el cierre de empresas y despidos de la plantilla mientras que, desde una perspectiva social, producen bienes de primera necesidad que, ante la ola de demanda que ha generado la pandemia sobre ellos, empezaban a escasear y encarecer.

Por otro lado, es necesario que cada organización evalúe las repercusiones de llevar a cabo la RSE. Para las pequeñas empresas implementar estas estrategias puede suponer un obstáculo debido a sus elevados costes. En este contexto los profesores Santos, Tornel y Gracia (2020) mencionan que las empresas *“...no llevan a cabo ninguna acción sin antes medir las consecuencias que esta le va a reportar, de ahí que resulte importante conocer cuáles son los resultados que de las actuaciones socialmente responsables obtienen las empresas”* (p.3)

2. Formas de trabajo

El desarrollo de las tecnologías de la información y comunicación (TIC) han impactado tanto en el ámbito empresarial, como en el social y educacional, por lo que la tecnología constituye la base de la reinversión y reactivación que las empresas necesitan en el actual entorno de crisis.

Algunas empresas, desde hace un tiempo, han venido adaptando paulatinamente sus modelos de negocio a la nueva era digital hasta que, el pasado mes de marzo, la obligación del confinamiento y la necesidad de fomentar el teletrabajo aceleró este proceso y asentó las bases del inicio de sus nuevos modelos de negocio. Este proceso de digitalización no ha sido igual en todas las organizaciones y refleja las ventajas de las grandes empresas, las cuales, al contar con mayores recursos tecnológicos y mayor facilidad de adaptación al boom de la digitalización, presentan mayores facilidades que las pequeñas y medianas empresas (PYMES) para afrontar este reto (Matos, 2020).

El proceso de implantación de las nuevas tecnologías en las empresas abarca 2 ámbitos: la migración de los colaboradores hacia el teletrabajo y la búsqueda de nuevos formatos enfocados en la venta de productos y prestación de servicios a los clientes (Clavijo, 2020).

La implantación del trabajo remoto debe prestar atención al mantenimiento de cooperación y coordinación entre los equipos de trabajo, control y seguimiento del rendimiento de los empleados, control de horarios, gestión del cambio que supone teletrabajar desde los hogares y proveer a los empleados de los equipos y medios

necesarios. También se debe buscar la implantación del teletrabajo buscando el equilibrio entre las obligaciones laborales y responsabilidades familiares como cuidado de hijos y personas dependientes que convivan en el hogar (López, 2020). Es importante llevar a cabo una buena implantación de este proceso y no considerarlo como una circunstancia puntual ya que, según (Rodríguez, 2020), es probable que esta nueva modalidad de trabajo se siga aplicando en muchas empresas aún después del confinamiento y periodo en el que exista riesgo de contagio.

Internet es un canal de comunicación, distribución y venta muy ventajoso para las empresas, pero para su implantación es necesario invertir en infraestructuras tecnológicas. Requiere la creación de una plataforma para interactuar con el cliente de fácil manejo, la gestión de información en tiempo real, la correlación con los canales de distribución, la existencia de medios de comunicación y soporte eficiente, además del reto de ganar la confianza de los consumidores (Clavijo, 2020).

También requiere prestar atención al concepto de ciberseguridad que acompaña al uso de Internet y digitalización, entendido como la protección y seguridad de los datos y procesos de las empresas en la nube. La ciberseguridad es uno de los grandes retos para las pymes, que aún no han incluido esta tarea en sus procesos y conlleva una gran inversión. Aunque las pymes no son tan vulnerables como las grandes empresas, se trata de un riesgo que se debe cubrir (Matos, 2020).

3. El papel del líder

Ante situaciones de incertidumbre como la actual, es conveniente redefinir el liderazgo dentro de cada organización, donde su buen desempeño depende de la toma de decisiones y mejora de habilidades. El líder de una organización debe reunir las siguientes competencias (Espinoza, 2020a):

- Mayor responsabilidad: Los valores y principios éticos de las empresas deben estar presentes en cada actuación. El tradicional objetivo de maximización de beneficios ha quedado obsoleto frente a nuevos objetivos que se consideran más justos y honestos. Jorge Melero, cofundador de la plataforma de formación Empresa y Propósito, asegura que *"Estas empresas terminan siendo más exitosas sin que la maximización de los ingresos sea la principal prioridad. Los valores de cada una son los mismos que establecieron, pero ahora se les ha dado protagonismo"* (Espinoza, 2020a).
- Fin del Micromanagement: El control intensivo sobre las actividades de la plantilla llega a su fin ya que deja de tener eficacia con el incremento del home Office. Robotizar los modelos de trabajo de los trabajadores, diciendo lo que debe hacer y en qué momento, no es eficaz.
- Fin del egocentrismo: Se incentiva la comunicación y refuerzo continuo de mensajes, dejando atrás la teoría basada en que el trabajador recuerde instrucciones puntuales del líder y las mantenga grabadas en el largo plazo como si fuese lo más importante. Juan Manuel Juárez Letechipía, socio consultor de la consultora LID, señala que:

Esto se refleja cuando el líder dice algo y espera que su equipo lo recuerde por siempre, juran que lo que ellos dicen está grabado en piedra, como si fuera lo más importante en la vida. Deben aprender a comunicar y reforzar los mensajes (Espinoza, 2020a)

- Generar confianza: Crear relaciones de confianza con cada miembro de la plantilla y ser capaz de transmitirla. Juan Manuel Juárez Letechipía asegura:

No hacerlo es una debilidad porque se construye una cultura donde nadie le cree a nadie. Incluso no se deben usar los regaños como mecanismo de corrección, a fin de que el colaborador no esconda equivocaciones y se genere un ambiente de confianza (Espinoza, 2020a)
- Crear compromiso: Los empleados deben sentirse atraídos por el papel que desempeñan en la organización, pues son tanto productores como consumidores de los resultados que se deriven de la empresa. Juárez Letechipía afirma:

Un colaborador se compromete con sus jefes, no con el logotipo, ni con el nombre, más bien con quien labora todos los días. Los líderes son los que hacen que un colaborador le tenga cariño y respeto a su trabajo a través de reglas muy claras y cero impunidad y reconocimiento a cada logro que tenga (Espinoza, 2020a).
- Alinear los equipos: Es imprescindible establecer una comunicación eficiente que permita la consecución de los objetivos de la organización a través de las labores de su plantilla. Jorge Melero afirma *"Que el equipo entienda cuáles son los objetivos empresariales y que sean los mismos que el de los equipos, sobre todo cuando se trabaja a distancia"* (Espinoza, 2020a)

4. El modelo de regreso

Los cambios que lleven a cabo las empresas actualmente serán normalizados en un futuro. Cada crisis ha generado una ola de cambio en la sociedad y la vivida actualmente se traducirá en nuevas modalidades de trabajo, mayores medidas de seguridad sanitaria y nuevas formas empresariales de enfrentar retos (Espinoza, 2020b).

2.3 EFECTOS DE LA CRISIS GENERADA POR EL COVID-19 EN LA ECONOMÍA

La aparición del nuevo COVID-19 cumple con los aspectos que recoge la teoría del cisne negro definida por Taleb (Ruiz, 2020).

Según Jordán (2020) para catalogar como "Cisne Negro" un acontecimiento debe cumplir las siguientes características: *"Es una sorpresa para el observador; Genera un gran impacto; Una vez ocurrido, el observador tiende a racionalizarlo. Presta atención renovada a información que le habría ayudado a advertirlo y en consecuencia tiende a verlo como algo previsible y no tan sorprendente"*.

Según esta teoría, el COVID-19, se trata de un hecho no esperado, con impacto global en diversas áreas como la económica, social, sanitaria, gubernamental, tecnológica y de predictibilidad retrospectiva (Saá, 2020).

Los efectos de la crisis son difícilmente medibles debido a la incertidumbre de la evolución de la pandemia, por lo que vamos a hacer hincapié en estimaciones que anticipan varios escenarios (Rodríguez y San Martín, 2020). Este escenario acelerará dinámicas y escenarios que ya venían observándose anteriormente como la desglobalización y un menor ritmo de crecimiento económico.

Efectos sobre el modelo económico globalizado

Un rasgo común que comparte la actual crisis con las anteriores es la complejidad que surge como consecuencia de la interconexión entre las economías. Esta interconexión recibe el nombre de globalización y se puede considerar como el desencadenante de esta crisis (Rodríguez y San Martín, 2020).

La globalización, a través de su interconexión física y humana, ha provocado la expansión del virus y, en el ámbito económico, la interconexión de las cadenas de suministro globales ha provocado la expansión de la crisis económica subsiguiente (Rodríguez y San Martín, 2020). La llegada del coronavirus ha descubierto que, pese a los múltiples beneficios que nos aporta la globalización, a través de la cual hemos satisfecho nuestras necesidades económicas, también es débil y presenta fallos que se deben perfeccionar (Ruiz, 2020).

