



**UNCUYO**  
UNIVERSIDAD  
NACIONAL DE CUYO

**FCE**  
FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONÓMICAS

# APLICACIÓN DE HERRAMIENTAS DE GESTIÓN DE COSTOS EN LAS PYMES MENDOCINAS

Trabajo de investigación

POR

María Virginia Caligiore Gei  
Ailín del Valle Cimador  
Néstor Federico Moretta Setay

DIRECTOR:

Prof. Alejandro Munafó

# Índice

<b>Introducción</b>	<b>1</b>
<b>Capítulo I</b>	
<b>Técnicas de gestión de costos: marco teórico</b>	<b>5</b>
<hr/>	
<b>A. INTRODUCCIÓN</b>	<b>5</b>
<b>B. COSTO POR OBJETIVO</b>	<b>5</b>
1. Los precios lideran los costos	6
2. Enfoque dirigido a los clientes	6
3. Enfoque en el diseño	6
4. Análisis cruzado de tareas con equipos interdisciplinarios	7
5. Orientación hacia la vida útil del producto	7
6. Cadena de valor	7
<b>C. REDUCCIÓN DE COSTOS</b>	<b>7</b>
<b>D. KAIZEN - MEJORA CONTINUA</b>	<b>8</b>
<b>E. JUSTO A TIEMPO (JIT)</b>	<b>10</b>
1. Beneficios del JIT	11
2. Ámbito de aplicación del JIT	12
3. Compras JIT versus mantenimiento de inventarios	12
<b>F. GESTIÓN BASADA EN ACTIVIDADES</b>	<b>13</b>
1. Costo basado en actividades	14
2. Aspectos del ABC	15
3. Elección de los generadores de costos	16
4. Clasificación de las actividades	16
5. Las actividades y la toma de decisiones	18
6. Proceso de asignación del costo	18
a) Primera etapa	18
b) Segunda etapa	19
c) Tercera etapa	19
<b>G. GESTIÓN DE LOS COSTOS DE LA CALIDAD</b>	<b>19</b>
1. Definición de la calidad	20
2. Definición de costos de calidad	20
3. Administración de los costos de la calidad	21
4. La medición de los costos de la calidad	22
5. Información de costos de calidad	22
<b>H. GERENCIAMIENTO ESTRATÉGICO DE COSTOS</b>	<b>22</b>
1. Análisis de cadena de valor	23
a) Controlando las causales de costo mejor que los competidores	24
b) Reconfigurando la cadena de valor	24
2. Análisis de posicionamiento estratégico	25
a) Cantidad de competidores en el sector industrial	26
b) Competidores potenciales - amenaza de nuevos competidores	27
c) Presión de productos sustitutos - amenaza de nuevos productos	27

d) Poder negociador de los compradores	27
e) Poder de negociación de los proveedores	28
3. Análisis de causales de costos	28
<b>I. CUADRO DE MANDO INTEGRAL</b>	<b>30</b>
1. Características	31
2. Aportaciones	32
3. Consideraciones previas a la elaboración del CMI	32
a) Utilidad	32
b) Departamento de la empresa por el cual se empieza	32
c) Momento para llevarlo a cabo	33
d) Lugar por donde comenzar su desarrollo	33
e) Responsables de su elaboración	33
f) Tipo de empresas a las cuales se aplica	33
<b>J. TEORÍA GENERAL DEL COSTO. MODELO DE COSTEO COMPLETO RESULTANTE</b>	<b>35</b>
<b>K. ANÁLISIS MARGINAL</b>	<b>36</b>
<b>Capítulo II</b>	
<b>Análisis de las encuestas</b>	<b>38</b>
<hr/>	
<b>A. CONCEPTO DE PYME</b>	<b>38</b>
<b>B. DETERMINACIÓN DE LA MUESTRA</b>	<b>38</b>
<b>C. RESULTADOS DE LA ENCUESTA</b>	<b>40</b>
1. Análisis de la información	42
2. Relación antigüedad-aplicación	45
<b>Conclusión</b>	<b>47</b>
<b>Bibliografía</b>	<b>49</b>
<hr/>	

## Introducción

Toda empresa es creada con el objetivo de maximizar su rentabilidad, para esto tiene dos alternativas: aumentar sus ventas, ya sea mejorando el precio o incrementado el volumen para recuperar gastos de estructura, u optimizar sus costos.

Las ventas están dadas por variables no controlables, ajenas a la empresa. Esto es así porque el precio final de un producto o servicio se encuentra determinado por el mercado, es decir, el precio estará dado por lo que los consumidores estén dispuestos a pagar para obtener un producto o servicio con determinadas características.

Por el contrario, la optimización de costos está vinculada a un proceso interno y las variables son más controlables.

Como se puede observar, el escenario de mejorar las ventas no es el más alentador. Por eso, la tendencia actual es la optimización de costos. Muchas empresas logran bajar sus costos, a través de la mejora continua de los procesos; de la aplicación de un análisis de costos sobre las actividades de la empresa; de la gestión de calidad que como expresa Juran (1990) "La mayoría de las empresas no tienen conciencia de los costos reales provocados por hacer mal las cosas y luego hacer todo una vez más"; y de las alianzas estratégicas entre clientes y proveedores.

La aplicación de los costos ha ido evolucionando en el tiempo, principalmente por los cambios constantes de la nueva economía. Tiempo atrás, entre los objetivos de conocer los costos, estaba la fijación del precio de venta, pero, como se ha dicho anteriormente, el precio lo fija el mercado. Antes, la idea de costos se asociaba exclusivamente con los procesos productivos. Hoy el análisis es mucho más amplio y completo, se analiza no sólo el circuito interno de conformación de costos, sino los agentes externos relacionados al producto / servicio, es decir, desde la adquisición de las materias primas básicas, pasando

por proveedores hasta que el producto final es entregado a los consumidores, e incluso en algunos casos se incorporan los seguimientos de posventas.

La gestión de costos es materia de interés creciente por la necesidad que tienen las empresas de mejorar su competitividad. Continuamente se debe decidir entre capacidad ociosa o introducción en nuevos mercados, tercerizar u optimizar los recursos propios, invertir en tecnología o comprar productos terminados o semielaborados, importar o comprar en el mercado local, entre otros. No hay duda que conocer el costo de los productos / servicios es fundamental para la toma de estas decisiones.

Por otro lado, la gestión de costos es mucho más abarcativa que el cálculo de costos, incorpora conceptos de estrategia, administración y marketing.

La utilidad del análisis de las herramientas de gestión de costos se halla en la necesidad que tienen hoy las organizaciones con fin de lucro de lograr beneficios cada vez mayores. Lo que en términos más técnicos lleva a considerar un índice de rentabilidad sustentable en el tiempo. Para lograr gestionar los costos, es decir lograr una estrategia competitiva sostenible en el tiempo, toda la organización deberá involucrarse en un proceso de mejora continua.

La problemática actual se ve reflejada en que la mayoría de los empresarios, principalmente de pequeñas empresas, definen sus precios de venta a partir de los precios de sus competidores, sin saber si ellos alcanzan a cubrir los costos de sus empresas, y en muchos casos desconociendo los mismos. La consecuencia inmediata derivada de esta situación es que los negocios dejan de ser competitivos y no prosperan.

No se debe confundir la reducción de costos con la eliminación de los mismos. Mientras la primera se logra realizando un análisis y una verdadera gestión, la eliminación disminuye costos sin ningún tipo de análisis, causando una caída de ingresos, provocando pérdidas de mercados y negocios rentables.

Nuestra hipótesis de investigación es que la mayoría de las PyMES mendocinas no adoptan técnicas de costeo, siendo la causal principal el costo que implica la aplicación de dichas herramientas, sumado a esto la dificultad de llevarlas a la práctica.

El objetivo del presente trabajo es analizar la situación actual de las pequeñas y medianas empresas mendocinas respecto a la aplicación de las

distintas herramientas de gestión de costos. Dicho análisis comenzó con un relevamiento detallado de las herramientas de gestión más difundidas, investigando las características más sobresalientes.

Posteriormente se analizó el grado de conocimiento y aplicación, para lo cual se hizo uso del método de encuesta. La misma se realizó a 20 PyMES mendocinas de diversos rubros y fue contestada vía Internet. Si bien fue anónima, se obtuvieron datos referidos a la naturaleza jurídica del ente, antigüedad en el mercado, rubro de la actividad y composición del capital. Las preguntas apuntaron principalmente a los siguientes aspectos básicos: ¿la empresa cuenta con un Sistema de Contabilidad de Costos que le provea información sobre los mismos?, ¿conoce o utiliza herramientas de gestión de costos que permitan administrarlos y tomar decisiones?, ¿cuáles son las causas de la no aplicación de estas técnicas?

De la investigación realizada concluimos que la mayoría de las PyMES no cuenta con un sistema formal de contabilidad de costo, incluso muchas de ellas tampoco han implementado un sistema extracontable.

Si bien existe un alto grado de conocimiento de las herramientas de gestión de costos son pocas las PyMES que han desarrollado al menos una, indicando los encuestados como causa principal de esta situación la falta de tiempo y recursos.

Como resultado de este contexto, encontramos en nuestro medio PyMES en donde la información que manejan sus directivos es incompleta e inexacta. Esto afecta gravemente a la gestión de las mismas, dado que partiendo de información escasa y poco confiable, se toman decisiones incorrectas, lo cual obstaculiza seriamente sus posibilidades de desarrollar ventajas competitivas que las hagan sustentables en el tiempo.

Frente a este panorama, planteamos cuál debe ser la actitud del profesional en ciencias económicas: en primer lugar, será necesario generar las bases para lograr llevar a la práctica las herramientas de gestión de costos; esto implica concientizar a los empresarios acerca de dos puntos fundamentales: por un lado, la necesidad imperiosa de contar con información sobre costos útil y fiable en base a la cual tomar sus decisiones; y por el otro, los beneficios que al respecto pueden obtenerse mediante el desarrollo e implementación de la/s técnica/s de gestión que mejor se adapte/n a su organización y en mayor grado satisfaga/n sus requerimientos de información.

Finalmente, es de importancia destacar que el profesional deberá asumir un compromiso ético con la problemática, dirigiendo sus esfuerzos a brindar a las PyMES que soliciten sus servicios una prestación a medida de sus necesidades y características particulares, asesorando a su cliente sin limitarse meramente a la aplicación de una metodología rígida y estandarizada, sino utilizando su criterio, de tal manera que su trabajo contenga valor agregado para la empresa.

## Capítulo I

### **TÉCNICAS DE GESTIÓN DE COSTOS: MARCO TEÓRICO**

#### **A. Introducción**

A continuación se exponen las principales características de cada una de las herramientas sobre las cuales versará nuestra investigación. Ellas son: costo por objetivo, reducción de costos, kaizen – mejora continua, justo a tiempo (JIT), gestión basada en actividades (ABC), gestión de los costos de la calidad, gerenciamiento estratégico de costos (GEC), cuadro de mando integral (CMI), teoría general del costo y análisis marginal.

#### **B. Costo por objetivo**

El costo objetivo es un método para determinar el costo de un producto o servicio con base en el precio (precio objetivo) que los clientes están dispuestos a pagar. El departamento de manufactura determina qué características y qué precios son más aceptables para los consumidores de un producto. Más adelante es trabajo de los ingenieros de la empresa diseñar y desarrollar el producto de modo tal que el costo y la utilidad puedan quedar cubiertos por ese precio (Hansen y Mowen, 2007).

Es decir, esta herramienta se basa en la búsqueda del precio en el mercado para que, detrayendo del mismo el margen de rentabilidad esperado, se pueda determinar el costo al que se debe llegar (costo como objetivo).

