



Análisis de los sistemas de costos como herramientas estratégicas de gestión en las pequeñas y medianas empresas (PYMES)

Revista Publicando, 2(2). 2015, 90-113. ISSN 1390-9304

Análisis de los sistemas de costos como herramientas estratégicas de gestión en las pequeñas y medianas empresas (PYMES)

Carlos Artieda.

**Profesor Escuela Politécnica Nacional, Facultad de Ciencias Administrativas, Quito,
Ecuador**

chartieda@gmail.com

RESUMEN

La competencia feroz en los mercados especialmente con productos posicionados de bajo precio, las políticas de controles de precios por parte del estado, las políticas tributarias y arancelarias, la globalización de los mercados, los avances tecnológicos y de las comunicaciones hacen cada vez más compleja la gestión de las pequeñas y medianas empresas. Por lo que se hace necesario un estudio sobre la aplicación de los sistemas de costos como herramientas estratégicas en la gestión empresarial.

La dirección de la pequeñas y medianas empresas tienen que resolver sus problemas implementando procesos de mejora continua en la cadena de valor y en la aplicación de estrategias para poder competir en los mercados con sistemas de costos que permitan trasladar el valor agregado hacia los consumidores, maximizando sus rentabilidades. Por lo tanto la misión de los empresarios será el implementar y promover el desarrollo de sistemas de costos y herramientas que sistematicen la mejora continua, utilizando un marco sistémico y un lenguaje universal de eficiencias de costos.

El estudio es exploratorio y descriptivo, se aplicó la investigación bibliográfica con la técnica del análisis documental en fuentes primarias y secundarias. Del mismo se revela que las pequeñas y medianas empresas tienen serias dificultades en la aplicación de los sistemas modernos de costeo como fuentes de ventaja competitiva, especialmente en sectores de la economía que están controlados por parte del estado sus costos, precios y márgenes de rentabilidad, así como los efectos de las externalidades en los mercados.



**Análisis de los sistemas de costos como herramientas estratégicas de gestión en las
pequeñas y medianas empresas (PYMES)**

Revista Publicando, 2(2). 2015, 90-113. ISSN 1390-9304

Palabras claves: Sistemas de costos, estrategia competitiva, cadena de valor, valor agregado, gestión empresarial, pequeñas y medianas empresas.

ABSTRACT

Fierce competition in the markets especially positioned low priced products, price control policies by the state , tax and tariff policies , globalization of markets , technological advances and communications become more and more complex management of small and médium sized enterprises. So a study on the implementation of cost systems as strategic tools in business management is necessary.

The direction of the small and médium sized enterprises have to solve their problems by implementing continuous improvement processes in the value chain and implementing strategies to compete in markets with cost systems that allow transfer the value added to consumers , maximizing their returns. Therefore the mission of business will be to implement and promote the development of systems and tools that systematize costs continuous improvement, using a systems framework and a language of cost efficiencies.

The study is exploratory and descriptive bibliographic research with the art of documentary analysis in primary and secondary sources was applied. Of it is revealed that small and médium sized enterprises have serious difficulties in the implementation of modern costing systems as sources of competitive advantage , especially in sectors of the economy that are controlled by the state costs, prices and profit margins , and the effects of externalities in the markets.

Keywords : Systems of costs, competitive strategy, value chain, value-added business management, small and médium sized enterprises



Análisis de los sistemas de costos como herramientas estratégicas de gestión en las pequeñas y medianas empresas (PYMES)

Revista Publicando, 2(2). 2015, 90-113. ISSN 1390-9304

INTRODUCCIÓN

El presente estudio analiza el estado del arte en la aplicación de las herramientas estratégicas de los sistemas de costos dando énfasis en un enfoque gerencial con la finalidad que las PYMES generen valor agregado en el proceso de gestión.

Las pequeñas y medianas empresas (PYMES) se enfrentan a cambios vertiginosos en el mundo moderno especialmente en el ámbito de las nuevas tecnologías, complejos grados de competencia, controles por parte del estado, complejos sistemas de tributación, grandes grados de globalización que direccionan la gestión de las empresas hacia cambios en nuevas filosofías de producción, aplicación de normas de calidad, procesos de integración vertical y horizontal, velocidad en la logística, y aplicación de sistemas modernos de comunicaciones e informática moderna, esta situación necesita por lo tanto de eficiencia y eficacia en la economía y finanzas de las pequeñas y medianas empresas que son generadoras de empleo y de valor agregado en los procesos productivos y comerciales por lo que se necesita de un análisis de la aplicación de sistemas de costos como herramienta estratégica para la toma de decisiones gerencial.

Según, Chacón Galia (2006), los sistemas de costos alimentan a los sistemas de control de gestión con una información oportuna, pertinente y comparable a fin de que se traduzcan en estrategias diseñadas para hacer frente al nuevo contexto de los negocios en resultados empresariales.

Las pequeñas y medianas empresas (PYMES) tienen serias deficiencias en la implementación de los sistemas de costos, por lo que el objetivo del presente trabajo es dar a conocer su empleo y estrategias que permita a este tipo de empresas aplicar las diversas técnicas de costos para la toma eficaz de decisiones frente a las externalidades tanto del mercado como a las regulaciones gubernamentales.