La globalización genera la especialización máxima de las empresas a través de la correlación entre todos los procesos empresariales. Esta especialidad se consigue eliminando recursos inactivos que son catalogados como propios de un sistema empresarial ineficiente. Como desventaja, esta falta de recursos inactivos es que provoca la vulnerabilidad de las empresas que, ante un fallo en las cadenas de suministro, pueden ver suspendida toda su actividad empresarial (Ruiz, 2020). Mantener estos recursos alternativos podría cubrir cualquier brecha que pueda surgir en la cadena de producción, como la actual causada por la crisis, y mitigar sus efectos.

Otro de los aspectos a destacar es que la globalización genera un sistema de interconexión de todos los componentes necesarios para la producción y distribución, los cuales constituyen la base de la economía mundial. Estos componentes pueden proceder de cualquier parte del mundo, por lo que una de las desventajas de la globalización es que la pluralidad de proveedores provoca una pérdida de control sobre el proceso de distribución de estos componentes.

La experiencia vivida durante esta crisis ha descubierto los problemas derivados de una falta de control sobre las cadenas de suministros y abastecimiento de productos de primera necesidad. La industria farmacéutica ha sido un sector especialmente afectado por las desventajas que presenta un sistema interdependiente. En el actual contexto, la situación reviste mayor gravedad ya que la ralentización del proceso productivo de productos farmacéuticos supone un obstáculo para luchar contra la pandemia. Alrededor del 80% de los productos farmacéuticos vendidos en los Estados Unidos se producen en China (Huang, 2019).

En general, aquellos sectores que cuentan con un mayor número de centros productivos en distintos países poseen una mayor ventaja para superar esta crisis (Ruiz, 2020).

La globalización ha facilitado la formación de cadenas de suministro flexibles, donde el temor a ser suplantado por otro más eficiente provoca que cada proveedor se especialice en la tarea que realiza. La especialización de determinadas economías en la fabricación de determinados componentes provoca que sea difícil sustituirlas. Dentro del sector automovilístico, la paralización de la industria China, considerada la mayor economía mundial en la fabricación automovilística y productora exclusiva de determinados componentes, afectó al resto de economías mundiales que se quedaron sin suministros para continuar con sus cadenas de producción (Ruiz, 2020).

Esta crisis sanitaria ha provocado una alteración de flujos de bienes intermedios que también podría haberse provocado a causa de otros fenómenos como guerras o catástrofes (Fanjul, 2020) y ha puesto de manifiesto el grado de interdependencia mundial al que había llegado la sociedad (Ortega, 2020).

Según (Ruiz, 2020) desde hace tiempo existe una tentación de desglobalización y muchas empresas ya se encontraban inmersas en este proceso. Se acelera una búsqueda de una mayor nacionalización (Fanjul, 2020) impulsada por varios factores como la desaceleración económica, mayor tendencia al proteccionismo, aumento salarios y rentas en los países en desarrollo y un claro aumento de la preocupación por la seguridad, relacionada con la dependencia del exterior para la obtención de provisiones y pérdida de control sobre el proceso estratégico al operar con empresas extranjeras.

El coronavirus puede haber intensificado este proceso, al descubrir los riesgos que supone depender de suministros procedentes de localizaciones geográficas alejadas, pero no ha creado esta tendencia (Fanjul, 2020).

Menor ritmo de crecimiento económico

El producto interior bruto (PIB) es un indicador económico muy común utilizado para evaluar la salud de la economía nacional y mundial y revela información acerca de su tamaño y rendimiento (Callen, 2008). Su resultado mide el valor monetario de los bienes y servicios finales producidos en un país durante un periodo de tiempo concreto. En su cálculo se excluyen las actividades productivas voluntarias y no remuneradas, transacciones del mercado negro y tampoco atiende a la depreciación elementos que participan en la producción (Callen, 2008).

Para realizar comparativas entre los datos de distintos periodos y valorar si la economía está en aumento o disminución, se debe tener en cuenta el factor de la inflación para obtener el cálculo del PIB real. Esto significa que se debe atender a la variación de los precios de los productos, que nos revela si el valor del producto aumenta como consecuencia de una mayor producción o, por el contrario, por aumentos del precio (Callen, 2008).

La mayoría de las previsiones económicas para el año 2020, estimadas antes de la existencia de la pandemia, pronosticaban un año de crecimiento sostenido, si no creciente. En enero, el pronóstico del FMI refleja un repunte del crecimiento, del 2.9% en 2019 al 3.3% en 2020 (Ruiz, 2020). En general los datos de las previsiones muestran que el PIB se situará por debajo de los niveles del 2019 a excepción de China, que prevé superar sus niveles del pasado año, tal como señala Gopinath (2020) en un post del blog "Diálogo a Fondo". El FMI, según su "Informe de perspectivas de la economía mundial", publicado en octubre del 2020, proyecta una recesión profunda en 2020, con un crecimiento económico negativo situado en un -4,4% (Fondo Monetario Internacional [FMI], 2020).

Este término de recesión mencionado se emplea cuando se observan crecimientos económicos negativos en el PIB de un país. Indica que la economía de un país se contrae continuamente, lo que afecta negativamente a la actividad empresarial, consumo y tasa de desempleo (Gedescio, s.f.). La recesión generada por la crisis del COVID-19 se ha producido como consecuencia de las medidas basadas en el distanciamiento social y confinamiento obligado de la población, que provoca un descenso del consumo y desanima la demanda (Ortega, 2020). Esta situación es la causa del déficit de ingresos en las empresas para cubrir sus gastos y provoca un comportamiento que se resiste a invertir. Por tanto, disminuye la demanda de la economía, generadora de puestos de trabajo, con impacto destructivo sobre la producción (Segura, 2020).

El sector de las aerolíneas es la muestra de la magnitud que supone este problema. Se produce el "efecto multiplicador negativo", empleado en economía y popularmente definido como "la pescadilla que se muerde la cola" (Hutt, 2020). Utilizar este medio de transporte supone exponerse a un alto riesgo de contagio, lo que provoca un gran

LA CONTABILIDAD DE COSTES EN TIEMPOS DE CRISIS: UN ANÁLISIS DE SU INSTRUMENTARIO
PARA LA REDUCCIÓN Y EL CONTROL DE COSTES

número de cancelaciones por parte de los clientes. Además, las medidas implantadas de cierre de fronteras y limitaciones de movilidad obligan a las aerolíneas a reducir el número de vuelos ofertados. Esto dificulta la viabilidad de las empresas, que recurren a reducciones de la plantilla y reducción de pedidos a sus proveedores. Estas decisiones a su vez reducen aún más la demanda, lo que agrava el escenario.

A partir del “Informe de perspectivas de la economía mundial”, elaborado por el FMI y publicado el pasado octubre, se prevén los siguientes resultados derivados de la recesión económica global:

- Aumento de la indigencia. Según el FMI (2020), *“Se prevé que este año casi 90 millones de personas caerán en la indigencia”* (p.13).
- Aumento de la desigualdad debido a que la crisis ha afectado en mayor medida a la mujer, a los empleos informales, y a las personas con niveles educativos inferiores.
- Pérdida de acumulación de capital humano. El cierre de centros educativos y empresas provoca interrupciones en la formación y experiencia de las habilidades profesionales de las personas.
- Incremento de los niveles de deuda pública debido a la contracción de la actividad económica que implica una reducción de los ingresos fiscales que financian las actividades públicas. Esta situación se agrava con las medidas de apoyo fiscal implementadas por los gobiernos.
- Elevadas tasas de desempleo y reducción mundial de las horas trabajadas. La Organización Internacional del Trabajo (OIT) sitúa en cifras una pérdida de 155 millones de empleo durante los tres primeros meses de 2020 en comparación con el mismo periodo de tiempo en el año anterior (Organización Internacional del Trabajo [OIT], 2020).

Las actuaciones llevadas a cabo por los gobiernos han permitido la previsión de perspectivas más favorables y *“Los resultados habrían resultado mucho más débiles de no haber sido por las respuestas sustanciales, rápidas y sin precedentes desplegadas en el terreno fiscal, monetario y regulatorio, que mantuvieron el ingreso disponible de los hogares, protegieron los flujos de efectivo de las empresas y apuntalaron el suministro de crédito...”* (FMI, 2020, p.13).

Las primeras proyecciones de crecimiento desde el estallido de la pandemia sitúan un crecimiento mundial del 5,2% en 2021.

Las perspectivas más pesimistas son para las economías de mercados y en desarrollo, para las cuales se prevé un crecimiento de -3,3% en 2020 y un repunte situado en un 6% en 2021. La fragilidad de estas economías se debe a la continua expansión de la pandemia, colapso de los sistemas sanitarios, descenso de actividad económica de los sectores más afectados por la pandemia como el turismo y su dependencia del financiamiento externo y remesas (FMI, 2020).

Dentro de esta economía se sitúa China, donde las perspectivas son mucho más estimulantes que las de la mayoría de los demás países del grupo: se prevé que la economía aumente un 1,9% este año y 8,2% el año próximo. Su reapertura a finales

de abril y normalización de las actividades, junto con las políticas de respaldo y resistencia de las exportaciones provocó el primer registro positivo del PIB (FMI, 2020).