Un costo por objetivos (Target Costing) es la suma de costos que serán incurridos por un producto que permita obtener la utilidad requerida para ese producto. Es un sistema de planificación de utilidades y administración de costos



que tenderá a centrar dicho proceso en el cliente potencial. En este sistema es necesario que la estrategia de la administración de los costos comience en las etapas iniciales de desarrollo de un producto, y se aplique durante su ciclo de vida y a lo largo de toda la cadena de valor.

De la definición antes mencionada surgen seis conceptos fundamentales para el Costo por Objetivos.

### **1. Los precios lideran los costos**

Un sistema de costos por objetivos determina objetivos de costos por medio de sustraer al precio competitivo del mercado el margen de utilidad requerido.

Los precios son determinados por las características del mercado, y el margen de utilidad requerido surgirá tanto de las necesidades de la empresa como de su industria.

### **2. Enfoque dirigido a los clientes**

Es esencial que la empresa conozca cuáles son los requerimientos de los clientes en cuanto a calidad, costo y tiempo, ya que son imprescindibles para los análisis que realiza la empresa y para conocer qué está haciendo la competencia.

### **3. Enfoque en el diseño**

Debemos considerar que el diseño de los productos tiene una importancia vital para la administración de costos. El tiempo invertido en la etapa de diseño será el que generará la disminución de costos, puesto que permitirá reducir gastos y consumos de recursos que, al analizarse y evaluarse en el inicio, evitarán más adelante que deban realizarse ajustes en el proceso productivo y, consiguientemente, evitarán cambios y consumo de recursos y, por ende, llevarán a un menor costo final.

La principal ventaja del costo por objetivos es que permite detectar y administrar los costos desde antes que los mismos sean incurridos y no después. Esto sucede así por cuanto los costos son comprometidos en la etapa del diseño, permitiendo la reducción de costos antes de iniciarse la producción.

#### **4. Análisis cruzado de tareas con equipos interdisciplinarios**

Para el análisis y evaluación de los productos, el costo por objetivos utiliza equipos interdisciplinarios compuestos por representantes de los diversos sectores de la empresa: ingeniería, investigación y desarrollo, producción, servicios, comercialización y costos. También incluirán, de ser necesario, a los proveedores, clientes potenciales, vendedores, distribuidores y recicladores.

Los análisis interdisciplinarios permiten ahorrar tiempos a través de la disminución de los estudios de diseño y, de ser necesario, la detección de insumos sustitutivos que permitan evitar problemas futuros de producción.

Todos estos análisis permitirán incrementar la calidad del producto y la velocidad de respuesta de la empresa a los requerimientos del mercado en cuanto a plazos de entrega.

#### **5. Orientación hacia la vida útil del producto**

El costo por objetivos considera todos los costos de un producto a través de la vida del mismo, tales como, costo de diseño, de compra, operativos, de mantenimiento y reparaciones y de disposición final del producto.

#### **6. Cadena de valor**

El costo por objetivos incluye a todos los integrantes que forman parte de la cadena de valor, tales como proveedores, vendedores, distribuidores, etc.

### **C. Reducción de costos**

La reducción de costos puede definirse como una actividad continua y organizada de reducción que pone en juego todas las funciones clave de la empresa y, por consiguiente, a todos los responsables. Además contiene los elementos de planificación, puesta en marcha y de medida de dicha actividad.

La finalidad del programa de reducción de costos es:

- Aumentar la satisfacción de los clientes, la moral de los empleados y el beneficio potencial

- 
- Bajar los costos a través de la acción directiva
  - Identificar las ineficiencias
  - Eliminar la duplicación innecesaria de esfuerzos
  - Reducir operativamente los formularios y el papeleo administrativo, minimizando su costo
  - Reducir los tiempos perdidos de mano de obra, los desperdicios y desechos de materiales.

En este sentido, los programas de reducción de costos (o de gastos) se dirigen a esfuerzos específicos para reducirlos, mejorando los métodos, redistribuyendo el flujo de trabajo y simplificando los productos (Welsch, Hilton, Gondon y Rivera, 2005). Constituyen una tarea esencial de la dirección, la cual tiene que establecer las políticas y criterios convincentes para poder crear después en toda la organización una mentalidad de eficacia y eficiencia.

Esta actividad debe enfocarse en el sentido de optimizar la utilidad final como una tensión entre minimizar costos y aumentar ingresos y entre el corto y el medio plazo, dependiendo de los recursos disponibles.

Por otra parte, la reducción de costos está íntimamente relacionada con el control de costos. En un sentido general, el control de costos incluye la reducción de costos. En un sentido más concreto, el control de costos puede concebirse como los esfuerzos de la administración por alcanzar metas de un medio operacional en particular. La administración debe acometer el problema de los costos de varias maneras, como programas de reducción de costos, planificación de costos y atención constante a las decisiones generadoras de costos (Welsch, Hilton, Gondon y Rivera, 2005).

#### **D. Kaizen - Mejora continua**

Evans y William (2008) explican que "kaizen, palabra japonesa que significa mejora gradual y continua en forma ordenada, es una filosofía que comprende todas las actividades de negocios y a todos los integrantes de una organización. En la filosofía kaizen, la mejora en todas las áreas del negocio (costo, cumplimiento de los programas de entrega, seguridad de los empleados y

desarrollo de sus habilidades, relaciones con los proveedores, desarrollo de nuevos productos o productividad) sirve para aumentar la calidad de la empresa. Por tanto, cualquier actividad centrada hacia la mejora cae dentro del paraguas de kaizen".

Agregan estos autores que "para que un programa kaizen tenga éxito, se requieren tres cosas: prácticas operativas, involucramiento total y entrenamiento. En primer lugar, las prácticas operativas exponen nuevas oportunidades de mejorar permiten descubrir el desperdicio y la ineficiencia, así como la mala calidad. En segundo lugar, en la filosofía kaizen todos los empleados buscan la mejora. Los directivos, por ejemplo, ven la mejora como un componente inherente de la estrategia competitiva y apoyan las actividades de mejora distribuyendo los recursos con eficiencia y ofreciendo estructuras de reconocimientos que dan lugar a la mejora. La gerencia media puede implementar los objetivos de los directivos mediante el establecimiento, actualización y mantenimiento de estándares operativos que reflejen estas metas, mejorando la cooperación entre los departamentos y logrando que los empleados tomen conciencia de su responsabilidad con la mejora y desarrollo de sus habilidades para solucionar problemas a través de la capacitación y el entrenamiento. Los supervisores pueden prestar mayor atención a la mejora y menos a la "supervisión", lo que a su vez facilita la comunicación y ofrece una mejor guía para los trabajadores. Por último, los empleados pueden participar en la mejora a través de sistemas de sugerencias y actividades de grupos pequeños, programas de autodesarrollo que enseñan técnicas prácticas de solución de problemas y mayores habilidades para el desempeño laboral. Todas estas mejoras requieren de una capacitación significativa, tanto en la filosofía como en las herramientas y técnicas".

Como los crecimientos en kaizen son graduales, podemos decir que es necesario mejorar los estándares o performance de la organización hasta determinados niveles, en los que la mejora continua tendría algunas limitantes, y a partir de allí, provocar los saltos a otro peldaño, ya sea con incorporación de nueva tecnología o nuevos procesos.

Siguiendo las ideas centrales planteadas por Kaplan y Cooper (1998), podemos asegurar que estos sistemas poseen las siguientes características:

- Siempre se tiende a la reducción de costos
- El sistema no se contenta con lograr los estándares, sino que debe superarlos
- Estamos en presencia de estándares modificados y revisados permanentemente tanto en las mejoras provocadas en los costos reales como en las acciones correctivas planteadas para los costos futuros.

Otro aspecto distintivo y fundamental de la filosofía Kaizen es que los gerentes están orientados al proceso y no al resultado, es decir, recorren todo el camino entre proceso y resultados, o medios y fines. En otras palabras, el gerente o administrador está orientado a las personas que, en definitiva, son el motor de la organización.

Kaizen, sin embargo, requiere de un significativo cambio cultural de cada uno en la organización, desde los altos ejecutivos hasta los empleados en la línea del frente. En muchas organizaciones, esto es difícil de lograr (Evans y William, 2008).

## **E. Justo a tiempo (JIT)**

En la obra de Muñoz Negron (2009), se indica que "el objetivo fundamental de la filosofía de producción justo a tiempo es el de lograr un flujo continuo del proceso de producción, desde la recepción de materiales hasta la venta final; esto equivale a asegurar que los inventarios de materia prima, de productos en proceso y terminados, se reduzcan al mínimo o, dicho de otra forma, que se produzca el número adecuado en el momento requerido (justo a tiempo)".

En otras palabras, cada operación produce sólo lo necesario para satisfacer la demanda de la operación siguiente. Ninguna producción tiene lugar hasta que una señal del proceso siguiente indica la necesidad de producir. Los componentes y materiales llegan justo a tiempo de ser utilizados en la producción.

Bajo esta filosofía, se diferencia el tiempo de valor agregado, que es igual al tiempo de proceso (el tiempo durante el cual el trabajo se efectúa sobre los materiales y componentes) del tiempo que no añade valor, que representa el tiempo de preparación de maquinarias, el tiempo que el producto aguarda a ser

transportado o inspeccionado o se encuentra a la espera de continuar el procesamiento.

Con el enfoque JIT no se optimiza el tamaño de los lotes; por el contrario, se minimizan tratando de reducir los tiempos de preparación a cero. En JIT los inventarios se ven como una forma de desperdicio, como causas de retrasos y una señal de las ineficiencias de producción. .

Un factor que conduce a inventarios más altos es la necesidad de proteger la producción de la escasa calidad o de la producción y aprovisionamiento inciertos. Sin embargo, una vez que una empresa adopta un Programa de Calidad Total no necesita mantener inventarios para protegerse contra las insuficiencias mencionadas, ya que cualquier problema se puede detectar antes de que se complete el pequeño lote de producción.

En lo que respecta a los suministradores, la selección de los mismos se encuentra influenciada más por la capacidad de los suministradores para facilitar materiales y componentes libres de defectos y en los momentos oportunos que por las concesiones de precios a corto plazo.

## **1. Beneficios del JIT**

- Inversiones mucho más bajas requeridas para mantener el inventario, ya que el mismo se reduce a niveles insignificantes. De hecho, la rotación de inventarios puede incrementarse notablemente una vez que se resuelven los problemas de producción que se hacen más visibles, precisamente, cuando se reducen los inventarios.
- Ahorros de grandes espacios.
- Células de producción y trabajo interdisciplinario: Las «células de producción» contienen máquinas que se agrupan. Las máquinas se disponen de forma que pueden utilizarse para desarrollar una variedad de operaciones secuenciales. Cada célula es instalada para producir un producto particular- o familia de productos. Los productos se desplazan desde una máquina a otra desde el comienzo hasta el final. Los trabajadores se asignan a las células y se entrenan para operar todas las máquinas dentro de ellas. De esta forma, el trabajo en un entorno JIT es interdisciplinario, no especializado.

- **Gestión de Calidad Total:** JIT no puede implementarse sin un compromiso con la Gestión de Calidad Total. Ello es esencialmente una cuestión clave para la calidad perfecta: la lucha por un proceso productivo libre de defectos.
- **Descentralización de servicios:** JIT requiere de un fácil y rápido acceso a los servicios de apoyo, lo cual significa que los departamentos de servicios centralizados deben ser descentralizados, y su personal asignado a trabajar directamente para apoyar la producción.

Cuando una empresa intenta reducir inventarios emergen muchos problemas: problemas de calidad, cuellos de botella, problemas de coordinación, suministradores no confiables, entre otros. Sin la disciplina para implementar la metodología JIT, estos problemas continúan sin resolverse. La racionalización del proceso de producción, la eliminación de desperdicios y el conocimiento más visible de los problemas de producción conducen a grandes reducciones en pérdidas de material y a una gran mejora de la productividad global.

