

La gestión estratégica de costos asociada al costo basado en actividades como nueva técnica de gestión empresarial

Artículo
arbitrado

Strategic Cost Management associated with activity-based Cost as a New Business Management Technique

BELKIS PÉREZ ÁLVAREZ¹

RAYCOS BRITO SARASA²

Universidad de Artemisa. Cuba.

¹bperez87@nauta.cu., ²raycos@nauta.cu.

RESUMEN

La Gestión Estratégica de Costos es la utilización que hace la dirección de las organizaciones de la información referente a los costos dentro de su proceso de toma de decisiones. El presente trabajo tiene como objetivo profundizar la repercusión de la Gestión Estratégica de Costos, asociada a la Gestión Basada en las Actividades como una nueva técnica de gestión empresarial de apoyo a la toma de decisiones. Para ello se emplean los métodos de investigación, analítico-sintético, hipotético-deductivo histórico-lógico, con el fin de mostrar que la Gestión Basada en Actividades utiliza la información obtenida del sistema de Costeo Basado en Actividades y unidos logran orientar las actividades de la cadena de valor de la empresa hacia un mejoramiento continuo, identificando problemas y oportunidades de reducción de costos, y con ello incremento de ventaja competitiva, factores claves en el perfeccionamiento del proceso de toma de decisiones.

Palabras claves: Gestión de Costos, Gestión Basada en las Actividades, sistema de Costeo, toma de decisiones.

Código JEL: M41 Contabilidad

Citar como (APA):

Pérez Álvarez, B.; Brito Saraza, R. (2021) La Gestión Estratégica de Costos asociada al Costo basado en actividades como Nueva Técnica de Gestión Empresarial. *Revista Cubana De Finanzas Y Precios*, 5 (3), 55-64. Consultado de http://www.mfp.gob.cu/revista_mfp/index.php/RCFP/article/view/06_V5N32021_BPAyRBS

ABSTRACT

Strategic Cost Management is the use made by the management of organizations of information regarding costs within their decision-making process. The present work aims to deepen the impact of Strategic Cost Management, associated with Activity Based Management as a new business management technique to support decision-making. For this, the analytical-synthetic, hypothetical-deductive historical-logical research methods are used, in order to show that Activity-Based Management uses the information obtained from the Activity-Based Costing system and together they manage to guide the activities of the value chain of the company towards continuous improvement, identifying problems and opportunities to reduce costs, and thereby increase competitive advantage, key factors in improving the decision-making process.

Key words: cost management, activity based management, costing system, decision making.

INTRODUCCIÓN

Los crecientes cambios que se están produciendo en el mundo empresarial a consecuencia del progreso científico y tecnológico global, demandan de las empresas, la adopción de estrategias que la conduzcan hacia la excelencia empresarial y el incremento de la competitividad.

Los recursos financieros y materiales con los que cuentan las organizaciones para el desarrollo de sus procesos productivos y de servicios son limitados, por lo que su uso eficiente se convierte en una necesidad. Los sistemas de costos pueden ser un instrumento muy útil para apoyar a las empresas en esta tarea.

La Gestión Estratégica de Costos toma la información suministrada por los sistemas de costos y la utiliza en la toma de decisiones de la empresa. En este sentido, y teniendo en cuenta el contexto competitivo actual, se hace imprescindible el empleo de Nuevas Técnicas de Gestión Estratégica de los Costos, que permitan optimizar el uso de los recursos y con ello incrementar la ventaja competitiva, y mejorar el posicionamiento estratégico en el mercado.

Los sistemas de costos tradicionalmente aplicados a las empresas, no están brindando la información pertinente que necesita la alta dirección para la toma de decisiones. En los últimos tiempos han perdido validez en la determinación precisa de los costos unitarios y la asignación de Costos Indirectos, sobre todo, en empresas donde existen diversidad de productos o servicios.