En general, aquellas economías que dependen del turismo y basan su actividad en la exportación de materias primas se encuentran en una situación de mayor dificultad. Sectores que dependen de interacciones personales para desarrollar sus actividades han sufrido contracciones mayores que el sector manufacturero y su velocidad de recuperación dependerá en gran medida de los avances de la vacuna y tratamientos contra el virus.

2.4. EFECTOS ECONÓMICOS DE LA CRISIS GENERADA POR EL COVID-19 EN LAS EMPRESAS

Para evaluar el impacto económico que la crisis del COVID-19 ha generado en las empresas, vamos a llevar a cabo una revisión y comparación de los informes elaborados por varios organismos.

En primer lugar, la encuesta “The Future of Business Survey”, realizada conjuntamente por Facebook, la Organización para la Economía, Cooperación y Desarrollo (OCDE) y el Banco Mundial con la colaboración de los propietarios de más de 30.000 PYMES en el mundo. Este informe señala (Facebook, OECD y The World Bank, 2020):

- El 26% de las empresas cerró en los meses entre enero y mayo. *“... el gobierno y las órdenes de las autoridades sanitarias se citaron como principal motivo del cierre de las PYMES, con la excepción de Ghana y Nigeria, donde las limitaciones financieras fueron informadas por aproximadamente el 50% de las pymes cerradas”* (Facebook, OECD y The World Bank, 2020, p.12).
- Dentro del grupo que comprende las pequeñas y medianas empresas, las afectadas en mayor proporción son aquellas denominadas microempresas, que se caracterizan por estar operadas por una sola persona.
- Las empresas que centran sus operaciones en el consumidor presentan mayor fragilidad que el resto de los sectores. *“Los sectores con más cierres de empresas fueron: agencias de viajes o turismo (54% cerrado), servicios de hostelería y eventos (47%), servicios de educación y cuidado infantil (45%), artes escénicas y entretenimiento (36%), y hoteles, cafés y restaurantes (32%)”* (Facebook, OECD y The World Bank 2020, p.13).
- Las empresas lideradas por mujeres han resultado más perjudicadas que aquellas dirigidas por hombres. Esto se debe a que una mayor proporción de mujeres empresarias lideran microempresas y empresas que se encuentran operando en sectores más afectados por las medidas impuestas por los gobiernos.
- Las empresas que han sobrevivido al cierre han visto reducidas sus ventas. *“El 62% de las pymes que operan en el momento de la encuesta mencionó menores ventas en los últimos 30 días en relación con el período correspondiente en 2019”* (Facebook, OECD y The World Bank, 2020, p.4).
- Como último dato destacable de la encuesta, ante la paralización y disminución de las actividades productivas y consecuente reducción de ingresos, las empresas se ven obligadas a disminuir costes y personal. *“En todos los países*

LA CONTABILIDAD DE COSTES EN TIEMPOS DE CRISIS: UN ANÁLISIS DE SU INSTRUMENTARIO
PARA LA REDUCCIÓN Y EL CONTROL DE COSTES

encuestados, un tercio de las pymes (33%) en funcionamiento en el momento de la encuesta informaron que habían reducido su fuerza laboral como resultado de la pandemia COVID-19” (Facebook, OECD y The World Bank, 2020, p.17).

Como complemento a la información citada, vamos a realizar una revisión de los datos recogidos por la Organización Internacional del Trabajo (OIT) y su Informe “A global survey of enterprises: Managing the business disruptions of COVID-19” traducido como “Una encuesta global de empresas: Gestión de interrupciones comerciales de COVID-19”, elaborado con la participación de más de 4.500 empresas de 45 países. Este organismo reunió los datos en el periodo comprendido entre marzo y junio de 2020 y es destacable la siguiente información (Organización Internacional del Trabajo [OIT], 2020):

- Según la OIT, 436 millones de empresas se encuentran en situación de vulnerabilidad, con el riesgo de paralizar su actividad y cerrar debido a la crisis generada. En concreto estas cifras se traducen en la fragilidad de 232 millones de empresas mayoristas y minoristas, 111 millones de empresas del sector manufacturero, 51 millones de empresas del sector hostelero y 42 millones de empresas de sectores y actividades diversas, como la inmobiliaria.
- La OIT, en una encuesta sobre los efectos de la pandemia de COVID-19, publicada en noviembre de 2020, muestra que la falta de liquidez ha sido la mayor dificultad a la que se han tenido que enfrentar las empresas. Según los resultados del estudio, *“en más del 85% de los casos se señaló que la pandemia había tenido una repercusión económica de nivel elevado o medio en la actividad empresarial”* (OIT, 2020, p.10).
- La pandemia ha afectado en mayor proporción a las microempresas y las pequeñas empresas (las que poseen 99 empleados o menos) son las más afectadas y a los puestos de trabajo de la economía informal.
- El 78% de las empresas han modificado sus procesos operacionales para asegurar la continuidad empresarial, mientras que la parte restante no necesitaron implementar medidas restrictivas impuestas.
- El 85% de las empresas implementó nuevas medidas de seguridad para proteger a sus empleados frente al virus. Estas medidas suponen un aumento de la inversión destinada a la desinfección o adquisición de material, como mascarillas y guantes.

A continuación, se presentan en una tabla comparativa los resultados más destacados de ambas encuestas:

Tabla 1: Comparativa de los resultados de las encuestas

| | |
|--|---|
| <u>“The Future of Business Survey”</u> | <u>A global survey of enterprises: Managing the business disruptions of COVID-19”</u> |
|--|---|

| | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none">• Cierre de empresas.• Microempresas las más afectadas.• Mayor vulnerabilidad de las empresas centradas en el consumidor.• Reducción de las ventas.• Reducción de plantilla para disminuir costes. | <ul style="list-style-type: none">• Empresas en riesgo de paralizar su actividad.• Falta de liquidez.• Microempresas y pequeñas empresas son las más afectadas.• Modificación de los procesos operacionales de la empresa.• Inversión en nuevas medidas de seguridad. |
|--|---|

Fuente: elaboración propia.

Los datos de ambos informes reflejan las consecuencias negativas en las empresas en general, y en particular en la disminución de sus ingresos, que es prevista por las empresas como un efecto que tendrá lugar en el corto, medio y largo plazo.

Las necesidades de liquidez dificultan el cumplimiento de compromiso de pago de las empresas relacionados con sus gastos corrientes y otras obligaciones financieras. Ante las perspectivas de disminución de la demanda e ingresos de las empresas, además de la liquidez, podría verse afectada la solvencia (Blanco et al., 2020)

3. GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTES EN LA SITUACIÓN ACTUAL DE CRISIS: REVISIÓN DE SUS TÉCNICAS

3.1 INTRODUCCIÓN

El actual escenario de pandemia originado por el COVID-19 y las medidas adoptadas por los gobiernos para frenar sus efectos, provocan impactos significativos en la actividad empresarial de muchas organizaciones. Este factor, unido a la complejidad que caracteriza a los mercados, aumento de competencia, mejora de las tecnologías y comunicaciones, creciente globalización, control estatal en precios y políticas tributarias, desarrollan un complejo marco de gestión de las empresas.

Este escenario en el que se operan las empresas requiere del análisis e implantación de sistemas de contabilidad de gestión o contabilidad de costes, que faciliten la gestión empresarial (Artieda, 2015).

El análisis de los costes debe ser entendido como una herramienta implantada por las empresas de forma sostenida en el tiempo, y no manifestada de forma puntual ante una crisis económica (Martínez, 2007). El creciente interés en las empresas por introducir instrumentos contabilidad de costes se debe, por un lado, a que estos permiten controlar sus centros de coste y respectivas rentabilidades (Vargas Santillán, 2020) y, en segundo lugar, los instrumentos de contabilidad de costes permiten reducir costes en áreas no decisivas de la empresa (Martínez, 2007).

Según Martínez (2007) *“los sistemas de contabilidad de coste son aplicables y útiles para todo tipo de empresa, sea cual sea su actividad, su tamaño, su estructura o su organización”* (p.33). Su implantación aporta los siguientes beneficios (Vargas, 2020):

LA CONTABILIDAD DE COSTES EN TIEMPOS DE CRISIS: UN ANÁLISIS DE SU INSTRUMENTARIO PARA LA REDUCCIÓN Y EL CONTROL DE COSTES

- Facilita el estudio de la información contable a través de instrumentos concretamente diseñados para el control de costes o control analítico.
- Facilitan una visión y control detallado de los centros generadores de costes e ingresos en las empresas, considerando el flujo económico a escala de costes.
- El modelo de contabilidad analítica implantado en la empresa trabaja a través de la automatización de las imputaciones de costes e ingresos en los diferentes centros de coste, lo que supone un ahorro de tiempo y disminución de errores.
- Ofrecen informes específicos de cada centro de costes que permite analizar su progreso (gastos/ingresos, superávit, rentabilidad, etc.). Estos informes posibilitan la justificación contable de los gastos que se han originado y permite su estudio y evolución a lo largo del tiempo en detalle.

En el apartado 3 y su respectivo desglose en subapartados, que engloba la gestión estratégica de costes y sus técnicas, la revisión bibliográfica se ha centrado en la exploración y observación de la información aportada por la Asociación Española De Contabilidad Y Administración De Empresas (AECA) (2001) en su documento nº 23 sobre la gestión estratégica de costes.