## **2. Ámbito de aplicación del JIT**

Generalmente se ha contemplado la filosofía JIT como la técnica más eficaz para la gestión de inventarios.

JIT es un procedimiento para ayudar a las empresas a gestionar y reducir sus tiempos totales de proceso. Este punto de vista faculta a JIT para ser aplicado a través de la organización, tanto en empresas industriales como de servicios.

## **3. Compras JIT versus mantenimiento de inventarios**

Tradicionalmente, los inventarios de materiales y componentes se mantienen para que una empresa pueda tomar ventaja de los descuentos de cantidad y tomar precauciones ante futuros incrementos de precios de las compras. JIT consigue el mismo objetivo sin mantener inventarios. La solución JIT es negociar contratos a largo plazo con unos pocos suministradores locales seleccionados que se encuentren lo más cercanos posible a las instalaciones de producción.

Los proveedores no se seleccionan en base al precio solamente. El rendimiento (la calidad del componente y la capacidad de ser entregado cuando se lo necesite), así como el compromiso a largo plazo, son de vital consideración.

Al reducir el número de proveedores y trabajar estrechamente con los que permanecen, se mejora la calidad del material y ello provoca que se puedan evitar o reducir algunos costos relacionados con la calidad. Por ejemplo, desaparece la necesidad de inspeccionar el material a la entrada y disminuye la necesidad de volver a hacer el trabajo, lo que supone una mejora en la eficiencia.

## **F. Gestión basada en actividades**

Esta nueva herramienta de gestión ha nacido como consecuencia de nuevas realidades en el plano económico mundial, entre las que corresponde destacar:

- La mayor competitividad de los mercados
- Mayores gastos de investigación y desarrollo: debido a la aguda puja por la obtención, mantenimiento y descubrimiento de nuevos mercados o "nichos" de demanda
- Corta vida de los productos
- Incremento de los costos indirectos

Habiendo alcanzado los costos indirectos una preponderancia significativa y debiendo los mismos absorberse en periodos menores de tiempo (por la menor vida de los productos frente a una aguda competencia que no permite ajustes por vía de los precios), la única posibilidad es la disminución de costos, que no puede afectar la calidad de los productos, de tal forma que la solución pasa por revisar lo que se está haciendo para verificar su corrección y aún en este caso insistir en su mejor aprovechamiento.

Este gerenciamiento incluye el análisis de impulsores, de actividades y evaluación del desempeño.



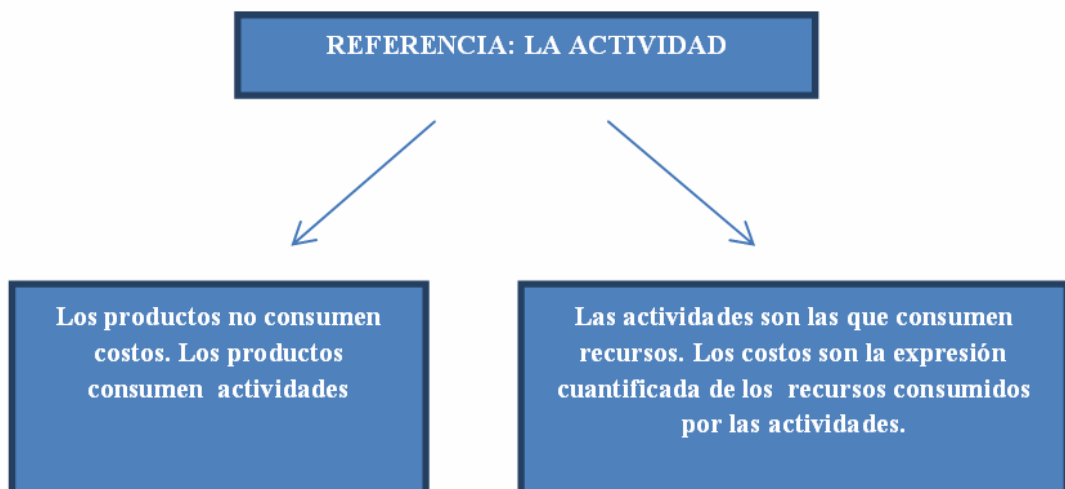
Un aspecto distintivo es que en el sistema de información operacional de Activity Based Management (ABM) son importantes tanto las medidas de desempeño financieras como las no financieras.

### 1. Costo basado en actividades

Tal como se ha dicho anteriormente y siguiendo a Hansen y Mowen (2007), los sistemas de costos basados en actividades han evolucionado en respuesta a los cambios significativos en el ambiente de negocios competitivos, enfrentado tanto por las empresas de servicio como por las de manufactura. El objetivo general de un sistema de administración de costos basado en actividades es mejorar la calidad, el contenido, la relevancia y la oportunidad de la información de costos.

El método ABC (activity based costing) plantea que no son los productos ni los servicios los que consumen costos, sino las actividades. Basado en este principio, este sistema profundiza el análisis de las actividades, la utilidad de las mismas y, sobre todo, sus costos. Lo más sobresaliente es que el método ABC se centra más en el hecho de erradicar los costos innecesarios que en limitarse sólo a distribuir los mismos.

*Gráfico 1*  
*Ideas fundamentales del ABC*



---

## 2. Aspectos del ABC

1. La gestión de costos se deberá centrar, principalmente, en las actividades que los originan. La gestión óptima de las actividades producirá la reducción de los costos que de ellas se derivan.
2. El establecimiento de una relación causa / efecto entre los factores, las actividades y los productos. De ello se deriva que a mayor consumo de actividades corresponde la imputación de mayores costos, y viceversa.
3. Mayor objetividad en la asignación de los costos. Si se conoce el costo de cada actividad, la imputación al producto o servicio será en función de las actividades que haya producido o consumido.

Los conceptos que integran este método, son:

- **Actividad.** Puede definirse como la acción o conjunto de acciones y tareas que tienen como objetivo la aplicación de un agregado de valor a un objeto, es decir, incrementar el valor de un producto o servicio. En el plano del ABC no se concibe ninguna acción que no tenga, aunque sea como intento, el objetivo de generar valor, de lo contrario es inocuo, o peor aún, es negativa. Los costos son consecuencia de la realización de determinadas actividades que, a su vez, son consecuencia de la obtención de productos o servicios que produce y comercializa la empresa. Lo importante es llegar a determinar cuáles son las causas que motivan la aparición de los costos, para poder suprimir los costos vinculados a actividades estériles.
- **Inductores o generadores de costos.** Los inductores o generadores de costos son los que establecen la vinculación entre los factores, las actividades y los productos o servicios. Los inductores que vinculan a los factores de costo con las actividades se denominan cost-senders. Por otra parte, el inductor de costo denominado cost – drivers es el que relaciona a una actividad con los productos o servicios elaborados.

*Gráfico 2  
Vinculaciones*



### 3. Elección de los generadores de costos

Tres son los requisitos fundamentales para que la elección de los generadores de costo sea rigurosa:

- Que sean fáciles de observar y medir
- Que sean representativos de las funciones habituales que realiza la empresa.
- Que puedan poner de manifiesto la relación de causalidad existente entre los costos, las actividades y los productos o servicios.

### 4. Clasificación de las actividades

Desde la técnica del ABC se plantean distintas categorizaciones de actividades, cuyo conocimiento es necesario para su detección y para la construcción de las vinculaciones entre las mismas, los factores que consumen y los productos que se generan.

1. En función a la creación y/ o agregado de valor, existen actividades con valor agregado y actividades sin valor agregado, según su realización aumenta o no el interés del cliente hacia el producto o servicio.
2. En función al objetivo en la ejecución de las actividades, éstas pueden ser principales o secundarias. Las actividades principales o primarias integran sustancialmente el objetivo de la organización, y no dan lugar a plantear la eliminación del control directo por parte de la empresa. En cambio, las actividades secundarias son aquellas que en sentido general apoyan a la ejecución de las actividades principales. Puede ser que estas actividades no generen valor agregado desde el punto de vista del cliente consumidor, pero pueden generar valor desde el punto de vista de los clientes internos de la organización. Como ejemplo de este tipo de actividades sería el caso de la vigilancia nocturna en la empresa.

3. En función a la gestión de las actividades, existen dos tipos de actividades, las indispensables y las discrecionales. Las actividades indispensables son acciones esenciales para la organización, con un alto contenido de valor agregado al objetivo de la empresa. Las actividades discrecionales son acciones de poco o nulo valor agregado.
4. En función a la jerarquización de las actividades como nudos decisorios del proceso de acumulación de costos, se pueden observar las macroactividades y las microactividades. Éstas están relacionadas con las funciones y los procesos. Conceptualmente cada función es un agregado de procesos que están relacionados con un propósito común. Los procesos son macroactividades que se desarrollan en las funciones. Son una red ordenada de actividades que operan bajo una cadena de procedimientos para lograr un objetivo específico. En cambio, las microactividades se relacionan con las operaciones y las tareas. Las operaciones son las acciones que se desarrollan dentro de los procesos. Las tareas son los trabajos de menor rango jerárquico que se realizan dentro de las operaciones.
5. En función a los niveles de causalidad de las actividades, las mismas se clasifican a nivel unitario, de línea ó artículo, de lote ó de apoyo. Las actividades a nivel unitario vinculan su accionar y los costos acumulados en ellas con las unidades de productos o servicios específicos. Estas actividades tienen vinculación directa y unívoca con cada unidad de los productos o servicios, y por lo tanto el inductor será también unitario y coincidirá con la unidad del producto o servicio. Las actividades a nivel de línea, producto ó artículo vinculan su accionar y sus costos a las líneas de productos o servicios existentes en la organización.

Las actividades a nivel de lote vinculan su accionar y sus costos con determinados lotes. Se entiende por lote a las órdenes de producción, las ordenes de compra, los lotes de venta.

Las actividades de apoyo son actividades de soporte de los procesos productivos. De alguna forma sostienen a las actividades de otros niveles.

## 5. Las actividades y la toma de decisiones

El análisis de las actividades permite establecer tres tipos de decisiones posibles:

- La simplificación de una actividad: implica tratar que lo que se realiza en cada actividad pueda ser reducido lo máximo posible.
- La reducción del costo: es decir, intentar reducir al máximo los costos vinculados a las actividades específicas de los productos como mantenimiento del producto, servicio de posventa, impresión de catálogos, etc.
- La eliminación de una actividad: fundamentalmente de aquellas que no generan valor agregado, aunque también puede aplicarse a aquellas actividades secundarias que, aun cuando generan un valor agregado, se ha decidido subcontratar al ser su costo de adquisición menor que el de su "ejecución".

## 6. Proceso de asignación del costo

El proceso de asignación de los costos se divide en tres etapas claramente identificables.

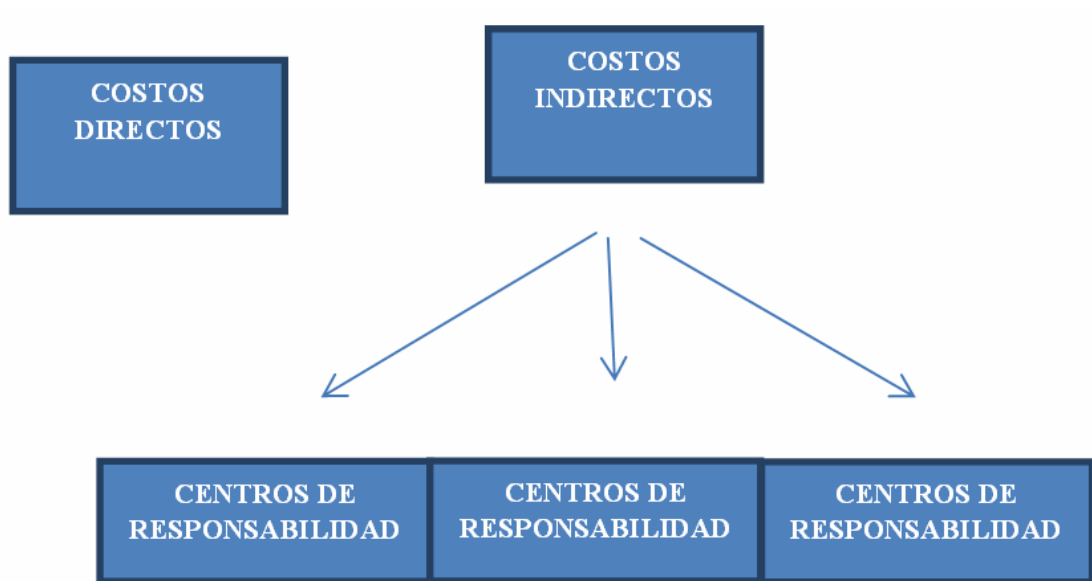
### a) Primera etapa

En la primera etapa se consideran los costos directos de los productos y los costos indirectos.