El Sistema de Costeo sobre la base de las Actividades (*Activity Based Costing*) junto a la Gestión de Costos Basada en las Actividades se presentan como una nueva técnica de gestión empresarial asociada a la Gestión Estratégica de Costos, que contribuye a mejorar los procesos de negocios, pues se centraliza en proveer a las empresas del costo exacto de los productos y servicios que poseen, convirtiéndola en una herramienta operacional que puede ser utilizada en la realización de valiosos análisis, para mejorar el desempeño y la toma de decisiones de las organizaciones.

El sistema de Costeo Basado en Actividades (ABC) parte del hecho de que una empresa para producir productos o prestar servicios, necesita llevar a cabo actividades las cuales consumen recursos, por lo que primero se costean las actividades, y luego su costo es asignado a los diferentes productos o servicios que demandan las mismas. Su propósito fundamental es modificar la forma en que se calculan y se distribuyen los Costos Indirectos.

La Gestión de Costos Basada en las Actividades es un modelo de Gestión de Costos sustentado fundamentalmente en la información que le proporciona el sistema ABC. Analiza cada una de las actividades que componen la Cadena de Valor de la empresa y los recursos que estas consumen. Es una disciplina que se centra en la gestión de las actividades como vía para mejorar el valor recibido por los clientes y el beneficio alcanzado al proporcionar dicho valor.

Objetivo General:

Profundizar la repercusión de la Gestión Estratégica de Costos, asociada a la Gestión Basada en las Actividades como una nueva técnica de gestión empresarial.

Objetivos Específicos:

1. Examinar información relacionada con la Gestión Estratégica de Costos, sus tres ideas rectoras, y la necesidad de aplicación de nuevas técnicas de gestión empresarial.
2. Mostrar el sistema Costeo Basado en Actividades, sus fases y etapas, y un ejemplo práctico de su aplicación.
3. Analizar la Gestión Basada en Actividades y su combinación con el sistema de Costeo Basado en Actividades.

MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN

- *analítico-sintético*: para descomponer el problema en varios elementos y profundizar en el estudio de cada uno por separado, para luego sintetizarlos en la solución propuesta.
- *hipotético-deductivo*: para proponer nuevas líneas de trabajo a partir de los resultados parciales.
- *histórico-lógico*: para el estudio crítico de los trabajos anteriores de la bibliografía existente, la extracción de los aspectos positivos de ellos y comparación de los resultados alcanzados.

DESARROLLO

El Sistema Contable constituye una herramienta importante en toda organización, pues como instrumento de control y documentación del hecho económico, juega un papel decisivo dentro del sistema informativo de la empresa, y es trascendental para la toma de decisiones.

Componentes del Sistema Contable.

Los principales componentes del Sistema Contable son: la Contabilidad Financiera, la Contabilidad de Gestión y la Contabilidad de Costos. (CUEVAS, 2010).

Contabilidad Financiera: Se relaciona básicamente con los informes financieros. A través de ella se evalúan los cambios ocurridos en los recursos en que invierte la entidad y se determinan las premisas para continuar el trabajo. Su principal objetivo es brindar información sobre los resultados operacionales, la posición financiera y los flujos de efectivo.

Contabilidad de Gestión: Consiste en el análisis de la información de costos con el fin de ayudar a la gerencia en la planeación, la evaluación, el control y el uso eficiente de los recursos. Proporciona informes para la toma de decisiones.

Contabilidad de Costos: se relaciona con la estimación de los costos, los métodos de asignación y la determinación del costo de bienes y servicios. Actúa como una conexión entre la contabilidad financiera y la contabilidad de gestión, ya que los conceptos y técnicas de la contabilidad de costos se utilizan en la contabilidad financiera y en la de gestión.

El desarrollo científico, tecnológico y cultural que ha tenido lugar en las últimas décadas, ha producido cambios en la economía mundial y ha elevado la necesidad de perfeccionar el proceso de toma de decisiones en las empresas. En ese sentido se presenta la Gestión Estratégica de los Costos como una herramienta oportuna dentro de este proceso.

La Gestión Estratégica de Costos.