3.2 LA GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTES

La globalización y avances en la tecnología de la información y la comunicación provoca un aumento de la competitividad y rivalidad de las empresas en los mercados, por lo que estas deben deberán implementar métodos y estrategias que les ayude a mantener la competitividad y asegurar su continuidad empresarial (Molina, 2013).

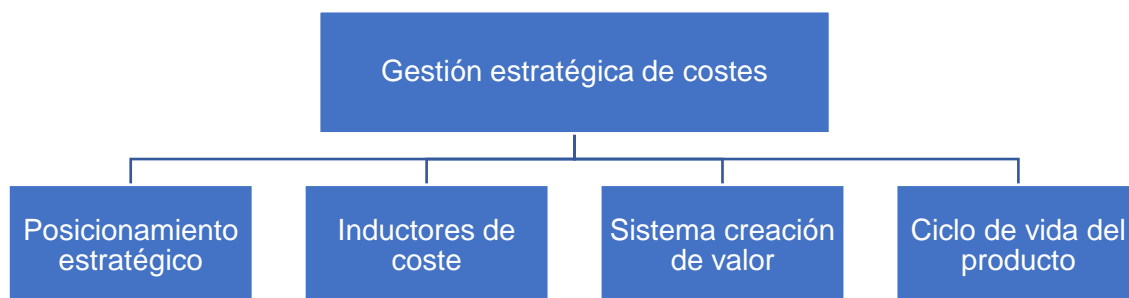
A finales de los años 80 surgen novedosos métodos de gestión empresarial basadas en la automatización, menores niveles de existencias y ciclos de producción más cortos como el justo a tiempo, el control de la calidad total y los sistemas de manufactura a través de computación integrada, que provocaron un nuevo entorno competitivo al que las empresas debían adaptarse (Molina, 2013).

El objetivo, por tanto, es proponer una estrategia que logre conseguir la competitividad de las empresas. Para ello vamos a considerar la gestión estratégica de costes como una herramienta eficaz para lograr la estrategia empresarial (Molina, 2013) ya que propone un análisis de la empresa desde distintos puntos de vista donde se estudian los costes. El resultado es que los costes pueden reducirse o eliminarse para ofertar productos y servicios de calidad que satisfagan a los clientes al menor precio (Shank y Govindarajan, 1995)

Ramírez (1997) señala que *“su misión principal es hacer más competitivo un producto al tener un bajo costo de fabricación, al ser entregado en el momento oportuno, al aumentar su confiabilidad en la operación o al dar la solución a un problema específico del cliente”* (Ramírez, 1997, p. 62).

La gestión estratégica de costes propone un estudio de la cadena de valor, de los inductores de costes, y del posicionamiento estratégico de la empresa. Además, se puede incluir un cuarto análisis del ciclo de vida de los productos de la empresa que sirva de apoyo en la definición de la estrategia empresarial y logro de la competitividad empresarial (AECA, 2001).

Tabla 2 *Perspectivas de análisis que propone la Gestión Estratégica de Costes*



Fuente: Elaboración propia.

A. ANÁLISIS DEL POSICIONAMIENTO ESTRATÉGICO

Este análisis evalúa la calidad de la información suministrada por la contabilidad de gestión y estudia la utilidad del análisis de costes para elegir cómo decide la empresa situarse frente a sus competidores en el mercado (Asociación Española De Contabilidad Y Administración De Empresas [AECA], 2001).

La empresa puede elegir entre un posicionamiento competitivo situándose en el mercado con los costes más bajos que la competencia o situándose en el mercado con productos con mayor grado de diferenciación que la competencia

Según la Asociación Española De Contabilidad Y Administración De Empresas (2001) *“la estrategia representa, por tanto, la forma en que una empresa busca alcanzar y mantener una posición óptima frente a los agentes de su entorno, entre los que cabe resaltar a la competencia”* (p. 21).

En función de la estrategia elegida por la empresa, se requiere de una perspectiva de gestión analítica diferente y elementos de costes distintos. El punto de partida de las empresas para la toma de sus decisiones de carácter estratégico es el mercado, y a partir de este nacen las unidades de negocio de la empresa.

Tradicionalmente, las empresas tendían a la clasificación por centros de beneficios, considerando cada uno de ellos como negocios autónomos. Esta clasificación, denominada sistema de objetivos de las unidades de negocios, establecía el reparto de los recursos según la tasa de retorno que espera recibir y una empresa rivaliza siempre con los mismos competidores ya que la organización únicamente presta su actividad a un único mercado.

Actualmente, esta concepción ha evolucionado hasta la idea de considerar a la organización como un conjunto de centros de beneficios, en los que cada uno requiere de un tratamiento y gestión diferentes. Esta nueva concepción sitúa a las unidades de negocio según la fase del ciclo de su vida (crecimiento, madurez, declive) y según su mayor o menor necesidad de recursos y su capacidad de generación de estos. La empresa puede prestar su actividad en varios mercados a través de una organización conjunta de los recursos y capacidades que posee para atenderlos.

LA CONTABILIDAD DE COSTES EN TIEMPOS DE CRISIS: UN ANÁLISIS DE SU INSTRUMENTARIO
PARA LA REDUCCIÓN Y EL CONTROL DE COSTES

El punto de partida de la determinación estratégica de una empresa es el mercado, considerando la esfera de cada unidad de negocio, y a partir de ahí, tomar una decisión estratégica que integre toda la organización.

Tras determinar las diferentes unidades de negocio que atiende una empresa, se debe precisar la estrategia individual de cada una de ellas a través del estudio de la misión, análisis interno y análisis externo (AECA, 2001):

1. Misión: recoge el conjunto de objetivos generales, así como su resultado y plazo, sin establecer el modo de alcanzarlos.
2. Análisis externo: valoración del mercado y los competidores que se encuentran dentro del sector en el que opera la empresa. Esta valoración se lleva a cabo a través de un análisis estructural del mercado.
3. Análisis interno: valoración de la posición de la empresa frente a sus competidores y sus ventajas frente a estos, con el fin de alcanzar una ventaja competitiva sostenible.

B. ANÁLISIS DE LOS INDUCTORES DE COSTE

Los inductores de ventaja competitiva son el conjunto de causas que influyen en el comportamiento de los costes de aquellas actividades que la empresa realiza dentro de su sistema de creación de valor (AECA, 2001).

En la gestión estratégica de los costes, el comportamiento de los costes no depende únicamente del volumen de producción (como en el modelo tradicional), sino de un mayor número de factores que se relacionan entre sí y determinan el comportamiento del coste.

Podemos diferenciar entre inductores para lograr una ventaja competitiva de diferenciación o una ventaja competitiva de costes en función de si la empresa ha elegido una estrategia en la ventaja competitiva de diferenciación o de costes reducidos, respectivamente.

Independientemente de la ventaja competitiva elegida por la empresa, el desarrollo de ambas estrategias necesita un consumo de recursos (inductores de ventaja competitiva) que generan costes en el sistema de valor de la empresa. Sin embargo, una estrategia de diferenciación suele incurrir en mayores costes que una estrategia de liderazgo en costes, ya que la empresa tratará de conseguir una exclusividad de su producto, mejores condiciones y prestaciones, mayor duración y resistencia del producto, lo que implica invertir en materiales más caros y resistentes.

Podemos clasificar los inductores de costes en las siguientes categorías (AECA, 2001):

1. Inductores relacionados con el mercado: influyen en el comportamiento de los costes de los productos y servicios debido al nivel y estilo de vida, renta de la población, globalización, mejora de la tecnología y las comunicaciones, nivel de desarrollo y otros factores relacionados con el mercado de una determinada región.
2. Inductores estratégicamente relevantes:
 - a. La elección de la política empresarial es un reflejo de la estrategia competitiva elegida por la empresa. El número de servicios y garantías que la empresa ofrece tienen un efecto inmediato en los costes: tiempo de