- Imputación de los costos directos. Los costos directos (como por ejemplo las materias primas) por su propia naturaleza, no deben plantear ningún problema para su imputación, ya que se asignan directamente al producto.
- Imputación de los costos indirectos. En esta primera etapa lo que se realiza es localizar, separar y clasificar los costos indirectos del producto.

Una vez clasificados los mismos, se imputan al centro donde se realiza la actividad a la que con posterioridad se deberá a su vez asignar.

Gráfico 3



## b) Segunda etapa

En una segunda etapa se reagruparán las actividades.

## c) Tercera etapa

En la tercera etapa se procede a la asignación de las actividades en función del consumo de actividades que hayan generado los productos o servicios

Se determina el costo de los productos en función al generador de costos seleccionado.

Gráfico 4



## G. Gestión de los costos de la calidad

En las últimas dos décadas las empresas pusieron mayor atención a la calidad como resultado de las fuerzas competitivas. Los clientes demandan productos de una calidad superior. Para muchas empresas la clave de la supervivencia podría ser el mejoramiento de la calidad.

---

Destacar la calidad incrementa las utilidades de dos formas:

1. Al crecer la demanda de los clientes
2. Al disminuir los costos de suministro de bienes y servicios

### **1. Definición de la calidad**

Noussan Lettry (2006) citando a Hansen y Mowen señala que “desde el punto de vista operacional, un producto o servicio de calidad es el que satisface o supera las expectativas del cliente. La calidad es la satisfacción del cliente. Las expectativas del cliente se pueden describir mediante atributos de calidad, o lo que se conoce como dimensiones de la calidad. Por tanto, un producto o servicio de calidad es el que satisface o supera las expectativas del cliente sobre las ocho dimensiones siguientes:

1. Desempeño. Se refiere a qué tan consistente es un producto y qué tan bien funciona.
2. Estética. Tiene que ver con la apariencia de instalaciones, equipo, personal y materiales de comunicación asociados con los servicios.
3. Utilidad. Mide la facilidad de mantener o reparar el producto.
4. Características (calidad de diseño). Se refieren a los rasgos de un producto que hace que se diferencie funcionalmente de productos similares.
5. Confiabilidad. Es la probabilidad de que el producto o el servicio realicen su función preestablecida durante un tiempo específico.
6. Durabilidad. Se define como el tiempo que funciona un producto.
7. Calidad de conformidad. Es una medida de cómo un producto cumple con sus especificaciones.
8. Capacidad de uso. Es la conveniencia del producto para llevar a cabo sus funciones anunciadas”.

### **2. Definición de costos de calidad**

Las actividades relacionadas con la calidad son las que se llevan a cabo debido a que existe o podría existir mala calidad. Los costos de realizar estas actividades se conocen como costos de calidad.

---

Estos costos están asociados con dos subcategorías de actividades relacionadas con la calidad:

1. Las actividades de control: son las que efectúa una organización para prevenir o detectar la mala calidad (podría haber mala calidad). Se realizan como medida de prevención y después se implantan actividades de evaluación. Los costos de control son los que generan las actividades de control.
2. Las actividades de falla: son ejecutadas por una organización o por sus clientes en respuesta a la mala calidad (aquí existe la mala calidad). Si ocurre antes de entregar a un cliente un producto malo (no adaptable, no fiable, no durable, etc.), las actividades se clasifican como de falla interna; de otro modo, se clasifican como de falla externa. Los costos de fracaso o falla son aquellos en los que incurre una organización debido a que se llevan a cabo actividades de falla.

Heizer y Render (2004) indican que hay cuatro grandes categorías de costos que se asocian con la calidad. Los denominados costos de la calidad son:

- Costos de prevención: costos asociados a la reducción de partes o servicios defectuosos potenciales (ejemplo, capacitación, programas de mejora de la calidad).
- Costos de evaluación: costos relacionados con la evaluación de los productos, procesos, partes y servicios (ejemplo, pruebas, laboratorios, inspectores).
- Falla interna: costos que resultan al producir partes o servicios defectuosos antes de la entrega al cliente (ejemplo, retrabajo, desperdicio, tiempos de descomposturas).
- Costos externos: costos que ocurren después de la entrega de partes o servicios defectuosos (ejemplo, retrabajo, bienes devueltos, responsabilidades, pérdida de buena voluntad o imagen, costos para la sociedad).

### **3. Administración de los costos de la calidad**

Los costos de calidad pueden ser sustanciales y una fuente de ahorros importante. De lo expuesto se deriva la importancia de administrarlos.

La estrategia para reducir los costos de calidad es:



1. Enfrentar de manera directa los costos de falla en un intento por reducirlos a cero
2. Invertir en las actividades de prevención correctas para lograr la mejora
3. Reducir los costos de evaluación según los resultados alcanzados
4. Evaluar en forma continua y redirigir los costos de prevención para acrecentar la mejora

#### **4. La medición de los costos de la calidad**

Los costos de calidad se pueden clasificar también como observables u ocultos:

- Costos de calidad observables: son los que se obtienen de los registros contables de una organización.
- Costos de calidad ocultos: son costos de oportunidad que resultan de la mala calidad. Los costos de oportunidad por lo general no se reconocen en los registros contables. Los costos ocultos caen en la categoría de falla externa.

#### **5. Información de costos de calidad**

Un sistema de informes de costos de calidad es esencial si una organización opta por mejoramiento y control de los costos de calidad.

### **H. Gerenciamiento estratégico de costos**

Es un sistema de gestión que busca desarrollar una ventaja competitiva mediante un manejo especializado de los costos; éstos se convierten en una herramienta básica para lograr la eficiencia. Gerencia estratégica de costos significa administrar la información que ofrecen los distintos sistemas de costos para que una empresa cumpla sus objetivos o mínimamente para sobrevivir. Se requiere que cada individuo de la organización sea consciente de que el propósito estratégico depende de cómo se realizan las actividades y cómo éstas consumen recursos. La gerencia estratégica de costos está ligada a la actitud que cada

funcionario asume frente al compromiso de mejorar continuamente (Cuervo Tafur y Osorio Agudelo, 2006).

En esta herramienta, según John Shank y Vijay Govindarajan (1998) “se considera el análisis de costos como el proceso para estimar el impacto financiero que pueden ejercer las decisiones alternativas gerenciales. Un conocimiento sofisticado de la estructura de costos de una empresa puede ser de gran ayuda en la búsqueda de ventajas competitivas sostenibles.

El sistema de información debe utilizarse básicamente para facilitar el desarrollo y la implementación de estrategias de negocios. Desde este punto de vista, la gerencia de los negocios se puede concebir como un proceso cíclico continuo de:

1. Formulación de estrategias
2. Comunicación de estas estrategias a toda la organización
3. Desarrollo y utilización de tácticas para implementar las estrategias
4. Desarrollo y establecimiento de controles para supervisar el éxito en las etapas de la implementación y, en consecuencia, medición del grado de éxito en alcanzar los objetivos estratégicos.

En resumen, la gerencia estratégica de costos consiste en la utilización que la gerencia hace de la información de costos en las distintas etapas de la gerencia estratégica.

La gerencia estratégica de costos es el compendio de tres temas relevantes: la cadena de valores, el posicionamiento estratégico y las causales de costos:

### **1. Análisis de cadena de valor**

Una administración eficiente de costos requiere un análisis de las actividades creadoras de valor que se extienden durante todos los procesos, desde la consecución de fuentes de materias primas hasta que el producto terminado se entrega finalmente en las manos del consumidor, a fin de entender el comportamiento de costos y las fuentes de diferenciación.

---

Una vez que la firma haya identificado la cadena de valor y haya diagnosticado las determinantes del costo de cada actividad de valor, puede ganar una ventaja competitiva sostenible en una de dos formas.

a) Controlando las causales de costo mejor que los competidores

Analizando sistemáticamente los costos, los ingresos y los activos de cada actividad, la empresa puede lograr diferenciación en ventajas de costo. Una manera eficaz de lograr diferenciación con ventajas de costo es comparar la cadena de valor de la firma con la de uno o dos de sus principales competidores e identificar las acciones necesarias para manejar la cadena de valor de la empresa mejor que la de sus competidores.

b) Reconfigurando la cadena de valor

La organización de la información en el marco de la cadena de valor proporciona un punto de vista fundamentalmente diferente analizando en cada etapa las opciones estratégicas en función al mercado al cual van dirigidas y asignando los costos, ingresos y activos que genera cada actividad para evaluar su conveniencia.

Para ello el análisis comprende:

1. Identificar las etapas de la cadena de valor.
2. Identificar las opciones estratégicas. El análisis de la cadena de valor se puede utilizar para establecer conclusiones acerca de segmentos de mercado estratégicamente distintos.
3. Asignar costos e ingresos a las etapas de la cadena de valor. Asignar costos operacionales e ingresos a las actividades, utilizando los precios competitivos del mercado para los productos intermedios, en contraposición a la transferencia contable a precios arbitrarios.
4. Calcular la inversión en activos necesarios para las actividades creadoras de valor. De este modo poder calcular el rendimiento sobre activos para cada etapa de valor, identificando aquellas actividades que crean valor al sector para dedicarles un mayor esfuerzo.

A través de este estudio se puede detectar y evaluar la conveniencia de mantener una actividad, tercerizarla o eliminarla, en función a su creación de valor y su relación con las otras actividades. A través de su evaluación se puede implementar distintas herramientas de gestión de costos para mejorar su desempeño, reducir costos y lograr una estrategia competitiva sostenible en el tiempo.

## **2. Análisis de posicionamiento estratégico**

El segundo tema tiene que ver con la utilización del sistema de información en función a la estrategia competitiva de la organización.

La estrategia de una unidad de negocios depende de dos aspectos interrelacionados:

1. Su misión o sus metas
2. La forma en que decida la unidad de negocio competir en su sector para alcanzar sus metas, esto es, la ventaja competitiva de la unidad de negocio

Cuando el ambiente es incierto, el proceso de planificación estratégica es especialmente importante. Si el ambiente es estable, puede que no haya proceso de planificación estratégica, o que haya un plan estratégico rudimentario".

En la Gerencia Estratégica de Costos, el papel que desempeña el análisis de costos puede variar sensiblemente, según la manera de competir que haya escogido la empresa. Según Porter (1985), los negocios pueden desarrollar una ventaja competitiva duradera de dos formas: teniendo costos bajos con respecto a los competidores (liderazgo de costos), o bien ofreciendo productos de superior calidad, creando algo que los clientes perciban como exclusivo (diferenciación de productos).

Continuando con el desarrollo de Shank y Govindarajan "el posicionamiento estratégico de una organización se puede comprender a través del:

- Análisis externo a la organización, que comprende el estudio de la estructura de cada sector y las fuerzas competitivas que lo definen.
- Análisis interno o composición de la cartera de productos y su posicionamiento en el mercado.