Gestión Estratégica de Costos: es el manejo que hace la dirección de la empresa de toda la información relacionada con los costos en las distintas etapas del proceso de toma de decisiones. Tiene como punto de partida, tres ideas rectoras:

1. Análisis de la Cadena de Valor.
2. Análisis del Posicionamiento Estratégico.
3. Análisis de las Causales del Costo.

La Cadena de Valor de una empresa está compuesta por el conjunto de actividades que son necesarias para la elaboración de un producto o la prestación de un servicio. El análisis de la cadena de valor, es una forma de examinar todas las actividades de la empresa y la interacción que tienen entre ellas, con el objetivo fundamental de eliminar todas las actividades que no añaden valor a los productos o servicios.

El Posicionamiento Estratégico es la posición que ocupa la empresa en el mercado en el que compete en relación con el resto de las empresas rivales.

En el análisis del posicionamiento estratégico, se realiza el estudio de la relación entre los objetivos planteados y la ubicación que tienen la empresa con relación a esos objetivos.

El análisis externo elabora un diagnóstico del entorno y del sector específico, y el análisis interno, informa del conjunto de factores que determinan la posición competitiva a fin de obtener una ventaja competitiva sostenible, la cual se puede alcanzar de dos formas:

- Mediante el liderazgo en costos, logrando un bajo costo con relación a los competidores.
- Mediante la diferenciación, creando atributos para que los clientes perciban el producto como exclusivo.

Causales del Costo: son los diversos factores que causan o provocan los costos, los cuales están interrelacionados de forma compleja y se agrupan en dos grandes clases:

- Las causales Estructurales, están relacionadas con la estructura económica fundamental de la empresa, como son: escala, extensión, experiencia, tecnología y complejidad.
- Las causales de Ejecución, son necesarias para establecer la posición de costos de la empresa y van a depender de la habilidad de esta para ejecutarlas con éxito. Las principales causales de ejecución son: participación del grupo de trabajo, fuerza laboral comprometida con el mejoramiento continuo, gerencia de calidad total, utilización óptima de la capacidad de producción, distribución de planta eficiente, configuración del producto, diseño eficaz y aprovechamiento de lazos existentes con proveedores o clientes, mediante la cadena de valor de la empresa.

En el análisis de ambas clases de causales, se debe tener en cuenta que el costo va a estar en función de más de una causal por lo que cada una debe requerir de un análisis individual, de manera que se puedan encontrar los factores que producen los costos.

Teniendo en cuenta las tres ideas rectoras que impulsan la Gestión Estratégica de Costos se puede afirmar que la misma, fomenta una visión global y continua de las actividades que componen la cadena de valor de la empresa, contribuye al desarrollo constante de las ventajas competitivas y a la necesaria adaptación que debe tener el sistema de costos con relación a la estrategia que la empresa elija para competir.

Las Nuevas técnicas de gestión empresarial.

Como parte del perfeccionamiento del proceso de toma de decisiones y debido a cambios producidos en el entorno empresarial se hace necesario analizar la pertinencia de los sistemas de costo tradicionales, los cuales presentan algunas limitaciones para adaptarse a las estrategias competitivas de las organizaciones, debido fundamentalmente al excesivo nivel de agregación de datos que presentan, su orientación operativa a corto plazo, y la distribución de costos indirectos basada solamente en volúmenes.

En este sentido, se comienzan a aplicar Nuevas Técnicas de Gestión Empresarial, las cuales están encaminadas a optimizar el uso de los recursos en función de alcanzar los objetivos estratégicos planteados por las empresas.

Entre las nuevas Técnicas de Gestión se encuentran:

- Nuevos Sistemas de Medida y Control (*Just in Time*).
- Control Total de la Calidad.
- Gestión Basada en las Actividades (ABM).
- *Benchmarking* (introducción de mejoras).
- Reingeniería de procesos, etc.