- entrega, variedad de productos, servicios adicionales, diferenciación de las materias primas, modalidad del proceso productivo...
- b. La vinculación de las actividades dentro de la cadena de valor y del sistema de valor de la empresa ofrecen la oportunidad de reducir costes a la empresa a través de la organización y coordinación conjunta de actividades.
 - c. La empresa debe estudiar los beneficios económicos de la integración vertical o, por el contrario, optar por la externalización de servicios.
 - d. Si la empresa posee más de una unidad de negocio, es importante estudiar las relaciones entre las distintas unidades de negocio con el objetivo de compartir actividades de la cadena de valor y lograr una reducción de los costes unitarios.
 - e. El tiempo suele ser un impulsor del coste de las actividades de valor desarrolladas por la empresa.
 - f. Los factores institucionales y normativas gubernamentales constituyen inductores de coste que se encuentran fuera del alcance de las empresas (nivel de impuestos, regulación de horarios...).
3. Inductores relacionados con el producto: una amplia gama de productos supone mayores costes para las empresas ya que requiere de una organización productiva más compleja, por lo que, si la empresa quiere reducir costes, deberá optar por un producto global o regional. Una vez seleccionado el grupo de servicios o productos a ofertar, se estudiará el diseño del producto (funcionalidad y arquitectura) y el proceso productivo adecuado. Podemos mencionar como inductores de costes del producto:
- a. La calidad total: la clave del éxito de la empresa reside en el aprendizaje y adaptación continua a los cambios que se producen en todo el sistema de valor de la empresa, incluidos clientes y proveedores.
 - b. El factor humano: crear un clima de comunicación, cooperación y trabajo en equipo y confianza para lograr una mayor calidad, eficiencia y productividad.
 - c. La tecnología: supone la introducción de nuevos procesos que permiten la renovación de los productos u obtención de productos en condiciones más ventajosas. La tecnología puede aportar a la empresa ventajas como la reducción de la mano de obra, reducción de tiempos de fabricación o reducción de inventarios, pero también puede originar costes por posibles fallos operativos.
4. Inductores relacionados con el proceso: los procesos se definen como el mecanismo o modelo a través del cual se generan los outputs (productos) de una empresa. Los inductores de costes de los procesos dependen de:
- a. Ajustar la capacidad al nivel operativo mínimo (coste unitario mínimo) y demanda del mercado para evitar aumento de los costes unitarios debido a la infrautilización de capacidad o la sobreutilización de capacidad.
 - b. Curva de experiencia: a medida que la empresa fabrica y produce outputs, gana experiencia y aprendizaje para mejorar los métodos de producción y conseguir una reducción de los costes.
 - c. Localización: la ubicación de las instalaciones de la empresa supone una decisión permanente (a excepción de si la empresa opta por el alquiler las instalaciones) y contribuye a reforzar la estrategia competitiva de la

LA CONTABILIDAD DE COSTES EN TIEMPOS DE CRISIS: UN ANÁLISIS DE SU INSTRUMENTARIO
PARA LA REDUCCIÓN Y EL CONTROL DE COSTES

- empresa (una tienda de lujo que sigue una estrategia de diferenciación se situará en las calles más prestigiosas de una ciudad).
- d. Distribución en planta: estudia la distribución de las operaciones para la fabricación de los productos para lograr la mayor eficiencia. Una mala distribución puede originar costos adicionales al interrumpir la circulación de las operaciones o provocar colas y retrasos en la fabricación.
 - e. Logística: supone el manejo de materiales, productos en curso, productos terminados e información asociada desde el punto de partida hasta que el producto llega al consumidor final. El objetivo es utilizar de la forma más efectiva los canales de logística, lo que provoca que se generen inductores de coste al globalizar los canales de logística, coordinar los cambios en los mercados globales (información, tarifas, almacenamiento, restricciones...) o personalizar la logística al funcionamiento de cada país.

C. ANALISIS DEL SISTEMA DE CREACIÓN DE VALOR

El valor es entendido como las cualidades o características de los productos que son apreciados por los clientes y les provoca la intención o deseo de adquirirlos.

El sistema de valor definido por Porter (2004) comprende aquellas actividades generadoras de valor desde el momento de la adquisición de materias primas a los proveedores, hasta la adquisición del producto por los clientes. Conocer este sistema de valor permite identificar las actividades que nos ayudan a conseguir una posición estratégica ventajosa y reconoce las fuentes de ventaja competitiva de una empresa.

Según la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (2001), uno de los requisitos fundamentales para alcanzar una ventaja competitiva es que la empresa conozca el sistema de valor completo y no únicamente la parte del sistema de valor en el que opera. Hay grandes empresas que abarcan mayor número de fases del sistema de valor que otras de menor tamaño que únicamente se dedican a la producción, distribución o exploración.

La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (2001) señala que la empresa debe identificar los costes totales del conjunto de actividades que añaden valor al producto final y valorar si añaden valor al cliente, añaden valor a la empresa o, por el contrario, no añaden valor y deben ser eliminados.

El resultado que desea conseguir la empresa es poseer una cadena de valor con el menor número de actividades posible, y que todas ellas sean efectivas y llevadas a cabo al menor coste.

El análisis de la cadena de valor permite una comparación de los costes con los competidores. Al dividir los costes por actividades, dos o más empresas distintas pueden comparar sus costes en distintas áreas (aprovisionamiento, producción, distribución...) y reconocer el área donde puede mejorar y obtener una posible ventaja competitiva.

Para obtener finalmente dicha ventaja competitiva, la empresa debe analizar y estudiar las relaciones externas (vínculos) de la empresa con proveedores, clientes y otros agentes externos, los cuales se integran dentro del sistema de valor.

Los proveedores, responsables del suministro de las materias primas, contribuyen a reforzar el posicionamiento de la empresa. La buena o mala calidad de los materiales e inputs utilizados en el proceso productivo repercute en futuros costes de calidad que tenga que soportar la empresa. Por otro lado, analizar la relación con el cliente refuerza la ventaja competitiva de la empresa, ya que, a través de la reducción del

coste de mantenimiento del producto que este tiene que soportar, se consigue un mejor posicionamiento del producto en el mercado.

D. ANÁLISIS DEL CICLO DE VIDA DEL PRODUCTO

La gestión estratégica de los costes resalta la importancia de analizar el enfoque interno y externo de la empresa. El ciclo de vida del producto, definido como el tiempo de duración de un producto en el mercado desde su introducción hasta su retirada, facilita a la empresa la optimización de los costes desde una doble concepción (AECA, 2001):

1. Concepción interna: se relaciona con la cadena de valor de la empresa y la capacidad del producto para generar ingresos. Esta concepción permite estudiar la rentabilidad de un producto a lo largo de todo su ciclo de vida ya que tiene en cuenta los costes que soporta la empresa y las cifras de ventas, desde la introducción del producto en el mercado hasta su retirada.
2. Concepción externa: su análisis trata de minimizar los costes de adquisición y mantenimiento a los que tiene que hacer frente el cliente desde la obtención de la unidad de producto. La optimización de dichos costes provoca una segmentación de mercado más efectiva y un posicionamiento del producto mejor.

Concepción interna:

El modelo del ciclo de vida desde un enfoque interno establece las distintas etapas que existen para un producto desde un enfoque interno de la empresa: introducción, crecimiento, madurez y declive.

Este enfoque interno puede dividirse y analizarse desde una perspectiva de marketing o desde una perspectiva de producción.

La perspectiva de marketing se encuentra orientada a los ingresos y tiene en cuenta el modelo de ventas en las distintas etapas por las que vive el producto. Las distintas etapas son (AECA, 2001):

1. Introducción: el número de ventas es reducido ya que el objetivo en esta etapa es obtener una posición inicial en el mercado. Es importante invertir en investigación y desarrollo del producto para detectar las posibles mejoras de los productos de la competencia y entrar en el mercado satisfaciendo necesidades no cubiertas.
Es una etapa en la que la empresa soporta muchos costes, tanto de diseño y estudio del producto, como de lanzamiento en el mercado. Por otro lado, las ventas son bajas, por lo que la empresa en esta etapa obtendrá resultados negativos.
2. Crecimiento: aparece un incremento de las ventas, por lo que es importante establecer la capacidad productiva para poder atender a la demanda en los plazos establecidos. La empresa sigue teniendo altos costes de comunicación del producto para recordar la presencia del producto en el mercado y costes de desarrollo de la organización y mejora de la producción. Al final de esta fase los ingresos y costes se empiezan a equilibrar.
3. Madurez: las ventas aumentan a una tasa de crecimiento decreciente y en algún momento de esta fase las ventas se hacen nulas. Para evitar el descenso de las ventas la empresa puede optar por una mejora de los

LA CONTABILIDAD DE COSTES EN TIEMPOS DE CRISIS: UN ANÁLISIS DE SU INSTRUMENTARIO
PARA LA REDUCCIÓN Y EL CONTROL DE COSTES

procesos productivos y, por tanto, de los costes, o bien por una mejora de las características y servicios que ofrece el producto.

Para la empresa supone una etapa de beneficios ya que los ingresos superan a los costes.

4. Declive: las ventas continúan en descenso, pero la empresa puede obtener resultados positivos debido a que no realiza nuevas inversiones que le generan costes. Además, la empresa puede obtener ingresos extra relacionados con la venta de los equipos y maquinaria de las instalaciones.