La esencia de la formulación de una estrategia competitiva consiste en relacionar a una empresa con su medio ambiente. Las fuerzas externas son de importancia principalmente en un sentido relativo; dado que las fuerzas externas por lo general afectan a todas las empresas del sector, la clave se encuentra en las distintas habilidades de las empresas para enfrentarse a ellas.

La situación de la competencia en un sector industrial depende de cinco fuerzas competitivas básicas. La acción conjunta de estas fuerzas determina la rentabilidad potencial en el sector industrial, en donde el potencial de utilidades se mide en términos del rendimiento a largo plazo del capital invertido.

El objetivo de la estrategia competitiva para una unidad de empresa en un sector industrial es encontrar una posición en dicho sector en la cual pueda defenderse mejor contra estas fuerzas competitivas, o pueda inclinarlas a su favor. El conocimiento de estas fuentes subyacentes de la presión competitiva marca los puntos fuertes y débiles de la empresa, refuerza la posición en su sector industrial, aclara las áreas en donde los cambios de estrategia pueden producir los mejores resultados y señala las áreas en donde las tendencias del sector industrial prometen tener la máxima importancia, sea como oportunidades o como amenazas.

Estas cinco fuerzas competitivas se desarrollan a continuación.

a) Cantidad de competidores en el sector industrial

La rivalidad entre los competidores existentes da origen a manipular su posición, utilizando tácticas como la competencia en precios, batallas publicitarias, introducción de nuevos productos e incrementos en el servicio al cliente o de la garantía. La rivalidad se presenta porque uno o más de los competidores sienten la presión o ven la oportunidad de mejorar su posición.

La rivalidad intensa es el resultado de diferentes factores estructurales que interactúan, como la cantidad y el tipo de competidores, el crecimiento en el sector, la composición de los costos fijos y su cuantía, las barreras de entrada y salida del sector.

b) Competidores potenciales - amenaza de nuevos competidores

La amenaza de entrada de nuevas empresas en un sector industrial puede aportar una capacidad adicional en las estrategias para obtener una participación en el mercado y, con frecuencia, recursos sustanciales. Esto puede obligar a bajar los precios o inflar los costos de los fabricantes existentes, reduciendo la rentabilidad.

Existen diversos factores que actúan como barreras de ingreso a nuevos competidores, tales como las economías de escala, los requisitos de capital, las características de los productos, la estructura de costos, la composición de los canales de distribución y la estructura de precios.

c) Presión de productos sustitutos - amenaza de nuevos productos

Todas las empresas en un sector industrial están compitiendo, en un sentido general, con empresas que producen artículos sustitutos. Estos limitan los rendimientos potenciales de un sector industrial colocando un tope sobre los precios que las empresas en la industria pueden cargar rentablemente.

La identificación de los productos sustitutos implica buscar otros productos que puedan desempeñar la misma función que el producto en el sector industrial.

d) Poder negociador de los compradores

Los compradores compiten en el sector industrial forzando la baja de precios, negociando por una calidad superior o más servicios, haciendo que los competidores luchen entre ellos. El poder de cada uno de los grupos importantes de compradores en el sector industrial depende de su situación de mercado y de la importancia relativa de sus compras al sector en comparación con el total de sus ventas.

El poder de compra puede ser parcialmente neutralizado cuando las empresas en el sector industrial amenazan con la integración hacia los sectores industriales del comprador.

---

e) Poder de negociación de los proveedores

Los proveedores pueden ejercer poder de negociación sobre los que participan en un sector industrial amenazando con elevar los precios o reducir la calidad de los productos o servicios. Los proveedores poderosos pueden así exprimir los beneficios de un sector industrial incapaz de repercutir los aumentos de costo con sus propios precios.

Una vez que las fuerzas que afectan la competencia en un sector industrial y sus causas fundamentales han sido diagnosticadas, la empresa está en posición de identificar sus fuerzas y debilidades en función del sector industrial en el cual compete.

Una estrategia competitiva comprende una acción ofensiva o defensiva con el fin de crear una posición defendible contra las cinco fuerzas competitivas. En forma general, esto comprende varios enfoques posibles:

- El posicionamiento de la empresa de tal manera que sus capacidades proporcionen la mejor posición defensiva en función de las fuerzas competitivas existentes.
- La influencia en el equilibrio de fuerzas mediante movimientos estratégicos, mejorando así la posición relativa de la empresa.
- Anticipar los cambios en los factores que fundamentan las fuerzas y responder a dichos cambios con rapidez, aprovechando el cambio para elegir una estrategia adecuada al nuevo equilibrio competitivo antes de que los competidores lo reconozcan.

### **3. Análisis de causales de costos**

Entender el comportamiento de los costos significa comprender la compleja reciprocidad del conjunto de las causales de costos que funcionan en una situación determinada.

Las causales de costos son divididas en dos clases. La primera incluye causales "estructurales" de costos. Existen al menos cinco opciones estratégicas para la empresa relacionadas con su estructura económica fundamental, que causan posición de costo para un grupo de productos determinado:

1. Escala. Cuantía de la inversión que se va a realizar en las áreas de producción, investigación y desarrollo y recursos de marketing.
2. Extensión. Grado de integración vertical. La integración horizontal está más relacionada con la escala.
3. Experiencia. Número de veces que en el pasado la empresa ha realizado lo que ahora está haciendo.
4. Tecnología. Métodos tecnológicos utilizados en cada etapa de la cadena de valor de la empresa.
5. Complejidad. Amplitud de la línea de productos o servicios que se ofrecerán a los clientes.

Cada una de las causales de costos implica para la empresa la elección de opciones que impulsan el costo del producto.

La segunda clase de causales de costos son los causales de ejecución, los cuales son decisivos para establecer la posición de costos de una empresa, y que dependen de su habilidad para ejecutar con éxito. La lista de las causales básicas de ejecución, incluye, como mínimo, a las siguientes:

1. Compromiso del grupo de trabajo - participación, comprende el concepto de que la fuerza de trabajo se comprometa con el mejoramiento continuo.
2. Gerencia de calidad total - creencias y logros relativos a la calidad del producto y del proceso.
3. Utilización de la capacidad - dadas las elecciones de escala en la construcción de la planta.
4. Eficiencia en la distribución de la planta- cuán eficiente es la distribución frente a las exigencias de producción actuales
5. Configuración del producto- si es eficaz el diseño o la formulación en relación a las necesidades de los consumidores.
6. Aprovechamiento de lazos existentes con los proveedores y/o clientes a través de la cadena de valores de la empresa.

Muchos asesores de estrategia sostienen que el campo de análisis estratégico de costos está tornándose muy rápidamente hacia causales de



ejecución porque las ideas de análisis basado en causales estructurales, en la mayoría de los casos, se han vuelto obsoletas.

Cualesquiera que sean las causales de costos establecidas en la lista, las ideas claves son las siguientes:

- En el análisis estratégico, generalmente el volumen no es el mejor medio para explicar el comportamiento de costos.
- En un sentido estratégico, es mejor explicar la posición de costo en función de las opciones estructurales y de las habilidades de ejecución que configuran la posición competitiva de la empresa.
- No todas las causales estratégicas tienen la misma importancia en forma permanente, aunque algunas muy probablemente tienen mucha importancia siempre”.

## **I. Cuadro de mando integral**

Carrión Maroto (2007) define al cuadro de mando integral (o Balanced Scorecard-BSC) como “un modelo de gestión que ayuda a las organizaciones a transformar la estrategia en objetivos operativos, que a su vez constituyen la guía para la obtención de resultados de negocio y de comportamientos estratégicamente alineados de las personas de la compañía. Por lo tanto el BSC nos va a proporcionar una estructura, un marco, para formular e implementar la estrategia y acercarla al día a día de todos los empleados. Además, permite alinear comportamientos, ya que todos sabrán qué es y qué no es importante para hacer realidad la estrategia de la organización.

Esta transformación de la estrategia en acción se logra mediante la definición de objetivos, indicadores, metas, e iniciativas a seguir en cuatro perspectivas básicas: Perspectiva financiera, perspectiva de clientes, perspectiva de procesos internos, y perspectiva de aprendizaje y crecimiento”.

Por su parte, Kaplan y Norton (1996) hacen hincapié en los indicadores y explican que “el cuadro de mando integral debe transformar el objetivo y la estrategia de una unidad de negocio en objetivos e indicadores tangibles. Los indicadores representan un equilibrio entre los indicadores externos para

accionistas y clientes y los indicadores internos de los procesos críticos de negocios, innovación, formación y crecimiento. Los indicadores están equilibrados entre los indicadores de los resultados –los resultados de esfuerzos pasados- y los inductores que impulsan la actuación futura".

El Centro Europeo de Empresas e Innovación de Ciudad Real (CEEI) desarrolló una guía de apoyo al emprendedor destacando características, aportaciones y consideraciones previas a la elaboración del CMI.

## **1. Características**

Entre las características del CMI, se pueden destacar:

- Es algo más que una herramienta para hacer frente al presente, ya que tiene implicaciones de futuro al definir objetivos estratégicos y factores clave con los cuales la empresa quiere hacerlo mejor que las demás.
- Sirve para la identificación y previsión de las posibles desviaciones que se puedan producir, con el fin de tomar las medidas previsoras o correctoras que permitan una mejora cualitativa y cuantitativa de la actividad de una unidad de trabajo considerada. Es decir, es una herramienta de gestión colectiva descentralizada y sincronizada, que permite dirigir el funcionamiento y evolución de diferentes zonas de responsabilidad de la empresa adaptándolas a los objetivos estratégicos de la misma.
- Se encuentra en conexión con la estrategia de la empresa y, además, es un instrumento para la puesta en práctica de la misma. Esto es importante, porque sitúa en el centro la estrategia y no el control, se vincula al largo plazo y se fundamenta en supuestos tanto financieros como operativos.
- Carácter sintético, ya que contiene únicamente la información esencial para una buena interpretación de las tendencias y su evolución.
- Presentación de la información de una forma sinóptica y carácter de permanencia al objeto de observar las tendencias.
- El proceso de implantación puede ser largo, pero no hay que esperar a tener "todo perfectamente definido" para empezar a establecerlo

## 2. Aportaciones

Entre las principales aportaciones del CMI cabe destacar las siguientes:

- Pretende traducir la estrategia de una organización en un conjunto de indicadores que informan de la consecución de los objetivos y de las causas que provocan los resultados obtenidos.
- Establece un sistema de comunicación de abajo-arriba y de arriba-abajo, que posibilita canalizar las habilidades y conocimientos específicos, a través de la fijación de objetivos realistas con los de la empresa, pudiendo estar ligados los mismos a una política de incentivos, coherente con la cultura de la organización y el perfil de los empleados.
- Constituye un instrumento de aprendizaje individual, al permitir que cada responsable tenga una visión más rica de su situación interna y externa.
- La ventaja de un CMI reside en el proceso de creación, ya que es una forma efectiva de expresar la estrategia y visión de la empresa en términos tangibles y de obtener el apoyo necesario de todos los niveles de la organización. El éxito final dependerá de si los trabajadores se ven o no identificados con los objetivos estratégicos de la empresa.

## 3. Consideraciones previas a la elaboración del CMI

### a) Utilidad

Sirve como instrumento que facilite la implementación de la estrategia de la empresa a toda la organización. Si esto se hace de manera adecuada se convertirá, además, en un modelo de gestión.

### b) Departamento de la empresa por el cual se empieza

Este punto dependerá en cierta medida del tamaño y de la situación de la empresa. Se puede considerar lo siguiente.

- Empresas de tamaño pequeño: crear un cuadro de mando para toda la organización.