La Gestión Basada en Actividades (ABM) se vincula al Costeo Basado en Actividades (ABC). El Costeo Basado en Actividades determina el costo de las actividades, mientras que la Gestión ABM analiza cada una de estas, y verifica si agregan valor o no al producto o servicio.

El Costeo Basado en las Actividades (ABC).

Los sistemas de costeo tradicionales asumen que los Costos Indirectos de Fabricación están altamente correlacionados con el volumen de unidades producidas, representadas generalmente en las horas mano de obra directa u horas-máquina, las cuales son utilizadas como base para la asignación de todos los Costos Indirectos de Fabricación, sin tener en cuenta, si estos varían o no, con relación al volumen de producción o de horas, lo cual provoca distorsiones en el costo total unitario. Consecuentemente se puede afirmar que las formas de costeo basadas solamente en volumen tienden a ser inexactas. (CUEVAS, 2010)

El nacimiento del Sistema de Costo ABC (*Activity Based Costing*), por sus siglas en inglés, se debe a la necesidad de resolver el problema de la asignación de los costos indirectos de fabricación a los productos o servicios. (BACKER; JACOBSEN; RAMÍREZ, 1997); (CUEVAS, 2010); (SAEZ; FERNÁNDEZ; GUITIERREZ, 1993).

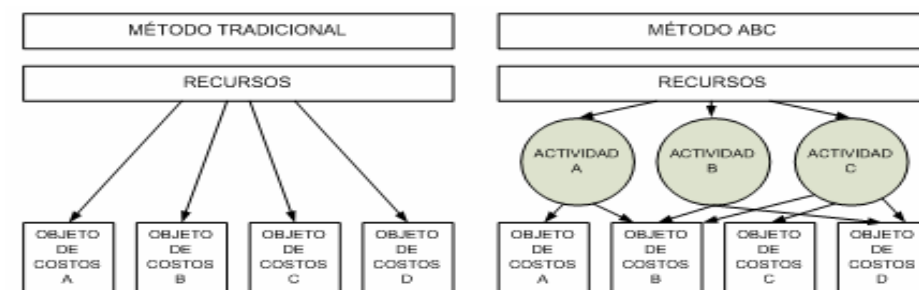
El ABC interviene en los costos indirectos de fabricación, distribuyéndolos entre las actividades que consumen dichos recursos. Por tanto, los costos indirectos no se asignan a los productos, si no a las actividades que se realizan para producir dichos productos.

Las dos ideas fundamentales de las cuales parte el costo ABC son:

1. Los productos no consumen costos sino actividades.
2. Las actividades son las que consumen los recursos. Los costos son la expresión cuantificada de los recursos consumidos por las actividades.

El método ABC agrega un nivel mayor de análisis en cuanto al costeo tradicional. Este nivel que representan las actividades, trae consigo que este sistema sea más complejo que los tradicionales, los cuales asignan directamente los recursos a los productos o servicios, omitiendo el nivel intermedio de las actividades (GOMEZ, 2001); (HERNANDEZ, 2005); (PEREZ, 2007) tal como se muestra en la Figura 1.

Figura 1. Comparación entre el Método Tradicional y el Método ABC



Fuente: (BENDERSKY, 2006)

Fases y Etapas del Sistema de Costeo ABC.

Para la implantación del Sistema ABC, se consideran que existen dos fases fundamentales, compuestas cada una por varias etapas a cumplimentar (COOPER, 1990); (SAEZ et al., 1993). Estas son:

1. Fase 1: Determinación del costo de las actividades.
 - 1.1. Etapa 1: Identificación y análisis de las actividades.
 - 1.2. Etapa 2: Elección de los generadores de costo.
 - 1.3. Etapa 3: Agrupación de las actividades homogéneas y reclasificación.
 - 1.4. Etapa 4: Reparto de los costos indirectos entre las actividades.
 - 1.5. Etapa 5: Cálculo del costo unitario de los generadores de costo.
2. Fase 2: Determinación del costo de los productos.
 - 2.1. Etapa 6: Asignación de los costos de las actividades a los productos o servicios.
 - 2.2. Etapa 7: Asignación de los costos directos a los productos o servicios.
 - 2.3. Etapa 8: Determinación del costo total de los productos o servicios.