Por otro lado, la perspectiva de producción permite diferenciar las actividades que realiza la empresa en cada una de las fases del ciclo de vida del producto. Centra su análisis en los distintos costes en los que incurre la empresa: investigación, desarrollo, producción y comercialización. Podemos diferenciar las siguientes etapas en el ciclo de vida del producto desde una perspectiva de producción (AECA, 2001):

1. Concepción del producto: La empresa analiza el valor que los clientes pueden percibir del producto teniendo en cuenta los atributos que ofrece. Se tienen en cuenta características del producto como el rendimiento, atributos y precio, así como los costes transferidos al consumidor (mantenimiento y puesta en marcha). Se empieza a construir el sistema de valor de la empresa teniendo en cuenta las expectativas de los clientes y la oferta de los productos de la competencia.
2. Diseño y desarrollo: Se lleva a cabo una descomposición de los costes con el objetivo de asociar a cada elemento los costes de los que es responsable, en el interior de la empresa y en el exterior. Se identifican los inductores de costes y la empresa realiza el diseño del producto teniendo presentes los costes.
3. Producción: La introducción de tecnologías avanzadas de fabricación puede aportar un ahorro de los costes a través de la mejora de inventarios, reducción de espacios en planta, ciclo de producción más bajo y mayor calidad. Además, estas tecnologías aportan flexibilidad y una rápida adaptación de la producción de la empresa ante los cambios de la demanda que se generan en cada una de las etapas del ciclo de vida del producto.
4. Logístico: Se incluyen los costes de almacenamiento de los productos terminados, transporte del producto final al cliente, montaje e instalación de los productos y formación a los clientes en el manejo y funcionamiento del producto. Es importante una buena gestión de dichos costes ya que pueden repercutir tanto en los costes del producto soportados por la empresa como en los costes de mantenimiento soportados por el cliente.

Concepción externa (consumo):

Se analiza cada unidad de producto desde el consumo, es decir, la satisfacción del cliente que lo adquiere. Se valora el precio con la utilidad y rendimiento que el producto va a proporcionar al cliente desde que lo adquiere hasta que se deshace del mismo. Dicho precio está formado por el conjunto de los siguientes elementos de coste: compra, operativa del producto, mantenimiento y abandono del producto (AECA, 2001).

Como conclusión, para maximizar el beneficio a lo largo del ciclo de vida del producto es necesario conocer y analizar las relaciones existentes entre las 3 perspectivas del ciclo de vida para poder implantar acciones que permitan reducir costes.

3.3 LAS TÉCNICAS DE GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTES DESDE LA SITUACIÓN DE CRISIS GENERADA POR EL COVID-19: ANÁLISIS COMPARATIVO

Para lograr una estrategia competitiva sostenida en el tiempo, las empresas recurren a técnicas para aumentar la satisfacción del cliente al menor coste posible (Lafaurie, 2003)

Las técnicas de gestión estratégica de costes que se proponen a continuación han sido seleccionadas por su gran utilidad en la gestión empresarial para adoptar mejoras en la organización y ayudar a la gerencia en la toma de decisiones.

Siguiendo la línea de estudio guiada por la AECA (2001) y en particular por su Comisión de contabilidad de gestión, las herramientas se pueden clasificar en función del momento en el que la empresa quiera aplicarla o en función del objetivo de progreso fijado por la empresa (AECA, 2001).

EN FUNCIÓN DEL MOMENTO DE SU APLICACIÓN:

Los procesos tradicionales se han focalizado en reducir los costes en la etapa de producción del ciclo de vida del producto sin tener en cuenta que el mayor volumen de costes se origina en las etapas de planificación y diseño del producto.

La gestión empresarial de los costes plantea 2 perspectivas de análisis (AECA, 2001):

a. Técnicas de gestión de costes feedback: Estudio de los costes en la etapa de producción, venta, distribución y atención al cliente del producto. En esta etapa el producto ya se encuentra diseñado y terminado, y únicamente se distribuye en el mercado. Dentro de este grupo, las técnicas más utilizadas en la gestión empresarial son (AECA, 2001):

1. Sistemas de costes y de gestión basado en actividades (ABC Y ABM)
2. Just in time
3. Kaizen o mejora continua de procesos

b. Técnicas de gestión de costes feedforward: trata de reducir el coste del producto antes de finalizar su diseño, es decir, conseguir que el producto cumpla su función al menor coste posible (coste de producción para la empresa y coste de mantenimiento post compra para el cliente).

Estas técnicas, además de reducir los costes, tratan de mejorar la calidad del producto y reducir el tiempo de desarrollo y entrega del producto al cliente final. Dentro de este grupo, las técnicas más utilizadas en la gestión empresarial son (AECA, 2001):

1. Coste objetivo
2. Time to market
3. Gestión total de la calidad
4. Análisis de valor
5. Reingeniería de procesos

LA CONTABILIDAD DE COSTES EN TIEMPOS DE CRISIS: UN ANÁLISIS DE SU INSTRUMENTARIO
PARA LA REDUCCIÓN Y EL CONTROL DE COSTES

Ante esta variedad de técnicas, cada empresa elegirá aquel método que se adapte mejor a sus objetivos teniendo en cuenta la competencia en el mercado, la tecnología empleada en sus procesos o la etapa del ciclo de vida en el que se encuentre la empresa.

EN FUNCIÓN DEL OBJETIVO DE MEJORA PERSEGUIDO:

La amplia variedad de técnicas existentes puede ser utilizadas para identificar las dificultades de la empresa y poder establecer procesos de mejora o bien para estudiar posibles mejoras a aplicar en la empresa en un futuro (AECA, 2001).

Una vez analizadas las posibles mejoras a llevar a cabo, la empresa debe elegir el sistema de gestión que mejor se adapte para alcanzar el objetivo de mejora propuesto. Cada sistema de gestión establece una guía de los aspectos concretos que se van a manipular en el proceso de mejora y podemos establecer una clasificación basada en la calidad, actividades, tiempos, factor humano y procesos.

Tabla 3 *Clasificación de las técnicas de Gestión Estratégica de Costes en función del objetivo de mejora perseguido*

| | | |
|--|-----------------------------|---------------------------------------|
| TECNICAS EN FUNCION DEL OBJETIVO DE MEJORA PERSEGUIDO | BASADOS EN LA CALIDAD | Gestion calidad total |
| | | Desarrollo de la función de calidad |
| | BASADAS EN ACTIVIDADES | Costes basados en actividades |
| | | Gestion de costes basados actividades |
| | | Coste objetivo |
| | BASADOS EN EL FACTOR HUMANO | Empowerment |
| | BASADOS EN LOS PROCESOS | Mejora continua |
| | | Benchmarking |
| | | Reingeniería de procesos (BPR) |

Fuente: Elaboración propia

A continuación, se presenta una tabla resumen que recoge las principales implicaciones de cada una de las técnicas mencionadas anteriormente:

Tabla 4 Procedimientos de las técnicas de Gestión Estratégica de Costes

| TECNICA | METODOLOGÍA |
|--|---|
| Gestión total calidad | Priorizar la calidad de sus productos y servicios, así como la mejora de los procesos. El resultado es una oferta de mayor calidad que genera una mayor satisfacción del cliente y aumento de la rentabilidad (el aumento de la calidad permite fijar precios mas altos y reducir costes al eliminar materias improductivas) (Lafaurie, 2003) |
| Costes basados en las actividades (ABC) | Método que estudia la relación entre el producto, actividades y recursos consumidos para la correcta asignación de los costes a aquellas actividades empresariales que los generan (AECA, 2001). |
| Gestión de costes basados en las actividades (ABM) | Mejora la gestión de las actividades identificando los derroches y actividades que no generan valor añadido al cliente final para tratar de reducirlas y eliminarlas (AECA, 2001). |
| Just In Time (JIT) | Ajusta los aprovisionamientos y existencias de materias primas y otros componentes a las necesidades de producción para reducir al máximo los costes de almacenamiento e inventario. Permite reducir los lotes, la rotación de inventarios y el tiempo de preparación (Martínez, 2011). |
| Time to market o competencia basada en el tiempo | Reduce el tiempo de lanzamiento de nuevos productos en el mercado, apoyado en los avances que las nuevas tecnologías ofrecen. El desarrollo rápido de productos permite satisfacer nuevas necesidades de los clientes, adelantarse a la competencia y obtener una ventaja competitiva sostenible (AECA, 2001). |
| Empowerment | Consiste en una nueva perspectiva empresarial, basada en el compromiso y trabajo en equipo, donde se suprimen las jerarquías y los empleados tienen completo acceso a la información de la empresa y poder para tomar sus propias decisiones (Lafaurie, 2003). |
| Kaizen (mejora continua) | Se sustenta en una filosofía de continua mejora, lo que implica establecer objetivos cada vez más ambiciosos. El propósito es la revisión continua de las actividades y sus costes objetivo para saber si este puede ser reducido (AECA, 2001). |
| Benchmarking | Analiza y revisa constantemente los procesos y prácticas de una organización y los compara con las empresas líderes de su misma industria, con el objetivo de implementar mejoras empresariales y gestionar el cambio hacia la excelencia (Lafaurie, 2003) |

| | |
|--------------------------|---|
| Reingeniería de procesos | El objetivo es corregir un modelo de negocio ineficaz e ineficiente a través del rediseño radical de lo todo el proceso productivo de la empresa (no por departamentos) para aprender a trabajar de un modo distinto (Lafaurie, 2003) |
|--------------------------|---|

Fuente: Elaboración propia

3.4. PROPUESTA DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN ANTE LA SITUACIÓN ACTUAL DE CRISIS EN LAS EMPRESAS

Como hemos mencionado anteriormente, una parte de la gestión estratégica de costes implica el análisis de la cadena de valor de la organización, el cual identifica y divide a las organizaciones en las actividades que realiza y generan valor suficiente para lograr la diferenciación y alcanzar una ventaja competitiva (Caldera et al., 2007).