- Empresas de mayor dimensión: comenzar con uno o dos proyectos pilotos, siendo la unidad elegida aquella que cuente con gente con deseos de participar en el proyecto.

c) Momento para llevarlo a cabo

Cualquier momento es bueno, siempre que existan ganas y convencimiento por parte de la Dirección. Incluso en momentos de cambio o crisis puede ser adecuado, ya que conlleva consigo una filosofía de gestión que intenta comunicar y dialogar con todo el personal para que se canalicen sus energías hacia la consecución de la estrategia de la empresa.

d) Lugar por donde comenzar su desarrollo

Pueden plantearse dos posturas: de arriba-abajo o de abajo-arriba. El primer planteamiento puede resultar, en la mayoría de las ocasiones, el más ventajoso, consistiendo en desarrollar un CMI del más alto nivel y que luego se descomponga en forma de cascada por las distintas secciones de la empresa. También algunas empresas empiezan con un proceso de abajo-arriba, esto es, establecer el CMI a partir de la experiencia de los cuadros de mando que tuvieron las distintas áreas funcionales, pero incorporándoles el enfoque estratégico.

e) Responsables de su elaboración

Una de las aportaciones de este modelo reside en conseguir la mayor colaboración de los trabajadores, de forma que participen en el análisis y discusión conjunta de la situación y capacidades de la empresa, identificando las perspectivas estratégicas, los factores de éxito y las relaciones causa-efecto. De esta forma, a medida que el proyecto avanza, el número de empleados que participen se deben incrementar.

f) Tipo de empresas a las cuales se aplica

Esta herramienta permite la formulación e implantación de la estrategia en cualquier tipo de organización, tanto privada como pública. Tampoco se debe pensar que es exclusiva de las grandes empresas, sino que también es aplicable

a PyMES, ya que les facilita su planificación estratégica y su control de gestión. El tamaño y la poca complejidad de estas organizaciones contribuyen a facilitar dos grandes propósitos del CMI.

- Comunicar la estrategia para que sea entendida por toda la organización.
- No complicar el mapa estratégico con demasiados objetivos y una limitación de indicadores que facilita un control de gestión, diálogo cara a cara y un feedback.

Además, la mayoría de las PyMES no tiene un proceso formal de planificación y su visión está limitada al corto plazo, por lo tanto, el CMI es ideal para incorporar la visión a largo plazo y la implantación del proceso de revisión continúa de la estrategia. No obstante, hay que hacer algunas matizaciones respecto a las PyMES en las que se puede aplicar.

- En principio, no debería aplicarse cuando se está creando una empresa muy pequeña. Sin embargo, posteriormente cuando lleve unos años de funcionamiento, se podría utilizar.
- Las PyMES consideradas deben tener un número de trabajadores mínimo de, por ejemplo, siete. Es decir, que para empresas muy pequeñas no tiene mucho sentido su realización, ya que éstas no tienen una gran complejidad.

Hasta el momento la experiencia de implantación del CMI en cualquier empresa está siendo positiva, dado que proporciona feedback a la misma sobre su estrategia, si está funcionando o no y si los objetivos estratégicos definidos son o no lo suficientemente ambiciosos.

Los gerentes se están acostumbrando a considerarla como una herramienta básica para su gestión y la realidad es que los trabajadores aprenden con este instrumento y la empresa está obteniendo resultados positivos, superando los beneficios a la inversión realizada.

## **J. Teoría general del costo. Modelo de costeo completo resultante**

De acuerdo al profesor Marcelo Gustavo Podmoguilnye (2004), miembro del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (I.A.P.U.Co.), la definición del modelo de costeo constituye adoptar, conceptualmente, un criterio acerca de la relación entre factores y objetivos productivos en consistencia con la definición de necesidad de los factores. La necesidad está referida tanto a cuáles son los factores de sacrificio necesario como a la cuantía de los mismos, lo que da lugar a dos tipos de respuesta, en cada caso alternativamente, a los cuestionamientos derivados de las consideraciones desde la necesidad de los recursos: cualitativa y cuantitativa, respectivamente.

Las diversas interpretaciones sobre la "necesidad" de los recursos sacrificados en el proceso de producción componen las distintas posibilidades de vinculación de todos los costos del proceso derivando en diferentes modelos.


Un modelo de costeo constituye un conjunto de relaciones básicas que orienta los procedimientos utilizados para la determinación y gestión de los costos. Es una interpretación de la realidad productiva basada en las consideraciones sobre los factores de sacrificio necesario.

Uno de los modelos más importantes es el modelo de costeo completo resultante que considera necesario todos los factores utilizados en el proceso.


Para este modelo, los factores realmente consumidos intervienen en el proceso de producción. Éstos se dividen en Variables (Costos Variables) y en Fijos (Costos Fijos), los que a su vez forman parte de los objetivos realmente obtenidos.

Gráfico 5

$$\text{Costo Unitario} = \sum_{i=1;n} (\text{QurVi}) \times (\text{PrVi}) + \sum_{j=1;n} (\text{QurFj}) \times (\text{PrFj})$$



Cantidad real del factor  
variable necesaria para elaborar  
una unidad de producto  
x  
Precio real del factor variable



Cantidad real del factor fijo  
necesaria para elaborar una  
unidad de producto  
x  
Precio real del factor fijo

## K. Análisis marginal

Una de las contribuciones más importantes que la teoría económica ha hecho a la toma de decisiones empresariales es la aplicación de lo que los economistas llaman análisis marginal. En esencia, el análisis marginal implica la consideración de cambios en los valores de las variables a partir de algún punto determinado de inicio. Dicho de una manera matemática más formal, el análisis marginal se define como la cantidad de cambio en una variable dependiente como resultado del cambio en una unidad en una variable independiente (Keat y Young, 2004).

Siguiendo este orden de ideas, Sallenave (2002) postula que el análisis marginal es la primera herramienta utilizada en el análisis de la rentabilidad de una empresa o un proyecto. Dicha herramienta permite responder a las siguientes preguntas:

- ¿Cuál será el resultado (utilidad o pérdida) de la empresa a diferentes niveles de volumen de ventas?
- ¿Cuál debe ser el volumen de ventas y cuál debe ser el precio para alcanzar un determinado objetivo de rentabilidad?
- ¿Cuál es la rentabilidad máxima de la empresa?
- ¿Cuál es la sensibilidad de la utilidad a variaciones posibles en los costos, precio de venta y volumen de ventas?

---

Por otra parte, el análisis marginal se basa en el costeo variable, y éste a su vez tiene como pilares:

1. Estudio del comportamiento de los costos: Analiza el comportamiento de los costos ante cambios en el volumen de producción.
  - a. Costos variables: son aquellos costos que en magnitudes globales cambian como consecuencia y conforme lo hace el volumen de actividades. Estos costos en términos unitarios tienden a permanecer constantes. Se entiende por actividad la producción y la comercialización.
  - b. Costos fijos: son aquellos costos que en magnitudes totales no cambian frente a cambios en el volumen de actividad dentro de ciertos límites.
  - c. Costos semivARIABLES:
    - Escalonados: es un costo constante cuyos intervalos de invariabilidad son relativamente pequeños o un costo variable cuya tasa de variabilidad se relaciona con bloques de unidades. Crecen escalonadamente con el volumen de actividad.
    - Combinados: en un costo combinado puede distinguirse una parte constante y una parte variable.
2. Enfoque contributivo o marginal: modo de mostrar como se van generando los resultados. Este enfoque trae asociados 2 tipos de costos:
  - a. Costos variables (Costos del producto): son los costos originados por la producción o comercialización de bienes o servicios. Nacen por el hecho de "hacer el negocio", es decir, son costos de operar, y pueden diferirse a períodos futuros.
  - b. Costos fijos (Costos del período): son originados por la existencia de una estructura en condiciones de producir y vender, son costos de la empresa por "estar en el negocio", es decir, costos de estructura de la empresa. Estos tipos de costos expiran en el período en el que se incurren.



## Capítulo II

### ANÁLISIS DE LAS ENCUESTAS

#### **A. Concepto de PyME**

Al hablar de PyME nos referimos a la empresa que tiene un número reducido de trabajadores y que registra ingresos anuales moderados. La definición de PyME varía según el país. En Argentina, según la legislación vigente, se clasifica a las empresas de acuerdo a sus ventas anuales y su rubro. Así, por ejemplo, una empresa industrial debería facturar menos de \$ 82 millones al año para ser considerada una PyME.

La obligación de definir las radica en que el Estado debe atender las necesidades específicas que poseen, ya que este tipo de empresas genera grandes riquezas para el país además de ser una de las principales fuentes de empleo.

#### **B. Determinación de la muestra**

La encuesta se realizó a un total de 20 PyMES de la Provincia de Mendoza de diversos rubros: 11 empresas (55% de la muestra) se desempeñan en el sector industrial (principalmente bodegas), 7 empresas (35%) en el sector comercial y otras 2 (10%) son prestadoras de servicios. Por otro lado, se distinguen entre ellas por la forma jurídica bajo la que operan, siendo Sociedades Anónimas (35%) y explotaciones unipersonales (35%) la mayor parte de las unidades de la muestra, mientras que el resto son Sociedades de Responsabilidad Limitada (15%) y Sociedades de Hecho (15%).

Predominan en la muestra las PyMES cuyo capital es nacional, representando un 80%, mientras que aquellas cuyos capitales son mixtos o extranjeros representan sólo el 20%.

Por último, podemos distinguir la antigüedad en el mercado de las empresas que respondieron la encuesta: 70% de las mismas son PyMES de hasta 15 años de trayectoria, 25% tiene una antigüedad de entre 15 y 30 años, mientras que el 5% restante tiene más de 30 años en el mercado.

Los resultados que se muestran en este apartado fueron obtenidos en base a un trabajo de muestreo estadístico al azar.

Según Slosse, Gordicz y Gamondés (2006), “el muestreo es el proceso de determinar una muestra representativa que permita concluir sobre los hallazgos obtenidos en el universo...”.

Por muestra representativa se entiende una cantidad dada de partidas que permita inferir que el comportamiento de esa muestra es equivalente al comportamiento del universo.

Existen varios métodos para la selección de muestras. Pueden clasificarse en métodos de muestreo por probabilidades y métodos de muestreo basados en el criterio.

Los métodos de muestreo por probabilidades requieren de una probabilidad conocida de ser seleccionada. Pueden utilizarse tanto en el muestreo estadístico como en el no estadístico. Algunos de estos métodos de selección de muestras son el muestreo por probabilidades, de números al azar, muestreo sistemático de probabilidades y muestreo por bloques.

Por otro lado, y a diferencia de los métodos mencionados anteriormente, en los métodos de selección basados en el criterio la probabilidad de incluir cualquier partida en una muestra no es conocida. En consecuencia, los resultados de las muestras seleccionadas mediante este método no deben ser evaluados estadísticamente. Entre ellos, podemos encontrar al muestreo por selección específica y muestreo sistemático de criterio.

Para el presente trabajo de investigación se ha utilizado un método por probabilidades, y de entre ellos se aplicó el método de muestreo de números al azar.

En este método, todas las unidades del universo y todas las combinaciones de unidades de muestreo tienen la misma probabilidad de ser seleccionadas.

### **C. Resultados de la encuesta**

El cuestionario incluyó 14 preguntas sobre el conocimiento y utilización de técnicas de costeo, extraídas de la bibliografía más actualizada de la materia "Costos para la Gestión".