Análisis de los sistemas de costos como herramientas estratégicas de gestión en las pequeñas y medianas empresas (PYMES)

Revista Publicando, 2(2). 2015, 90-113. ISSN 1390-9304

El análisis permite una revisión crítica del aporte de los diferentes sistemas de costos y estrategias competitivas en el corto, mediano y largo plazo al proceso de gestión de las PYMES.

El presente artículo sobre el estudio de los sistemas de costos como herramienta estratégica en las decisiones de las pequeñas y medianas empresas, es un aporte original como factor innovador para un nuevo posicionamiento de gestión en este campo.

ESTRATEGIAS EMPRESARIALES Y DE COSTOS

A fin de determinar que los sistemas de costos son un aporte a la gestión de las pequeñas y medianas empresas, se aplica un análisis concreto de los datos empíricos disponibles entre el 2010 y 2014, a fin de demostrar que los resultados de la gestión de las PYMES y la justificación de la relevancia y validez de los materiales primarios utilizados a través de estudios sectoriales, datos empresariales y una encuesta realizada a este tipo de empresas en diversos sectores de la economía.

La dirección estratégica empresarial implica la toma de decisiones sobre la estructura, tecnología, y la gestión en las operaciones de logística, producción y comercialización a fin de lograr eficiencias en los costos y optimizar la rentabilidad de la empresa dependiendo del sector industrial y comercial en que se desenvuelven las pequeñas y medianas empresas (PYMES).

Sobre el análisis estratégico de los sectores industriales y de la competencia, Porter M. (1980), señala algunas directrices y sentencias de cómo la estructura de un sector industrial tiene fuerte influencia al determinar las reglas de juego competitivas. Estas fuerzas externas afectan a todas las empresas del sector industrial y su intensidad de la competencia en un sector industrial no es ni coincidencia ni mala suerte. Se da el caso del sector farmacéutico en donde el estado tiene el control sobre precios, costos y márgenes de rentabilidad, por lo que las PYMES de este sector de la económica deben aplicar estrategias a fin de desarrollar sus actividades.



Análisis de los sistemas de costos como herramientas estratégicas de gestión en las pequeñas y medianas empresas (PYMES)

Revista Publicando, 2(2). 2015, 90-113. ISSN 1390-9304

La situación de la competencia en el sector industrial depende de cinco fuerzas productivas básicas:

- nuevos ingresos,
- amenaza de sustitutos,
- poder negociador de los compradores,
- poder negociador de los proveedores, y,
- la rivalidad entre los actuales competidores.

La acción conjunta de las fuerzas competitivas determina la rentabilidad potencial en el sector industrial. El potencial de utilidad se mide en términos del rendimiento a largo plazo del capital (K) invertido, no todos los sectores industriales tienen el mismo potencial de rentabilidad.

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 la empresa contra estas fuerzas productivas y pueda inclinárselas a su favor.

La competencia en un sector industrial opera en forma continua para hacer bajar la tasa ROI hacia la tasa competitiva del rendimiento mínimo (mercado libre). Por lo tanto los inversionistas no toleran los rendimientos por debajo de esta tasa mínima de rendimiento, debido a la alternativa de invertir en otros sectores. Además las empresas que ganan por debajo del rendimiento mínimo van a la quiebra.

Hansen y Mowen (2007), la gestión estratégica de costos emplea el uso de datos de costos para desarrollar e identificar estrategias superiores que produzcan una ventaja competitiva sostenible. Dichas ventajas consisten en la creación de un mejor valor para el cliente, con base a un costo más bajo o igual en comparación a los que ofrece la competencia.



Análisis de los sistemas de costos como herramientas estratégicas de gestión en las pequeñas y medianas empresas (PYMES)

Revista Publicando, 2(2). 2015, 90-113. ISSN 1390-9304

En síntesis, la Gerencia Estratégica de Costos para Shank y Govindarajan (1995) y Hansen y Mowen (2007), son las acciones que hay que tomar para garantizar el éxito potencial de los recursos de costos en las empresas para ser competitivo. Radica en la utilización que la gerencia hace de la información de costos y resulta del análisis y combinación de la siguiente información:

- 1) cadena de valor,
- 2) posicionamiento estratégico y,
- 3) causales de costos,

1) Cadena de valor.

Por muchos años las organizaciones han manejado un sin fin de actividades que sin duda le han agregado valor a los productos o servicios ofrecidos; sin embargo a pesar de estas, existen otras que se desarrollan en las diferentes áreas funcionales de la organización, y que no siempre agregan valor a los productos; por el contrario, son consideradas actividades sin valor añadido que como tal, deben reducirse al máximo o en el mejor de los casos eliminarlas por completo.

Las actividades de valor, forman parte de la cadena de valor de las organizaciones, la cual se integra a un sistema mayor denominado sistema de valor, que incluye la cadena de valor de los agentes externos con los cuales interactúa la organización para lograr sus objetivos estratégicos (proveedores y distribuidores).