Clasificación de las Actividades.

Como parte de la primera fase en la determinación del costo de las actividades, una de las etapas incluye la reclasificación y agrupación de las actividades, a continuación se muestra la clasificación de las actividades de acuerdo a las funciones de la empresa y a su relación con los productos o servicios.

1. Según las funciones de la empresa:
 - 1.1. Investigación y desarrollo
 - 1.2. Logística
 - 1.3. Producción
 - 1.4. Comercialización
 - 1.5. Administración
2. Según su relación con los productos o servicios:
 - 2.1. Actividades principales
 - 2.2. Actividades secundarias.

Entorno de Aplicación del Sistema de Costeo ABC.

Para la mayoría de las empresas resulta vital identificar o decidir qué Sistema de Costo refleja mejor su situación, de acuerdo a las actividades o procesos productivos o de servicios que desempeña. (LOPEZ, 2005);(ORIOLO, 1997); (SAEZ et al., 1993); (SMITH, 1995); (SIXTINA, 2005).

En este sentido, es posible aplicar el costeo ABC en entidades:

- Donde el porcentaje de costos indirectos sobre el total de costos tenga un peso significativo.
- Que están sometidas a fuertes presiones de precios en el mercado y se muevan en un sector muy competitivo.
- Que poseen una alta gama de productos o servicios donde es muy difícil conocer la parte proporcional de gastos indirectos que corresponde a cada producto o servicio.
- Donde se observa un crecimiento, año tras año en sus costos indirectos.
- Donde se desee alcanzar la ventaja competitiva mediante el "liderazgo en costos".

Por sus características, las empresas vinculadas a la aviación comercial, están más que interesadas, forzadas, a ajustar sus actividades, y emplear sistemas de costeo más eficientes, que permitan mostrar de manera directa y más exacta el reflejo de sus actividades económicas, debido a que se desenvuelven en mercados de una alta competitividad.

Ventajas del Sistema de Costeo ABC.

El Sistema de Costeo ABC tiene como objetivo principal proporcionar información para la toma de decisiones en las organizaciones. Este modelo ABC proporciona una mayor exactitud en la asignación de los costos indirectos de las empresas y permite la visión de ellas por actividad.

Entre sus principales ventajas se pueden mencionar: (FRANCO, 1995); (ORIOLO, 1997); (SAEZ et al., 1993); (SMITH, 1995).

- Se aumenta la credibilidad y la utilidad de la información de costeo, en la toma de decisiones.
- Las organizaciones con múltiples productos o servicios pueden observar un ordenamiento totalmente distinto de los costos de sus productos o servicios.
- Se logra una mejor asignación de los costos indirectos a los objetos de costos (productos o servicios).
- La estructura de costos de la empresa se hace mucho más comprensible.
- Asigna correctamente los gastos indirectos de fabricación a los productos mediante un análisis de las actividades que consumen los productos o servicios.
- Brinda costos unitarios de productos o servicios mucho más precisos y útiles.

- Identifica problemas y oportunidades de reducción de costos, y con ello incremento de ventaja competitiva.
- Permite implementar una gestión de costos a partir de las actividades.

La Gestión Basada en Actividades (ABM).

Para que el Sistema ABC sea una verdadera herramienta gerencial, necesita de una correcta administración, la cual se conoce como, Gestión Basada en Actividades (*Activity-Based Management*) ABM por sus siglas en inglés.

La Gestión Basada en Actividades es un modelo de gestión de costos basado fundamentalmente en la información que le proporciona el sistema ABC, tiene dos objetivos fundamentales:(NAVARRO, 1995)

- Mejorar el valor de los productos y servicios recibidos por los clientes.
- Mejorar el beneficio al proporcionar el citado valor.

Análisis de las actividades de la Cadena de Valor.