A continuación, para ayudar a las empresas a lograr la competitividad, proponemos la implantación del sistema basado en las actividades (ABC&M). Dicho sistema fue planteado como sistema de costes a finales de los años ochenta por Cooper y Kaplan y posteriormente se desarrolló como sistema de gestión sobre la base de las actividades (Cooper y Kaplan, 1992).

Así, se trata de una técnica de gestión estratégica de costes idónea por los siguientes motivos (Caldera et al., 2007):

- Se apoya en los beneficios de la individualización de las actividades que realiza el análisis de la cadena de valor, para identificar actividades con importancia suficiente para lograr la diferenciación y la consecución de una ventaja competitiva de la empresa.
- Es un sistema de gestión empresarial y no únicamente un sistema de asignación de costes que sirve de apoyo en la toma de decisiones de la empresa.
- Facilita información a la dirección sobre los costes ajustados de productos, procesos y distintos eslabones de la cadena de valor (Caldera, et al., 2007) que permitan diseñar la estrategia competitiva (Molina, 2003).
- Facilita información sobre la rentabilidad de productos y clientes (Caldera, et al., 2007).
- Permite identificar las oportunidades de mejora o reingeniería de los procesos de la empresa (Golpe, 2019)

El sistema ABC nace para corregir las deficiencias de los sistemas tradicionales de costes y considera que los costes son generados por las actividades en las que incurre la empresa y no por los productos (Molina, 2003). Por tanto, estudiar las relaciones entre las actividades y los costes permite una correcta asignación de costes indirectos a los productos. (Hernando, 1994).

La filosofía del sistema ABC se amplía y traslada hacia la gestión empresarial, derivando en sistemas de gestión basados en actividades o sistemas ABM. La idea principal del sistema ABM establece que, para realizar una adecuada gestión de los costes, se deberán evaluar las actividades de la cadena completa de valor como

generadoras de los costes y, a partir de ahí, facilitar la toma de decisiones gerenciales que ayuden a la mejora de la organización (Hernando, 1994).

El objetivo de la implantación de este sistema es poder atender las necesidades de clientes de la forma más eficiente posible, a través de la mejora de las actividades y procesos (Golpe, 2019).

Inicialmente, el sistema ABC requiere identificar las actividades, productos, servicios y clientes de la empresa para poder cuantificar los costes de la organización en cada una de las actividades y poder asignar los inductores de costes que están relacionados con los productos, servicios y clientes (Golpe, 2019).

Posteriormente, es necesario gestionar las actividades a través de las siguientes etapas (Golpe, 2019):

- Identificar, para cada actividad, la fuente de valor para el cliente, tratando de reducir y eliminar aquellas actividades carentes de valor.
- Identificar los desperdicios y demoras en las actividades y realizar un seguimiento de los indicadores de dichos defectos.
- Diseñar el flujo de actividades de la empresa que ayude a identificar el origen y causas de los defectos en las actividades, para poder eliminar las actividades y reducir los defectos.

Aplicar un adecuado sistema ABC&M, puede resultar en la ejecución de acciones de mejora como la reducción del tiempo de una actividad, elegir actividades alternativas a un menor coste, eliminar actividades que no aportan valor final al cliente o segmentar actividades que permitan satisfacer necesidades especiales de los clientes (Golpe, 2019).

Para concluir con las ventajas que aporta la implantación de un sistema ABC&M en una empresa, Bayardo y Santos (2013) en su artículo «El coste basado en actividades» señalan que las exigencias del actual entorno competitivo y globalizado provocan la necesidad de implementar adecuados sistemas de gestión que ayuden a obtener información de calidad y facilite la toma de decisiones tales como:

- Definir la estrategia de comercialización de la empresa.
- Decidir si es más conveniente elaborar o comprar un producto.
- Identificar los problemas y proponer posibles soluciones de reingeniería o mejora de los procesos.

4. CONCLUSIONES

4.1. CONCLUSIONES

El objetivo del presente trabajo es proporcionar una aproximación a la respuesta actual que el conjunto de instrumentos de la contabilidad de costes y de gestión, ofrecen para afrontar la reducción y el control de los costes en las empresas en el escenario actual de crisis a nivel mundial.

Tras haber llevado a cabo una revisión bibliográfica y un análisis comparativo de contenido, puedo resaltar las siguientes conclusiones:

LA CONTABILIDAD DE COSTES EN TIEMPOS DE CRISIS: UN ANÁLISIS DE SU INSTRUMENTARIO
PARA LA REDUCCIÓN Y EL CONTROL DE COSTES

- La crisis generada por el Covid-19 ha provocado numerosas consecuencias negativas en la sociedad como son el aumento de la desigualdad social y pobreza, el bloqueo de la oferta mundial y trastornos de las cadenas de suministro globales y ha introducido nuevos formatos de ventas y trabajos remotos basados en la tecnología online.
- Las empresas han visto reducidos significativamente sus ingresos y se ven en la dificultad de asegurar su continuidad en el mercado. Esta crisis, unida a la exigencia de los mercados obliga a las empresas que quieran mantenerse en el mercado enfocarse en buscar una estrategia para lograr la competitividad y mejora de los productos y servicios que aportan valor al cliente.
- Para lograr este objetivo, se plantea el análisis estratégico de los costes como una herramienta que ayuda a la toma de decisiones gerenciales ya que analiza a la empresa desde varias perspectivas: cadena de valor, inductores de coste, el posicionamiento estratégico de la empresa y el ciclo de vida de los productos.
- El análisis de la cadena de valor identifica todas las actividades que la empresa realiza y el grado de satisfacción y valor que aportan al cliente. Partiendo de esta base, se considera idóneo la aplicación de un sistema de gestión basado en actividades ABC&M. Esta técnica estudia las relaciones entre los costes y las actividades que los generan y trata de optimizar la gestión de los recursos y procesos para ayudar a definir la estrategia de la empresa.
- Para alcanzar el objetivo de la competitividad, la empresa que implante un sistema de gestión ABC&M deberá fijar una estrategia mejor que la competencia. Esto se traduce en satisfacer las necesidades de los clientes en unas condiciones óptimas.
- A lo largo del trabajo se citan otras técnicas de gestión empresarial que pueden ser complementadas con el sistema basado en actividades ABC&M. Es necesario que las técnicas elegidas se establezcan adecuadamente a cada empresa para lograr un resultado útil y eficiente. Por el contrario, una mala adaptación de la empresa a la gestión de los costes provocaría ineficiencias y costes elevados.

4.2 LIMITACIONES

Es conveniente tener en cuenta como principal limitación la previsión de los datos numéricos en el “Informe de perspectivas de la economía mundial”, elaborado por el FMI. En este informe, elaborado tras el estallido de la crisis del Covid-19, se recogieron las primeras previsiones económicas para el año 2020 y estas no se han cumplido al 100%. Posteriormente en la realidad se han sucedido unos resultados mejores que los pronosticados.

5. BIBLIOGRAFÍA

ARTIEDA, C. H. 2015. Análisis de los sistemas de costos como herramientas estratégicas de gestión en las pequeñas y medianas empresas (PYMES). *Revista publicando* [en línea] 2(3). Disponible en: <https://revistapublicando.org/revista/index.php/crv/article/view/31>

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA). 2001. Gestión estratégica de costes. *Documentos AECA, Comisión de Contabilidad de Gestión, Documento nº 23*.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA). 1998. El sistema de costes basado en actividades. *Documentos AECA, Comisión de Contabilidad de Gestión, Documento nº 18*

BAYARDO, W.; SANTOS, M. 2013. *El costeo basado en actividades*. Disponible en: https://libroweb.alfaomega.com.mx/book/733/free/ovas_statics/unid6/PDF_Espanol/Co-steo_Basado_Actividades.pdf

BLANCO, R. [et al.]. 2020. Las necesidades de liquidez y la solvencia de las empresas no financieras españolas tras la perturbación del Covid-19. *Banco de España* [en línea]. Disponible en: <https://www.bde.es/f/webbde/SES/Secciones/Publicaciones/PublicacionesSeriadadas/DocumentosOcasionales/20/Fich/do2020.pdf>

CALDERA, J. [et al.]. 2020. Evolución en la Configuración de los Sistemas de Costeo Basado en las Actividades. *Actualidad Contable Faces* [en línea]. 2007, 10(14), 13-28 [fecha de Consulta 13 de Julio de 2021]. ISSN: 1316-8533. Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=25701403>

CALLEN, T. 2008. ¿Qué es el producto interno bruto? *Revista Finanzas & Desarrollo* [en línea], 45 (4). Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3432402>

CLAVIJO PINZÓN, J. A. 2020. *Crisis económica: las oportunidades empresariales ante el cambio*. RIVERA LOZANO, M. (dir.) Trabajo de Grado, Universidad Católica de Colombia. Disponible en: <https://repository.ucatolica.edu.co/handle/10983/24664>

COOPER, R.; KAPLAN, R. S. 1992. Activity-based systems: Measuring the costs of resource usage. *Accounting horizons* [en línea] 6 (3) p. 1-13. Disponible en: <http://coin.wne.uw.edu.pl/pmodzelewski/Activity%20based%20systems%20measuring%20the%20cost%20of%20resource%20usage.pdf>

ESPINOZA JUAREZ, A. 2020a. 6 competencias que son Indispensables en los líderes tras el COVID-19. Spanish ed. ed. Miami. Disponible en: <https://www.proquest.com/wire-feeds/6-competencias-que-son-indispensables-en-los/docview/2412697467/se-2?accountid=14497>

ESPINOZA JUAREZ, A. 2020b. 4 cambios que veremos en las empresas después del COVID-19. Spanish ed. ed. Miami: Aug 05, ABI/INFORM Collection. Disponible en: <https://www.proquest.com/wire-feeds/4-cambios-que-veremos-en-las-empresas-después-del/docview/2430953661/se-2?accountid=14497>

LA CONTABILIDAD DE COSTES EN TIEMPOS DE CRISIS: UN ANÁLISIS DE SU INSTRUMENTARIO
PARA LA REDUCCIÓN Y EL CONTROL DE COSTES

FACEBOOK; OECD; THE WORLD BANK 2020. The Future of Business Survey. *FACEBOOK data for good* [en línea]. Disponible en: dataforgood.fb.com/global-state-of-smb.