Shank y Govindarajan (1995), la cadena de valor, en cualquier empresa de cualquier área, es el conjunto interrelacionado de actividades creadoras de valor, que se extienden durante todos los procesos, que van desde la consecución de fuentes de materias primas para proveedores de



Análisis de los sistemas de costos como herramientas estratégicas de gestión en las pequeñas y medianas empresas (PYMES)

Revista Publicando, 2(2). 2015, 90-113. ISSN 1390-9304

componentes, hasta que el producto terminado se entrega finalmente en las manos del consumidor.

La cadena de valor se fundamenta en los conceptos de costo, valor y margen. El costo se considera la suma del precio de todos los bienes y servicios internos y externos utilizados hasta disponer del bien o servicio que se ofrece; el valor, es el precio que el comprador está dispuesto a pagar por el producto (en su sentido más amplio) con base a la utilidad que este proporcione, en una situación de libre mercado; y el margen, se obtiene de la diferencia entre el valor y el costo. Para maximizar el margen se pueden aumentar el valor o reducir costos.

2) Posicionamiento estratégico

En un mercado lleno de incertidumbre, altamente competitivo e inmerso en rápidos y profundos procesos de cambio, las empresas disputan su supremacía básicamente con costos, productos de calidad o diferenciando sus productos o servicios de los ofrecidos por sus rivales. Para ello, deben asumir estrategias empresariales que permitan el logro de los objetivos organizacionales, y en consecuencia la creación de ventajas competitivas difíciles de superar por los adversarios.

Porter M. (2000), plantea tres estrategias genéricas básicas:

- a) liderazgo en costos,
- b) diferenciación, y
- c) enfoque.



Análisis de los sistemas de costos como herramientas estratégicas de gestión en las pequeñas y medianas empresas (PYMES)

Revista Publicando, 2(2). 2015, 90-113. ISSN 1390-9304

Las dos primeras consideran una perspectiva amplia, mientras que la de enfoque maneja una visión limitada del panorama competitivo de la empresa o sector en el cual se desenvuelve con una demanda inelástica.

Las organizaciones, independientemente del tipo de actividad a la que se dediquen, mantienen como una de sus prioridades competitivas la necesidad de reducir costos, más aún cuando se trata de empresas manufactureras dedicadas a la transformación de materias primas en productos terminados, donde prevalecen los costos de producción por ser los más representativos. Tal es el caso del sector industrial analizado donde estos costos juegan un papel fundamental, dadas las características del producto final resultante el medicamento.

3) Causales de Costos

Las organizaciones tienen dentro de su cadena de valor infinidad de causales de costos que dependerán de las actividades de valor que realice; Shank y Govindarajan (1995), en el campo de gerencia estratégica de costos, se acepta el hecho que los costos son causados o impulsados por muchos factores, los cuales se interrelacionan en forma compleja.

Entender el comportamiento de los costos, implica analizar la reciprocidad entre las causas y las actividades que los generan. En la contabilidad gerencial, el costo es básicamente función de una sola causa: el volumen de producción. Los conceptos de costos relacionados con el volumen de producción han penetrado el pensamiento de las teorías tradicionales de costos, sin embargo, en la GEC, el volumen de producción se considera que capta muy poco de la riqueza que genera el comportamiento de los costos (Shank y Govindarajan, 1995).

Lorino (1993), la identificación de los inductores, es un proceso clásico de determinación de causas-efectos que utiliza herramientas del análisis causal adaptadas a las necesidades de eficiencia y a la correcta identificación de los inductores.



Análisis de los sistemas de costos como herramientas estratégicas de gestión en las pequeñas y medianas empresas (PYMES)

Revista Publicando, 2(2). 2015, 90-113. ISSN 1390-9304

Los causantes de costos (cost driver), serán entonces cualquiera de las mediciones de una salida que ocasione costos, es decir que provoque el uso de recursos costosos (Horngren, Sundem y Stratton, (2006), para Hansen y Mowen (2007), constituyen las bases de asignación empleadas para fijar costos a determinados productos o servicios, son conocidos también como inductores de costos, impulsores de costos, generadores de costos, conductores de costos.

Hansen y Mowen (2007), Shank y Govindarajan (1995) y Porter (2000), determinan que son estructurales, de ejecución o procedimiento.

Las causales estructurales están relacionadas con la estructura económica fundamental de la empresa, que causan posiciones de costo para un grupo de productos determinados, entre ellas se listan:

- a) Escala: referida a la cuantía de inversión que se va a realizar en determinadas áreas funcionales de la empresa,
- b) Extensión: se refiere al grado de integración vertical,
- c) Experiencia: consiste en el número de veces que en el pasado la empresa ha realizado lo que está haciendo de nuevo,
- d) Tecnología: son los métodos tecnológicos empleados en cada etapa de la cadena de valor de la empresa, y
- e) Complejidad, vinculada con la amplitud de la línea de productos o servicios que se ofrecerán a los clientes (Riley, 1987).



Análisis de los sistemas de costos como herramientas estratégicas de gestión en las pequeñas y medianas empresas (PYMES)

Revista Publicando, 2(2). 2015, 90-113. ISSN 1390-9304

Horngren, Sundem y Stratton (2007), enmarcan las causales de costos en cada una de las funciones de la cadena de valor de la empresa, mientras que Hansen y Mowen (2007), las operacionaliza a nivel de cada una de las actividades cotidianas creadoras de valor.