Los resultados de la mezcla de 20 empresas de Mendoza son:

## Ilustración 1

NATURALEZA JURIDICA:

ANTIGÜEDAD DE LA EMPRESA:

RUBRO:

CAPITAL: NACIONAL

EXTRANJERO

MIXTO

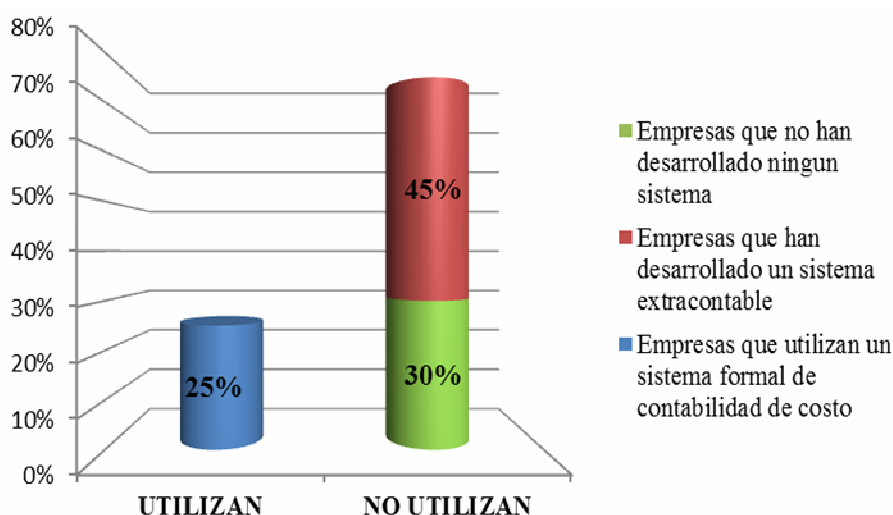
ENCUESTARELEVAMIENTO DE INFORMACION DE GESTION DE COSTOS.

<b>A. DE SISTEMAS DE CONTABILIDAD DE COSTOS</b>	SI	NO
1. ¿Utiliza sistemas formales de contabilidad de costos? (sistema de contabilidad de costos integrado a la contabilidad general con cierres mensuales)	25%	75%
2. Si la respuesta anterior es negativa: ¿Ha desarrollado extracontablemente un sistema de costeo integral de productos y servicios?	60%	40%
3. ¿Lleva contabilidad por centros de costos?	40%	60%
4. ¿Segrega los costos de capacidad ociosa para fines contables y lo informa en el Estado de Resultados? (este requisito es exigido por las normas contables profesionales vigentes)	25%	75%
<b>B. DE SISTEMAS Y TÉCNICAS DE GESTIÓN DE COSTOS</b>		
1. ¿Conoce alguna técnica de gestión de costos?	75,00%	25,00%
2. Si la respuesta anterior es afirmativa: ¿Ha desarrollado alguna de las siguientes herramientas?		
a. Costeo basado en las actividades (ABC).	20,00%	80,00%
b. Costeo de Justo a Tiempo (JIT).	6,67%	93,33%
c. Costeo objetivo (target costing).	6,67%	93,33%
d. Planes de calidad total, kaizen u otro método para obtener una mejora continua en la calidad de los productos y en los costos.	20,00%	80,00%
e. Gerenciamiento estratégico de costos (GEC)	20,00%	80,00%
3. Si no ha desarrollado ninguna herramienta de gestión, indique las causas:		
a. Las técnicas de gestión de costos no son exigidas por normas legales, impositivas ni contables, por lo que no existe una obligación para aplicarlas.	38,46%	61,54%
b. La atención de los directivos de las PyMES está centrada actualmente en otras variables tales como inflación, tipo de cambio, impuestos, competencia.	38,46%	61,54%
c. La falta de difusión de ciertas técnicas hace que no lleguen a conocerse en el ámbito de las empresas.	30,77%	69,23%
d. Poca aplicabilidad de las herramientas a las PyMES.	15,38%	84,62%
e. El costo de implementar la herramienta es mayor que el beneficio que traerá la misma.	15,38%	84,62%
f. La empresa no dispone de tiempo ni recursos.	84,62%	25,38%
g. La empresa esta generando utilidades lo cual hace innecesario incorporar ninguna herramienta.	7,69%	92,31%
h. El objetivo principal es vender y cobrar, todo lo demás pasa a un segundo plano.	23,08%	76,92%
i. Otras.....		
.....		
.....		
<b>C. OTRAS TÉCNICAS</b>		
1. ¿Lleva una contabilidad mensual con los asientos contables de devengamientos, depreciaciones, determinación del costo de ventas, etc...?	60,00%	40,00%
2. ¿Efectúa un control de gestión evolutivo con comparación entre los datos del último mes cerrado con, por lo menos, los últimos doce meses?	50,00%	50,00%
3. ¿Utiliza un sistema de presupuesto integral para toda la empresa y su correspondiente control presupuestario?	50,00%	50,00%
4. ¿Ha desarrollado y utiliza el Balanced Score Card (Tablero de Control o Cuadro de Mando Integral)?	10,00%	90,00%
5. En caso de que la respuesta anterior fuera negativa: ¿Utiliza algún sistema de indicadores periódicos para la gestión?	22,22%	77,78%
6. ¿Confecciona un cash - flow detallado para uso de la gestión?	60,00%	40,00%
7. ¿Segrega los costos de capacidad ociosa para fines de información de gestión?	20,00%	80,00%

## 1. Análisis de la información

Para mayor comprensión del lector, los resultados obtenidos del relevamiento de las encuestas se han expresado en diversos gráficos que se presentan a continuación.

Gráfico 6



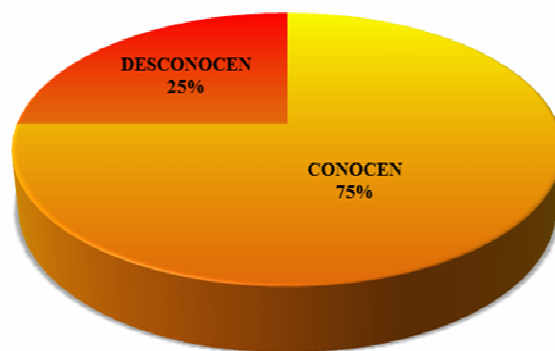
Se puede visualizar que la mayor cantidad de empresas (75%) no utiliza sistemas formales de contabilidad de costo, es decir, sistemas integrados a la contabilidad general con cierres mensuales, mientras que solo el 25% de la muestra utiliza un sistema formal. Por otro lado, el 45% de las empresas encuestadas han desarrollado un sistema extracontable de costeo integral de productos y servicios; mientras que un 30% no cuenta con información sobre sus costos, quitándole importancia a los mismos.

Otro aspecto que surge del relevamiento es que el 60% de las empresas encuestadas no lleva contabilidad por centros de costos, mientras que el resto (40%) lo hace.

Por otro lado, resulta interesante advertir que las PyMES mendocinas en su mayoría (75%) no están cumpliendo con el requisito exigido por las normas contables profesionales vigentes, que consiste en segregar los costos de capacidad ociosa para fines contables e informar en el Estado de Resultados. Esto trae como consecuencia que la información con la que cuentan no es exacta y distorsiona la real situación por la que atraviesan las citadas empresas.

Respecto a las técnicas de gestión de costos, se consultó si las mismas eran conocidas por las PyMES mendocinas, resultando una clara diferencia: el 75% del total de las empresas encuestadas conoce alguna de estas herramientas, mientras que sólo el 25% de ellas tienen un total desconocimiento de las mismas. Lo dicho anteriormente puede percibirse en el siguiente gráfico.

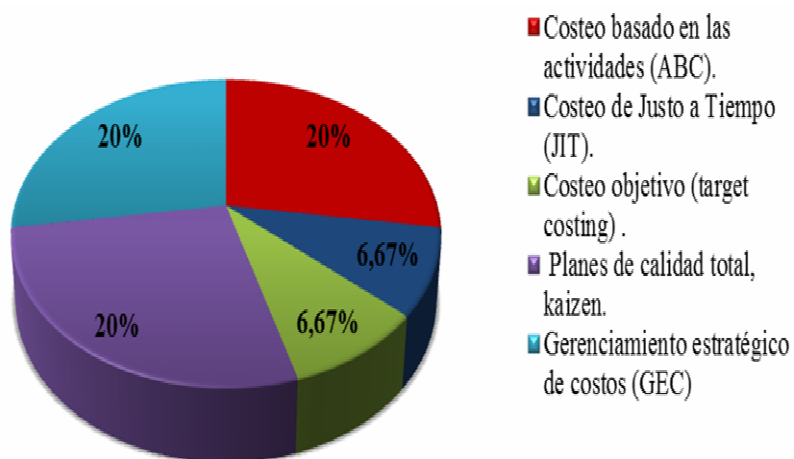
*Gráfico 7  
Conocimiento de técnicas de gestión de costos*



Otro dato llamativo es que de entre las empresas que tienen conocimiento sobre alguna de las herramientas, aproximadamente el 47% aplicó al menos una.

Teniendo en cuenta lo anteriormente señalado, las alternativas más desarrolladas se exponen a continuación:

*Gráfico 8  
Herramientas de gestión de costo más desarrolladas*

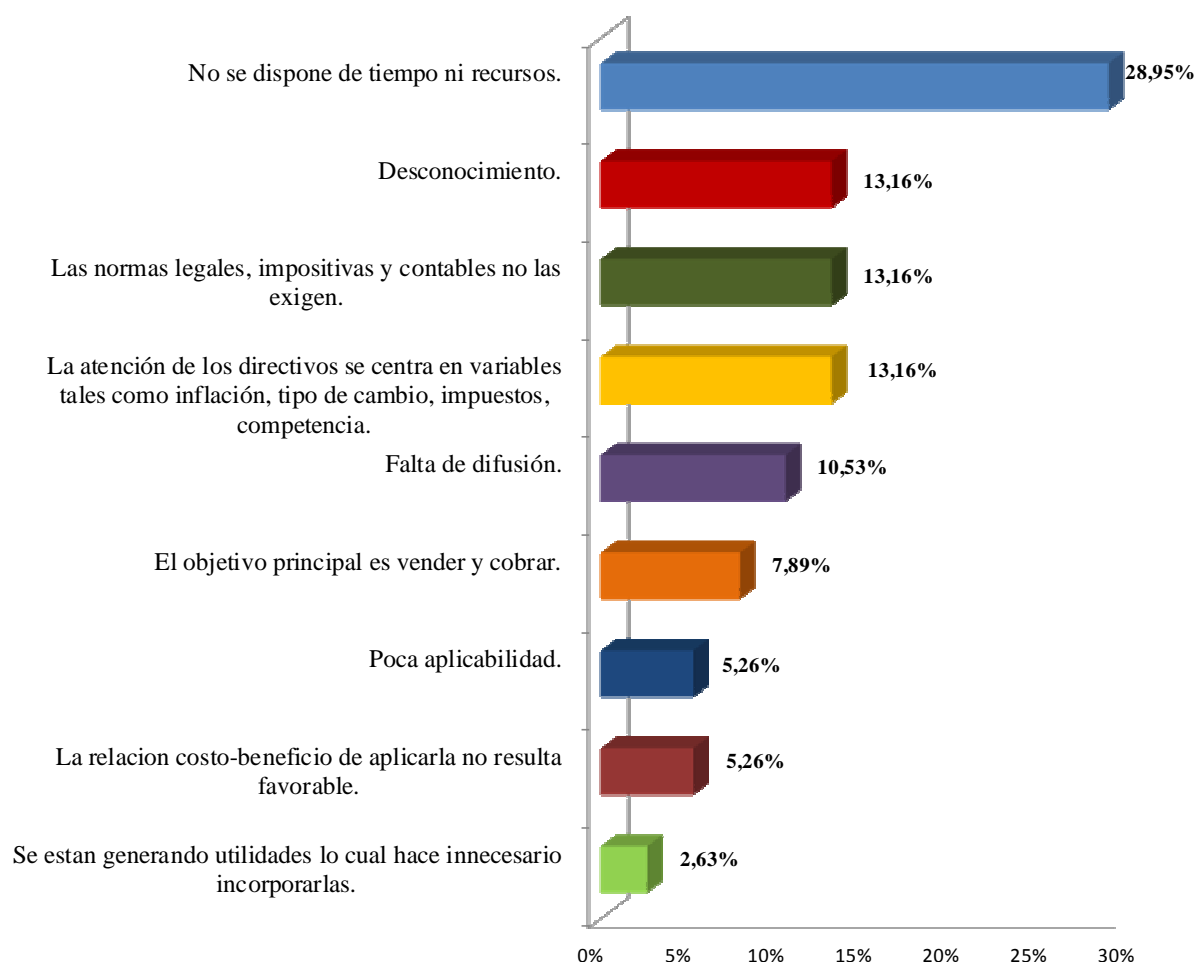


A partir de los datos expuestos, se reconoce que las tres técnicas de gestión de costo más desarrolladas son: Costeo basado en actividades (ABC), Gerenciamiento estratégico de costos (GEC) y Planes de calidad total (kaizen) las cuales representan cada una el 20%.