El Costeo Basado en Actividades asigna los costos indirectos de fabricación a las actividades y luego a los productos, pero no analiza previamente si cada una de las actividades agrega valor o no al producto, dentro de la cadena de valor de la empresa. La gestión ABM analiza cada actividad y trata de eliminar o reducir los costos de las actividades que no añaden valor al producto.

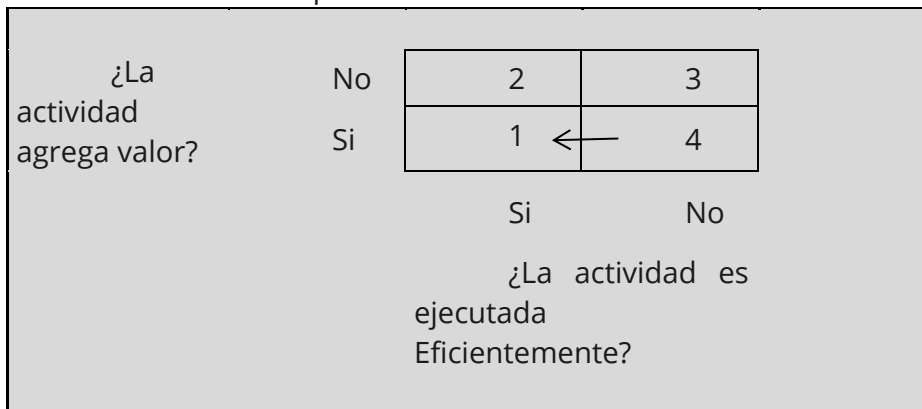
Para alcanzar sus dos objetivos fundamentales el ABM revisa las actividades constantemente y las gestiona de manera más eficiente. (CUEVAS, 2010)

El análisis de las actividades tiene en cuenta dos aspectos fundamentales:

1. Si la actividad agrega valor o no.
2. Si la actividad es ejecutada eficientemente.

La Figura 2 ilustra los cuadrantes en que se deben ubicar las actividades para su análisis.

Figura 2. Ubicación de las actividades por cuadrantes.



Fuente: CUEVAS, 2010

Teniendo en cuenta lo que se ilustra en la figura 2 las actividades que se ubican en el cuadrante 1, son a las que se le deben asignar los costos que luego pasan a los productos o servicios. Los recursos empleados en las que están ubicadas en el cuadrante 2 pueden utilizarse en otras actividades que agreguen más valor. Las actividades del 3er cuadrante deben ser eliminadas,

pues ni aportan valor, ni se ejecutan eficientemente, así mismo, se deben estudiar las del 4to cuadrante con el fin de mejorar su eficiencia y así poder desplazarlas al 1er cuadrante.

El perfeccionamiento de estos análisis y a la implementación del ABM, exigen un cambio cultural en las empresas, pues lo primero que se necesita para ello, es tener una visión completa de cómo la organización desarrolla su negocio. Implica abandonar la visión tradicional de estructura por departamentos hacia una organización por procesos de negocios, que permita viabilizar el análisis de cada actividad que interviene en la cadena de valor.

Las empresas deben centrarse en formar equipos en funciones interrelacionadas (organización por procesos) para evaluar y controlar continuamente los factores competitivos que afectan el mercado global.

La Gestión ABM asociada al Sistema ABC.

El costeo Basado en Actividades combinado con la Gestión Basada en Actividades, puede constituir una herramienta muy útil para las organizaciones, debido a que:

- Contribuye directamente a la excelencia en la cadena de valor de la empresa, ya que la medición del costo de las actividades corrientes es un comienzo para gerenciar estas actividades de forma más eficientes desde el punto de vista del costo, y llegar incluso a eliminar aquellas que no agregan valor al producto final.
- Favorece la posición estratégica de la empresa, mostrando cómo deben desplegarse los recursos para beneficiar las actividades que proporcionan valor a los productos o servicios, optimizar el costo de las mismas y maximizar el valor recibido por el cliente. Aspectos que promueve y fomenta la ventaja competitiva.
- Analiza las causales de los costos de las actividades desarrolladas por la empresa y la medida de su rendimiento.