1.1 Sistemas de Costos Estratégicos

1) Modelo Full Costing

Este modelo tiene los siguientes componentes tanto desde el punto de vista de la producción como de operación y comercialización de los productos:

- a) Costo de Producción del producto
- b) Costos de Operación del Período
- c) Márgenes de Rentabilidad

Horngren, Foster & Rajan (2012), señalan que las compañías del sector manufacturero compran materiales y componentes y los convierten en productos terminados. Las compañías del sector comercial compran y luego venden bienes tangibles sin cambiar su forma básica. Mientras que las compañías del sector servicios ofrecen productos intangibles.

2) Modelo Direct Cost

Las empresas y especialmente las pequeñas y medianas empresas (PYMES) determinan y fijan los precios con este modelo de gestión a fin de tomar las mejores decisiones en el mundo de la comercialización de los productos. Es así como analiza los costos directos e indirectos y márgenes de rentabilidad en función del costeo variable o direct cost. A esta



Análisis de los sistemas de costos como herramientas estratégicas de gestión en las pequeñas y medianas empresas (PYMES)

Revista Publicando, 2(2). 2015, 90-113. ISSN 1390-9304

estructura se debe añadir el efecto de las ventas a fin de analizar la rentabilidad a través de márgenes de contribución cuyos niveles dependerá de la industria en que se desarrolla la PYME.

3) Target Costing y Target Price

Dado el estricto control de costos, márgenes y precios a nivel de la competencia, el modelo del target costing se aplica prospectivamente en función de la planificación, mercados y ciclo de vida útil de los fármacos, cuyas características son:

a) Ciclo de Vida del Producto con el análisis de:

- Concepción
- Diseño
- Desarrollo del producto
- Desarrollo del proceso de producción
- Logística
- Comercialización

b) Presenta una visión completamente global de los costos del producto ya que llega a tener en cuenta los costos generados en todas las etapas del ciclo de vida, a diferencia de los enfoques de costeo con otros objetivos, que se centran principalmente en la etapa de producción de los bienes o servicios que resultan objetos de costeo.

c) Exige que los gerentes y analistas de costos estimen constantemente el costo de fabricación de un producto mientras éste se mueve a través del proceso de diseño, debiendo basarse en información proveniente de las diversas áreas que componen la organización.

d) Está inserto en la filosofía de orientación al mercado y al cliente.



Análisis de los sistemas de costos como herramientas estratégicas de gestión en las pequeñas y medianas empresas (PYMES)

Revista Publicando, 2(2). 2015, 90-113. ISSN 1390-9304

- e) Se focaliza en la gestión de costos de los productos nuevos, a pesar de que puede aplicarse a productos actualmente en línea.
- f) Apunta a la reducción de costos en la etapa más importante en cuanto a la determinación de los costos finales de los productos: el diseño y desarrollo.
- g) Es un proceso integrador de todas las áreas de la compañía: comercial, compras, producción, investigación y desarrollo, logística, administración, finanzas, etc.

Su aplicación genera un gran valor agregado a la toma de decisiones de las empresas especialmente en mercados muy competitivos y de control estatal de precios.

Bajo este sistema de costos Horngren, Foster & Rajan (2012), señalan los procedimientos que deben seguir las empresas:

I. Fijación del precio de venta objetivo del producto en el contexto de las necesidades del mercado y de la estrategia de la competencia: se deben determinar las necesidades no satisfechas de los actuales o potenciales clientes, teniendo en cuenta la evolución de la competencia en este terreno, y estudiar el importe que el mercado está dispuesto a pagar, considerando la mayor cantidad de variables posibles relacionadas con la situación económica en general, el mercado en particular y el producto y sus bienes competitivos o sustitutivos en forma específica. Toda esta información se debería obtener básicamente de investigaciones de mercado. El proceso de cálculo del costo partiendo del mercado empieza por la identificación del precio de venta objetivo. Este precio debe reflejar el valor percibido del producto a los ojos del cliente, la funcionalidad relativa anticipada y el precio de ventas de los competidores, así como los objetivos estratégicos de la empresa para el producto.

Los directivos, al fijar el precio objetivo del mercado, también han de conocer los precios de los productos que compiten con los propios. Si los productos de la competencia tienen una mayor funcionalidad y calidad, el precio de venta objetivo tendrá que ser más bajo que el de



Análisis de los sistemas de costos como herramientas estratégicas de gestión en las pequeñas y medianas empresas (PYMES)

Revista Publicando, 2(2). 2015, 90-113. ISSN 1390-9304

los competidores. Si la funcionalidad y la calidad son mayores, los precios de venta pueden ser iguales que los precios de los competidores (con lo que se incrementa la cuota de mercado) o superiores (con lo que se incrementan los beneficios).

Finalmente, la estrategia de la empresa en cuanto al futuro producto influye en su precio de venta inicial. Puede que la empresa quiera fijar un precio más bajo para ganar cuota de mercado rápidamente, o un precio más alto para incrementar la rentabilidad general a largo plazo y crear una imagen de excelencia técnica.