El segundo lugar lo ocupan conjuntamente la técnica de Costeo objetivo (target costing) y Costeo de Justo a Tiempo (JIT) con un 6,67% cada una.

El siguiente gráfico fue elaborado sobre la base de las respuestas obtenidas al consultar a los empresarios sobre cuáles serían las principales causas que influyen en la decisión de no aplicar herramientas de gestión de costos.

Gráfico 9



Como se puede observar, el factor más importante es que los empresarios no disponen de tiempo ni de recursos para llevarlas a cabo, el cual comprende aproximadamente al 29% de las respuestas obtenidas.

El segundo lugar lo comparten la inexistencia de normativa que lo exija, la ignorancia por parte de los directivos de la existencia de las herramientas y que la atención de las máximas autoridades se centra en variables que afectan tanto económica como financieramente a las empresas, tales como la inflación, los impuestos, la competencia, tipos de cambio, con el 13,6% cada una.

Luego, en orden de importancia, se incluyen la falta de difusión de las mencionadas técnicas de gestión, el objetivo principal de vender y cobrar, la poca aplicabilidad, la desfavorable relación costo-beneficio de aplicar estas técnicas y por último, que la empresa cuenta con utilidades lo cual hace innecesario incorporarlas.

Algunas de las causas no previstas en el cuestionario y que fueron indicadas por los encuestados fueron:

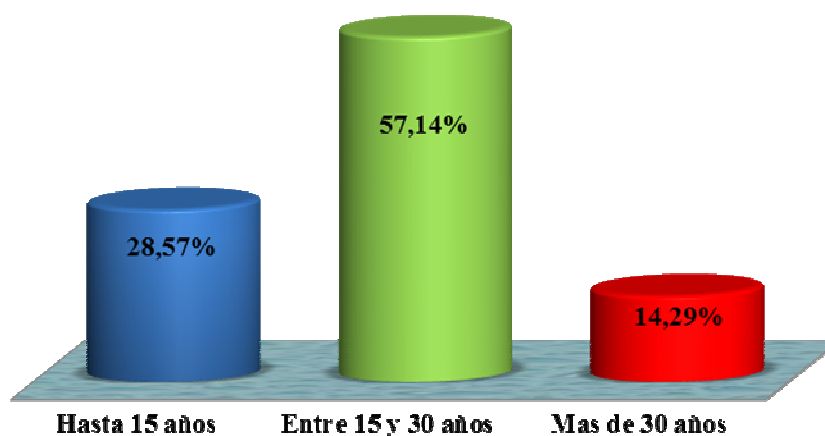
1. La situación actual del país no alienta a embarcarse a aprender nuevas técnicas, cuando la supervivencia de la empresa en el mercado no está asegurada.
2. La concepción de que son herramientas pensadas para ser aplicadas en grandes empresas con disponibilidad de recursos para implementarlas, y que difícilmente pueden ser desarrolladas en empresas medianas.
3. Los resultados de su aplicación tardarán años en percibirse como mejoras en las ganancias.

## **2. Relación antigüedad-aplicación**

Si se analiza la aplicación de las herramientas según la antigüedad de las empresas, se puede observar que la tendencia es que aquellas más antiguas son las que más utilizan las técnicas de gestión de costos debido a que poseen mayor experiencia y conocen la utilidad e información que las mismas pueden brindar.



Gráfico 10



En cuanto a las preguntas acerca del uso de otras herramientas de gestión, los resultados que se obtuvieron pueden sintetizarse en los siguientes puntos:

- El 60% de los encuestados lleva una contabilidad mensual con los asientos contables de devengamientos, depreciaciones y determinación del costo de ventas.
- El 50% realiza un control evolutivo con comparación entre los datos del último mes cerrado con, por lo menos, los últimos doce meses.
- El 50% utiliza un presupuesto integral y realiza control presupuestario.
- Sólo el 10% de las PyMES de la muestra ha implementado y utiliza un Cuadro de Mando Integral. Del 90% restante, apenas el 22% utiliza algún otro sistema de indicadores periódicos para la gestión.
- El 60% confecciona y utiliza un cash-flow.
- Sólo el 20% segrega los costos de la capacidad ociosa, aun cuando esta segregación es exigida por las normas contables profesionales vigentes.

De lo expuesto, puede concluirse en que no solamente existe un escaso grado de aplicación de las técnicas cuya puesta en práctica podría considerarse más compleja o demandantes de mayor disposición de tiempo y de recursos, sino que se observa el mismo patrón de conducta respecto a otras herramientas de aplicación más sencilla y económica, incluso de aquellas que por disposiciones normativas deberían ser desarrolladas.

## Conclusión

Del estudio de los datos obtenidos se concluye que actualmente las PyMEs mendocinas no aplican técnicas de gestión de costos.

Esta situación pone de manifiesto una debilidad para este tipo de empresas: sus directivos o propietarios cuentan con escasa e inexacta información con el agravante de que toman decisiones erróneas, impidiéndoles lograr sus objetivos a corto plazo y desarrollar ventajas competitivas, comprometiendo así seriamente su existencia en el mercado.

Diversas son las situaciones financieras por las que debe pasar una empresa, y depende de las decisiones que tome para el éxito o fracaso de la misma. Por ello, es indispensable contar con herramientas de gestión de costos que permitan optar por la decisión acertada que garantice a la empresa la permanencia en el mercado y, sobre todo, una alta rentabilidad que repercuta en beneficios para los titulares.

La calidad de las decisiones de las empresas, pequeñas o grandes, está en función directa del tipo de información disponible; por lo tanto, si se desea que una organización se desarrolle normalmente, debe contarse con un buen sistema de información: a mejor calidad de la información, se asegura una mejor decisión.

No hay dudas que la aplicación de técnicas de costeo contribuye significativamente a la competitividad de las empresas. No se puede esperar a que factores exógenos tales como modificaciones de los tipos de cambio, políticas proteccionistas del gobierno, planes de incentivos impositivos, crecimiento general de la economía, hagan a la empresa competitiva de un día para el otro.

Los recursos económicos (empleados, dinero, tiempo, equipos) tienen un alto costo de oportunidad si no se los emplea correcta y eficientemente. Las técnicas de gestión de costos ayudan a hacer mucho más eficiente el uso de dichos recursos escasos. Además, los beneficios de trabajar con estas técnicas son mayores que los costos de su implementación y mantenimiento.

Por otro lado, uno de los principales temas a resolver desde el punto de vista de la profesión es el de construir el puente entre la buena teoría y la aplicación práctica cotidiana.

Concretamente, demostrarles a los empresarios que las técnicas que se transmiten son de efectiva aplicación práctica y que su utilización en las empresas les significará un importante beneficio.

Si bien las técnicas de gestión de costos son aplicables a la totalidad de las empresas, deben adaptarse a las características de cada ente. El servicio que presta el profesional debe ser individualizado, considerando las particularidades de cada organización. Para ello será necesario iniciar la labor con el análisis del negocio del cliente, su organización, la forma en que funcionan las principales plantas de fabricación, los puntos de comercialización, el contexto económico en el cual se desenvuelve, las operaciones que realiza y los sistemas de registración. Será importante, posteriormente, llevar a cabo una reunión con los directivos y propietarios a fin de conocer cuáles son los puntos débiles y fuertes de su gestión y los requerimientos de información de costos. En base a los datos obtenidos, el contador deberá llevar a cabo un estudio de las técnicas de gestión de costos y seleccionar, de acuerdo a su criterio profesional, aquellas que más se adapten a la organización. Será de vital relevancia la entera colaboración de los propietarios en la etapa de implementación. Únicamente de esta forma el profesional prestará un servicio que agregue valor a la empresa.

## Bibliografía

- CARRIÓN MAROTO, J., **Estrategia: de la visión a la acción**, ESIC Editorial (Madrid, 2007).
- CENTRO EUROPEO DE EMPRESAS E INNOVACIÓN DE CIUDAD REAL, disponible en [www.ceeicr.es](http://www.ceeicr.es) [junio/2012].
- CUERVO, T., OSORIO, A., **Costeo basado en actividades ABC: gestión basada en actividades – ABM**, Ecoe Ediciones (Bogotá, 2006).
- EVANS, J.R., WILLIAM M.L., **Administración y control de la calidad**, 7ª edición, Cengage Learning (México, 2008).
- GARCÍA, L.G., PODMOGUILNYE M. G., **La necesidad cualitativa de los factores y la consideración del modelo de costeo directo**, en la *XXVII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos* (Tandil, 2004).
- HANSEN, D.R., MOWEN, M., **Administración de costos. Contabilidad y control**, 5ª edición, Cengage Learning (México, 2007).
- HEIZER, J., RENDER, B., **Principios de administración de operaciones**, 5ª edición, Pearson Educación (México, 2004).
- INSTITUTO ARGENTINO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE COSTOS, disponible en [www.iapuco.org.ar](http://www.iapuco.org.ar) [junio/2012].
- JURAN, J. M., **Juran y el liderazgo para la calidad: manual para ejecutivos**, Diaz de Santos (Madrid, 1990).
- KAPLAN, R.S., COOPER, R., **Coste & efecto. Cómo usar el ABC, el ABM y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad**, Gestión 2000 (Barcelona, 1998).
- KAPLAN, R.S., NORTON, D.P., **El cuadro de mando integral**, Gestión 2000 (Barcelona, 1997).
- KAPLAN, R.S., NORTON, D.P., **El cuadro de mando integral. The balanced Scorecard**, 3ª edición. Centro de Libros PAPF y S.L.U. Grupo Planeta (Barcelona, 1996).
- KEAT, P.G., YOUNG, P.K.Y., **Economía de empresa**, 4ª edición, Pearson Educación (México, 2004).
- MUÑOZ NEGRON, D.F., **Administración de operaciones. Enfoque de administración de procesos de negocios**, Cengage Learning (México, 2009).
- NOUSSAN LETTRY, **Los costos de la no calidad: Identificación, medición y aplicación**, en *Jornadas de Ciencias Económicas, FCE – UNCuyo* (Mendoza, 2006).
- PORTER, M.E., **Ser competitivo**, Deusto (Barcelona, 1985).

SALLENAVE, J.P., **Gerencia y Planeación estratégica**, Editorial Norma (Bogotá, 2002).

SHANK, J.K. & GOVINDARAJAN, V., **Gerencia estratégica de costos: la nueva herramienta para desarrollar una ventaja competitiva**, Editorial Norma (Bogotá, 1998).

SLOSSE, C., GORDICZ, J.C. & GAMONDÉS, S.F., **Auditoría**, La Ley (Buenos Aires, 2006)

WELSCH, G.A., HILTON R.W. [y otros], **Presupuestos. Planificación y control**, 6ª edición, Pearson Educación (México, 2005).

**Declaración Jurada Resolución 212/99 – CD**

“Los autores de este trabajo declaran que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no hayan dado a conocer en las referencias, que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta derechos de terceros”.

Mendoza, agosto de 2012

María Virginia Caligiore Gei



Ailín del Valle Cimador



Néstor Federico Moretta Setay