FANJUL, E. 2020. El coronavirus, ¿ nuevo impulso a la desglobalización? *Elcano* [Blog]. Disponible en: <https://blog.realinstitutoelcano.org/el-coronavirus-nuevo-impulso-a-la-desglobalizacion/>

FONDO MONETARIO INTERNACIONAL (FMI), 2020. Perspectivas de la Economía Mundial, resumen ejecutivo, octubre de 2020. *Informes de perspectivas de la economía mundial* [en línea]. Disponible en: <https://www.imf.org/es/Publications/WEO/Issues/2020/09/30/world-economic-outlook-october-2020>

GEDESCO, [sin fecha]. Recesión económica. Gedesco [Blog]. Disponible en: <https://www.gedesco.es/blog/que-es-la-recesion-economica-y-como-afecta-a-los-paises-que-la-sufren/>

GOLPE CERVELO, A. M. 2019. La gestión estratégica de costos: ABC-ABM y la necesidad de otros modelos de costos para la toma de decisiones. *Revista iberoamericana de contabilidad de gestión* [en línea], 17 (33), p. 117-133. Disponible en: http://www.observatorio-iberoamericano.org/RICG/n_33/ana-golpe.pdf

GOPINATH, G. 2020. Un largo, desigual e incierto camino cuesta arriba. *Diálogo a fondo* [Blog]. Disponible en: <https://blog-dialogoafondo.imf.org/?p=14361>

HERNANDO MOLINER, G. 1994. Las líneas de investigación actuales en contabilidad de gestión: un nuevo instrumental. Disponible en: <https://repositorio.unican.es/xmlui/bitstream/handle/10902/4013/Las%C3%ADneasdeinvestigaci%C3%B3n.pdf?sequence=4&isAllowed=y>

HUTT, R. 2020. The economic effects of COVID-19 around the world. *World Economic Forum* [en línea]. Disponible en: <https://www.weforum.org/agenda/2020/02/coronavirus-economic-effects-global-economy-trade-travel/>

LABRADOR, H. E.; SUAREZ, J. J.; SUAREZ, S. A. 2020. Marketing en tiempos de crisis generado por la COVID-19. *Revista espacios* [en línea], pp. 201-205. Disponible en: <https://www.revistaespacios.com/a20v41n42/a20v41n42p17.pdf>

LAFURIE, M. C. 2003. Análisis comparativo de las herramientas estratégicas más conocidas en nuestro medio empresarial. *Pensamiento y gestión* [en línea], 15, pp. 111-157. Disponible en: <https://cmappublic2.ihmc.us/rid=1SWJY3XTX-144PHTM-3DWG/ANALISIS%20COMPARATIVO%20DE%20LAS%20HERRAMIENTAS%20ESTRATEGICAS.pdf>

MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, J. M. 2011. *Propuesta de clasificación para herramientas y técnicas de gestión empresarial* [en línea]. Proyecto Final de Carrera, pp. 70-118. Disponible en: http://bibing.us.es/proyectos/abreproy/30153/fichero/PFC_memoria%252F10_Anexo+-+Glosario+de+herramientas+de+gesti%C3%B3n+empresarial.pdf

MARTÍNEZ NAVAJAS, J. 2007. Contabilidad Analítica. *Escuela de organización industrial Savia* [en línea]. Disponible en: <https://www.eoi.es/es/savia/publicaciones/20196/contabilidad-analitica>

MATOS ELICES, M. 2020. Los avances en la digitalización por el Covid han venido para quedarse. *Cinco Días* [en línea]. Disponible en: <https://www.proquest.com/docview/2422264865?accountid=14497>

MOLINA DE PAREDES, O. R. 2013. Análisis y gestión estratégica de costos. Una estrategia para lograr la competitividad. Disponible en: <http://www.saber.ula.edu.ve/bitstream/handle/123456789/25066/articulo2.pdf?sequence=2&isAllowed=y>

MOLINA DE PAREDES, O. R. 2003. Nuevas técnicas de control y gestión de costos en búsqueda de la competitividad. *Actualidad Contable Faces*, vol. 6, no 6, p. 25-32. Disponible en: <https://www.redalyc.org/pdf/257/25700604.pdf>

ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DEL TRABAJO (OIT), 2020. A global survey of enterprises: Managing the business disruptions of COVID-19. *Organización Internacional del Trabajo* [en línea]. Disponible en: https://www.ilo.org/actemp/publications/WCMS_760306/lang--en/index.htm

ORTEGA, A. 2020. El virus de la desglobalización. *Elcano* [Blog]. Disponible en: <https://blog.realinstitutoelcano.org/el-virus-de-la-desglobalizacion/>

PALACIOS CRUZ, M. [et al]. 2020. COVID-19, una emergencia de salud pública mundial. *Revista Clínica Española* [en línea]. Disponible en: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0014256520300928?via%3Dihub#!>

PÉREZ GREGORIO, M. G. 2016. El entorno de la empresa. *Publicaciones didácticas* [En línea]. Disponible en: <https://core.ac.uk/download/pdf/235859218.pdf>

PORTER, M. 2004. *Cadena de valor*. México: Editorial CECSA.

RAMÍREZ, D. 1997. *Contabilidad Administrativa* [En línea]. 5ª edición. Editorial McGraw-Hill. Disponible en: https://www.academia.edu/24743934/LIBRO_Contabilidad_Admva_RAMIREZ_PADILLA_PDF

RODRÍGUEZ CASTELLANOS, A.; SAN MARTÍN ALBIZURI, N. 2020. Covid-19, globalización, complejidad e incertidumbre: algunas reflexiones sobre gestión empresarial en tiempos de crisis y más allá. *Revista GEON* [en línea] ,7(2), pp. 1-17. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7828568>

RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, D. 2020. Teletrabajo, acceso a Internet y apoyo a la digitalización en el contexto del Covid-19. *Documentos de FEDEA* [en línea]. Disponible en: <https://www.fedea.net/teletrabajo-acceso-a-internet-y-apoyo-a-la-digitalizacion-en-el-contexto-del-covid-19/>

RUIZ ARÉVALO, J. M. 2020. Coronavirus: Efectos del cisne negro en el orden mundial. *Global strategy reports* [en línea]. Disponible en: <https://global-strategy.org/coronavirus-efectos-del-cisne-negro-en-el-orden-mundial/>

LA CONTABILIDAD DE COSTES EN TIEMPOS DE CRISIS: UN ANÁLISIS DE SU INSTRUMENTARIO
PARA LA REDUCCIÓN Y EL CONTROL DE COSTES

SAÁ MUÑOZ, N. 2020. Coronavirus y cisnes negros. *UCSC* [Blog]. Disponible en: <https://www.ucsc.cl/blogs-academicos/coronavirus-y-cisnes-negros/>

SANTOS JAÉN, J. M.; TORNEL MARÍN M.T.; GRACÍA ORTIZ M.D. 2020. Repercusiones sobre las empresas de sus actuaciones socialmente responsables ante la pandemia generada por el COVID-19. *Revista La razón histórica* [en línea], 46, pp. 1-11. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7369900>

SEGARRA, E. 2020. De pronto, comprendimos lo que significaba un Cisne Negro. *Harvard Deusto business review* [en línea], 301, pp. 34-42. Disponible en: <https://www.harvard-deusto.com/de-pronto-comprendimos-lo-que-significaba-un-cisne-negro>

SEGURA BONILLA, O. 2020. *Economía y COVID-19* [en línea]. Disponible en: <https://repositorio.una.ac.cr/handle/11056/17335>

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. 1995. *Gerencia estratégica de costos: la nueva herramienta para desarrollar una ventaja competitiva*.

VARGAS SANTILLÁN, M. A. 2020. La contabilidad de gestión analítica en tiempos de crisis. *Opuntia Brava* [en línea], 12 (3), p. 72-78. Disponible en: <http://opuntiabrava.ult.edu.cu/index.php/opuntiabrava/article/view/1050>