II. Determinación del margen de beneficio deseado o “Target profit”: La empresa debe definir el beneficio que considera satisfactorio por la venta de un determinado bien o servicio y esta decisión debe hallarse inserta en la planificación estratégica de la organización.

III. Cálculo del costo objetivo que debe ser alcanzado: el costo objetivo surge como diferencia entre el precio de venta esperado (punto I) y el margen de beneficio deseado (punto II).

IV. Predeterminación del costo alcanzable de los productos sobre la base de la información disponible acerca de procesos reales similares: el costo actual o corriente es el costo que se erogaría para obtener un determinado producto dentro del contexto productivo y tecnológico actual. Se deben repasar los costos corrientes de producción, y ajustar dicho costo para incluir todas las ideas de reducción de costos que todavía no han sido implementadas y calcular un costo “como si”, que representa el costo de fabricar el producto como si la empresa hubiera realizado ya todas las actividades identificadas para reducir costos, a través de distintos métodos y procesos de reducción de costos. Como resultado se obtiene el llamado “costo admisible” que resulta ser el costo “vigente con mejoras”.



Análisis de los sistemas de costos como herramientas estratégicas de gestión en las pequeñas y medianas empresas (PYMES)

Revista Publicando, 2(2). 2015, 90-113. ISSN 1390-9304

Con respecto al costo actual o corriente, es el costo que se erogaría para obtener un determinado producto dentro del contexto productivo y tecnológico vigente en la empresa. En esta etapa, se trata de establecer dicho valor mediante la estimación de costos calculados de acuerdo con las técnicas conocidas. Dentro de este esquema es necesario mencionar que se pueden presentar dos alternativas:

- Que se trate de un producto existente o uno nuevo pero que guarde similitud con los procesos actualmente ejecutados y que por lo tanto no requiere de nuevos equipos o renovación tecnológica alguna.
- Que se trata del desarrollo de productos innovadores y complejos en los cuales el grado de incertidumbre en cuanto a los métodos de elaboración es considerable.

A los fines de la predeterminación de costos, se requiere una serie de datos de tipo técnico que debe provenir de las áreas de ingeniería de producto, de proceso y fabricación, que son las encargadas de suministrar la información sobre los componentes físicos y los procesos productivos necesarios que luego serán valorizados a través de un proceso de costeo.

V. Análisis de los desvíos: la desviación entre el costo predeterminado admisible en principio y el costo objetivo fijado como meta, deberá ser analizada, optimizando la concepción del producto y las operaciones que conformen su proceso productivos tratando de acercar los costos actuales a los enmarcados como costo objetivo. Sin dudas esta etapa marca el punto crítico y vital del proceso de “target costing”, dado que requiere una actividad coordinada y cooperativa entre distintos sectores de la compañía, que deben lograr acuerdos para compartir entre todos el valor total o costo máximo admitido, tarea que generalmente se ve reflejada en el establecimiento de cupos o montos máximos para cada actividad o sector



Análisis de los sistemas de costos como herramientas estratégicas de gestión en las pequeñas y medianas empresas (PYMES)

Revista Publicando, 2(2). 2015, 90-113. ISSN 1390-9304

(por ejemplo valor total de los materiales, costos de conversión en planta, costos de comercialización, costos de diseño, etc.).

Las empresas aplican los sistemas: target costing y target Prices para los procesos productivos conjuntamente con los sistemas de ingeniería inversa.

4) Costo Plus

Cuevas F. (2002), tradicionalmente los gerentes han usado un enfoque basado en el costo para fijar los precios de largo plazo. La impresión general para establecer un precio de venta basado en el costo es añadir un margen de utilidad al costo.

En esta forma, el costo más el margen de utilidad es la base del precio propuesto. El tamaño del margen depende del objetivo deseado sobre la utilidad operativa. Los precios objetivos pueden basarse en una serie de diferentes márgenes, que a su vez dependen de diferentes costos.

5) Activity Based Costing (ABC)

Kaplan y Cooper (2003), la metodología del costo basado en actividades – CBA, se define como un mapa económico de los costos y la rentabilidad de la organización con base a las actividades, cuyo objetivo fundamental de acuerdo con Horngren, Datar y Foster (2007), es la identificación de actividades individuales como objetos fundamentales de costo.

Por esta razón, las empresas deben reconocer la importancia de implementar en una organización esta metodología, ya que permite determinar el costo de los productos y servicios con una mayor exactitud; la finalidad es perfeccionar el sistema de costos de las empresa, para lo cual debe cumplir una serie de pasos: (Hansen y Mowen, 2003):



Análisis de los sistemas de costos como herramientas estratégicas de gestión en las pequeñas y medianas empresas (PYMES)

Revista Publicando, 2(2). 2015, 90-113. ISSN 1390-9304

- a. Identificar, definir y clasificar las actividades y atributos claros.
- b. Asignar el costo de recursos a las actividades.
- c. Asignar el costo de las actividades secundarias a las actividades primarias
- d. Identificar los objetos de costo y especificar la cantidad que consume cada actividad mediante los objetos de costos específicos.
- e. Calcular las tasas de actividad primarias.
- f. Asignar los costos de actividades a los objetos de costos.