Consecuentemente, se puede afirmar que la Gestión ABM combinada con el Sistema ABC es una técnica de gestión que favorece la Gestión Estratégica de los Costos, ya que conjuga sus tres ideas rectoras, el análisis de la cadena de valor, el de la posición estratégica y el de las causales de los costos de una entidad.

CONCLUSIONES

- La Gestión Estratégica de Costos es la utilización que hace la empresa en su proceso de toma de decisiones de la información relacionada con los costos.
- Las tres ideas rectoras de la Gestión Estratégica de Costos son: el análisis de la Cadena de Valor, el análisis de la Posición Estratégica, y el de las Causales del Costo.
- Las nuevas técnicas de gestión empresarial surgen como parte del perfeccionamiento del proceso de toma de decisiones y debido a cambios producidos en el mercado global.
- El Sistema de Costeo Basado en Actividades forma parte de las nuevas técnicas de gestión empresarial, en su primera fase, determina el costo de las actividades y en la segunda, le asigna este costo a los productos o servicios desarrollados por las entidades.
- La Gestión Basada en Actividades (ABM) utiliza la información obtenida del sistema ABC y logra orientar las actividades de la cadena de valor de la empresa hacia un mejoramiento continuo.

- La Gestión Basada en Actividades (ABM) combinada con el Sistema Basado en Actividades (ABC) se convierte en una nueva técnica de gestión empresarial, que mejora la Gestión Estratégica de los Costos, y tiene influencia directa en el proceso de toma de decisiones.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BACKER, (1997): Backer; Jacobsen; Ramírez. *Contabilidad de Costos: un enfoque administrativo para la toma de decisiones*. 1997.
- BENDERSKY, (2006): Bendersky, Eduardo. *Activity Based Costing*. Tomado de: www.tablero-decomando.com
- COOPER, (1990): Cooper, H. *Los métodos tradicionales de costos están quedando obsoletos*. Harvard Devsto Business Review #39. 1990.
- CUEVAS, (2010): Cuevas Villegas, Carlos F. *La contabilidad de Costos Enfoque gerencial y de gestión*. Colombia: PEARSON EDUCACIÓN, 2010.
- FRANCO, (1995): Franco, Aimar. *Sistema de costos basado en actividades: pasado, presente y futuro*. Revista: Costos y gestión. T-15. España, 1995.
- HERNANDEZ, (2005): Hernández, Yusmely. *El sistema de costo basado en actividades*. Tomado de: www.gerencia.com/tag/costos
- LOPEZ, (2005): López, Miriam. *Tendencias actuales del costo como herramienta de gestión*. Tomado de: www.degerencia.com
- NAVARRO, (1995): Navaro Castillo, Francisco. *La Gestión de Costeo Basada en Actividades*. Diario ABC, 1998.
- ORIOI, (1997): Oriol, Amat. *La mejora continua en la gestión de costos*. Harvard Devsto, 1997.
- PEREZ, (2007): Pérez, Osmany. *Propuesta de modelo conceptual ABC/ABM a partir del estudio de variables de éxito o fracaso para las empresas cubanas*. Tesis presentada en opción al grado científico de Doctor en Ciencias Económicas. Universidad de Matanzas. 2007.
- PORTER, (1985): Porter, Michael. *Creating and Sustaining Superior Performance*, 1985.
- SAEZ et al., (1993): Sáez Torrecilla, Ángel; Fernández, Antonio; Gutiérrez Gerardo. *Contabilidad de Costos y Contabilidad de Gestión*. Volumen I, edición McGraw. España, 1993.
- SMITH, (1995): Smith, Malcolm. *Cómo dirigir su sistema ABC*. Universidad Murdoch, Australia. 1995.

Fecha de recepción: 5 de agosto de 2021

Fecha de aceptación: 5 de agosto de 2021

Fecha de publicación: 30 de septiembre de 2021