METODOS

El presente análisis es de tipo descriptivo con la revisión bibliográfica correspondiente para el periodo 2010 – 2014 sobre los sistemas de costos utilizados como herramientas de gestión para las pequeñas y medianas empresas (PYMES).

Arias F. (1999) señala que la investigación descriptiva consiste en la caracterización de un hecho, fenómeno, individuo o grupo, con el fin de establecer su estructura o comportamiento. A fin de responder a la problemática planteada se adoptó una estrategia general como fue la aplicación de un diseño documental. Así mismo la investigación documental es un proceso basado en la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios, es decir, los obtenidos y registrados por otros investigadores en fuentes documentales: impresas, audiovisuales o electrónicas. Ladrón de Guevara (1981) al aplicar el método científico busca: observar, describir, explicar y predecir un fenómeno. Se procedió a la recopilación de la



Análisis de los sistemas de costos como herramientas estratégicas de gestión en las pequeñas y medianas empresas (PYMES)

Revista Publicando, 2(2). 2015, 90-113. ISSN 1390-9304

información sobre precios, costos y márgenes de rentabilidad que fueron analizados a fin de poder emitir conclusiones.

La metodología de la investigación científica está ligada a las características de la realidad de dominio de cada ciencia como la economía empresarial, finanzas, sistemas de costos, y al conocimiento sobre las pequeñas y medianas empresas (PYMES). Por lo que en este campo de la investigación científica se encuentran las disciplinas científicas las cuales dan explicaciones generales, intermedias o incluso a fenómenos específicos.

Se analizaron documentos de fuente primaria y secundaria de las pequeñas y medianas empresas (PYMES) como son los informes financieros: Estados de Pérdidas y Ganancias, Balances de Situación, Estados de Costos de Producción y Ventas, Estados de Fuente y Usos de Fondos, Estado de Utilidades Retenidas en el periodo de estudio; sirvieron de base también los Informes sectoriales como los Estudios Industriales de la Micro, Pequeña y Medianas empresas desarrolladas por la Facultad de Ciencias Sociales (FLACSO sede Ecuador) y el Ministerio de Industrias y Productividad (2013), Informes Técnicos para solicitar Precios de los Medicamentos ante el Consejo Nacional de Fijación de Precios de las Medicinas.

RESULTADOS

El estudio realizado cumple con los objetivos propuestos sobre el análisis a las pequeñas y medianas empresas y la aplicación de los sistemas de costeo como herramientas de gestión para el control de los procesos de producción/importación, logística y comercialización de los productos en los mercados objetivos.

En relación a la estructura organizacional tienen una relación piramidal, con funciones verticales obedeciendo a la jerarquía en las divisiones de la empresa, conociendo las tareas y actividades asignadas en cada campo. Por el nivel de capital que disponen varias de estas



Análisis de los sistemas de costos como herramientas estratégicas de gestión en las pequeñas y medianas empresas (PYMES)

Revista Publicando, 2(2). 2015, 90-113. ISSN 1390-9304

empresas no tienen planes estratégicos de mediano y largo plazo, no han implementado sistemas de procesos y cumplen con las normas y procedimientos tributarios y fiscales como señala el marco legal.

Existen pequeñas y medianas empresas que importan los productos, ponen un margen y lo comercializan, sin haber realizado un análisis estratégico del sector donde va a desarrollar sus negocios, carecen de estudios de mercado, se orientan por sus intuiciones, percepciones o implementan estrategias de copiar negocios para entrar en la competencia.

Las pequeñas y medianas empresas que tienen procesos de producción, están tienen serias dificultades en conseguir materias primas e insumos, las mismas que tienen un alto origen en los mercados extranjeros existiendo altas barreras de entrada impuestas por los proveedores o la gran industria.

Además las pequeñas y medianas empresas están sometidas a externalidades por los efectos de las políticas arancelarias, tributarias y fiscales. Por lo tanto la generación de flujos de efectivo en mercados totalmente competitivos en donde se desarrollan estas empresas tiene un alto riesgo e incertidumbre para obtenerlo, a esto se suma los altos costos de capital con que deben financiar los procesos de importación, producción y comercialización de productos.

El estudio se centra en las pequeñas y medianas empresas de manufactura en donde es más explícito demostrar la aplicación de los sistemas de costos como herramienta estratégica de gestión, en la investigación se determina que en los procesos productivos se aplica la contabilidad de costos tradicional o costeo absorbente para la determinación de los costos de producción, además en cumplimiento del marco legal vigente las empresas deben adoptar este tipo de sistema de costos con fines de determinar los precios de bienes y servicios sometidos a control estatal. Ante un mundo competitivo y de énfasis en los mercados las pequeñas y medianas empresas no aplican sistemas modernos de costos.



Análisis de los sistemas de costos como herramientas estratégicas de gestión en las pequeñas y medianas empresas (PYMES)

Revista Publicando, 2(2). 2015, 90-113. ISSN 1390-9304

Para la planificación de los presupuestos estos se sigue realizando en función de datos históricos no se aplican presupuestos base cero o flexibles, no consideran las estructuras de los mercados y la feroz competencia en los mismos, esta situación no permiten ver a este tipo de empresas los efectos del comportamiento de los costos ni de la demanda insatisfecha, por lo que planifican la producción dejando a un lado los sistemas de costos estándar. Para la manufactura por lotes de producción y en series las asignaciones de costos se hacen de manera primaria en función de las unidades de producción u otro direccionador de costos en función de volumen, sin analizar causa y efecto de los costos.

Desde el punto de vista estratégico y tomando como referencia la cadena de valor, las empresas pronostican y determinan el valor agregado de sus procesos considerando los costos de una manera rudimentaria, por lo que la determinación de costos, la fijación de precios y la preparación de los estados financieros lo hacen tomando como referencia la cantidad, los valores históricos de materias primas e insumos en forma global, por lo que no disponen de información relevante para la toma de decisiones.

Los costos de mano de obra son relevantes, de los cuales juegan papel preponderante los costos de mano directa y mano de obra indirecta, siendo por lo tanto su cálculo de manejo de tiempos productivos y tiempos muertos por líneas de producción y de complejidad de vital importancia en la determinación de los costos directos. Por lo tanto las empresas a fin de determinar sus eficiencias de costos deben conocer la información de tiempos por cada proceso productivo, por producto, concentración y forma de presentación. Del estudio se determina que no se tiene claro la aplicación de los sistemas de costos directos o variables hacia los procesos de fijación de precios y más aún si son controlados por el estado.

La mayoría de las pequeñas y medianas empresas conocen sus costos de logística, producción, comercialización y distribución en forma general no analizan los costos indirectos



Análisis de los sistemas de costos como herramientas estratégicas de gestión en las pequeñas y medianas empresas (PYMES)

Revista Publicando, 2(2). 2015, 90-113. ISSN 1390-9304

de fabricación por carecer de sistemas de información gerencial, que permitan cruzar las fronteras de la estrategia competitiva, el posicionamiento estratégico y alcanzar la competitividad y lo más importante medir si generan o no valor agregado para los inversionistas.

Este tipo de empresas incurre en costos de comercialización, marketing y logística hacia los distintos canales de distribución para atender a sus clientes, por regiones, por zonas, por provincias, etc., no tienen sistemas de costos que los acumulen por cada uno de los ítems antes señalados, por lo que desconocen los productos si son rentables o no rentables según los ingresos por ventas. Estos costos referentes a pagos de administración general, vendedores, comisiones, depreciaciones, promociones y publicidad se asignan en forma arbitraria en forma general determinado costos de comercialización inexactos y distorsionados por lo tanto la fijación de precios también tendrá sus efectos negativos en la comercialización.

Hoy en día la responsabilidad social de las empresas tratan los costos desde la óptica del control del medio ambiente. Para el efecto varias pequeñas y medianas empresas están dando énfasis al tratamiento de los desechos sólidos, gaseosos y líquidos contaminantes especialmente de empresa que manejan productos químicos, y desechos altamente peligrosos. Al respecto los sistemas contables no registran en forma apropiada los conceptos y costos en que se incurren bajo esta clasificación, estos se los registra en forma global. De igual forma el reparto de los costos hacia las áreas de producción, comercialización y administración se las hace en forma general y en función del volumen como medida de asignación.

Las pequeñas y medianas empresas aplican los sistemas tradicionales de costos para cumplir con el marco legal vigente y establecer estados financieros que serán declarados al fisco, es decir es una contabilidad fiscalista, así como para la presentación al entorno social empresarial: instituciones financieras y bancarias, fisco, proveedores, socios y empleados. Pero este tipo de información no es para fines de tomar decisiones estratégicas porque se desconocen



Análisis de los sistemas de costos como herramientas estratégicas de gestión en las pequeñas y medianas empresas (PYMES)

Revista Publicando, 2(2). 2015, 90-113. ISSN 1390-9304

los costos dentro de la cadena de valor, se desconoce el valor agregado generado para crear valor, se desconocen las eficiencias de costos dentro de la estructura de los procesos productivos, no permite a la empresa hacer benchmarking, no pueden aplicar just in time (justo a tiempo) a los procesos de control de inventarios, por lo que únicamente la aplicación de nuevos sistemas de costos como: Direct Cost, Target Cost & Target Price, Costo Plus y/o Activity Based Costing.

Aplicando el sistema Full Costing, no permite a las pequeñas y medianas empresas conocer la rentabilidad de sus productos, esto implica una total desventaja dentro del posicionamiento estratégico empresarial al desconocer cuales son los productos más rentables y menos rentables, o en el peor de los casos cuales están dando perdida; el resultado del estudio señala que la empresa al manejar costos totales desconoce los costos por líneas de producción, por segmentos de mercado y peor aún desconoce las actividades que generar valor y sus causales de costos.

CONCLUSIONES

Al entender el comportamiento de los sistemas costos como herramienta estratégica en la gestión de las empresas y los procesos de competitividad, el estudio deriva de la revisión realizada que las pequeñas y medianas empresas desconocen la reciprocidad entre las causas y las actividades generadoras de valor que permita tomar decisiones en mercados tan competitivos con estrategias de posicionamiento de precio bajo.

Es indudable que las pequeñas y medianas empresas generan empleo, pero se diluye su rentabilidad en el tiempo al desconocer sistemas de costos que les permitan tomar decisiones sobre eficiencias en los costos, determinar procesos y actividades que generen valor agregado para los consumidores, determinar causa y efecto en los costos dentro de la cadena de valor.



Análisis de los sistemas de costos como herramientas estratégicas de gestión en las pequeñas y medianas empresas (PYMES)

Revista Publicando, 2(2). 2015, 90-113. ISSN 1390-9304

Las pequeñas y medianas empresas no aplican la planificación estratégica que les permitan en el mediano y largo plazo conocer los costos y precios competitivos para generar valor patrimonial por lo que solo las empresas que tengan potenciales utilidades superiores medidos en términos del rendimiento del capital (K) invertido a largo plazo, podrán sobrevivir a los embates de la ferocidad de los mercados.

Las pequeñas y medianas empresas aplican sistemas de costos totales o full costing, desconociendo los costos de las distintas unidades de producción, no permite a la empresa hacer benchmarking, y aplicar just in time (justo a tiempo) a los procesos de control de inventarios.

Las pequeñas y medianas empresas que realizan control ambiental en sus sistemas contables no registran en forma apropiada los conceptos y costos en que se incurren bajo se lo hace en forma general y la distribución de estos costos hacia las áreas de producción, comercialización y administración se las hace en función del volumen como medida de asignación.

Los costos de comercialización, marketing y logística hacia los distintos canales de distribución, se asignan en forma arbitraria determinado costos inexactos y distorsionados por lo tanto la fijación de precios también tendrá sus efectos negativos en la comercialización.

Las pequeñas y medianas empresas no aplican procesos y determinación de actividades que son las que causan los costos de los productos, por lo tanto desconocen los costos en la cadena de valor.

La fijación de precios en este tipo de empresas se la hace en forma general, tomando los datos de la contabilidad que dispone. De igual forma para las empresas que están controlados sus costos, la determinación de precios se hace en función de lo que dictaminan los entes de control.



Análisis de los sistemas de costos como herramientas estratégicas de gestión en las pequeñas y medianas empresas (PYMES)

Revista Publicando, 2(2). 2015, 90-113. ISSN 1390-9304

Las pequeñas y medianas empresas no disponen de sistemas de información gerencial, que les permitan tomar decisiones desde el punto de vista estratégico sobre eficiencia, eficacia y productividad considerando el mercado objetivo en que se desenvuelven.

El presente estudio concluye señalando que las evidencias encontradas en la gestión de las pequeñas y medianas empresas, tienen que servir para implementar sistemas de costos que les permita realizar tomar decisiones sobre los recursos tanto de materia prima, insumos y materiales así como de los costos de las mano de obra, costos indirectos de fabricación y los gastos de operación de la empresa a fin de maximizar la rentabilidad de la empresas.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Arias, F. (2009). El Proyecto de Investigación. Guía de su Elaboración, 3ra. Edición. Editorial Episteme, Caracas, Venezuela.

Cuevas, C. (2002). Fijación de Precios: Costo Plus (Costo más margen) y Target Costing (Costeo Objetivo), Estudios Gerenciales vol. 18. No. 83 Cali. Junio 2002.

Chacón, G. (2006). Relevancia de la Información Contable. Actualidad Contable Faces, vol. 9, núm. 13, julio-diciembre, 2006, pp. 3-4, Universidad de los Andes. Venezuela.

Govindarajan, V. & Shank, J. (1995). Gerencia Estratégica de Costos. Colombia: Edit. Norma.

Hansen, R. & Mowen, M. (2007). Administración de costos. Contabilidad y control. Quinta Edición. Thompson Learning. México.

Horngren, C, Datar, & S., Rajan. (2012). Contabilidad de Costos – Un Enfoque Gerencial, Ed. Pearson, Decimocuarta Edición México.



Análisis de los sistemas de costos como herramientas estratégicas de gestión en las pequeñas y medianas empresas (PYMES)

Revista Publicando, 2(2). 2015, 90-113. ISSN 1390-9304

Horngren, C, Datar, S. & Foster, G. (2007). Contabilidad de Costos. Un Enfoque Gerencial. Decimosegunda edición. Ed. Pearson. México.

Jacome, H. King, K. (2013). Estudios Industriales de la Micro, Pequeña y mediana Empresa, FLACSO Ecuador – MIPRO.

Kaplan, R. & Cooper, R. (2003). Coste y Efecto. Cómo usar el ABC, AMB y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad. Ediciones Gestión 2000, S.A. Barcelona.

Ladrón de Guevara, L. (1981). Metodología de la investigación científica: problemas del método en ciencias sociales. Universidad Santo Tomás, Centro de Enseñanza Desescolarizada,

Lorino, P. (1993). El control de gestión estratégico. La gestión por actividades. Alfaomega Marcombo. Colombia.

Porter, M. (2000). Estrategia competitiva. Técnicas para el análisis de los sectores industriales y la competencia. Cecs, México.

Porter, M. E. (1980). Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors. Free Press, New York.

Riley, D. (1987). Competitive cost based investment strategies for industrial companies, in Manufacturing Issues. New York: Booz Allen, and Hamilton.