

**UN NUEVO ENFOQUE DE LA GESTIÓN ESTRATÉGICA
DE COSTOS PARA LAS EMPRESAS AGROINDUSTRIALES
ARROCERAS DE LA PROVINCIA GRANMA, CUBA**

Área de investigación: Costos

Yaíma Alonso Castillo

Universidad de Granma

Cuba

yalonsoc@udg.co.cu

Yolanda Funes Cataño

Facultad de Contaduría y Administración

Universidad Nacional Autónoma de México

México

yfunes@fca.unam.mx

Ángel Rafael Pérez Bello

Universidad de Granma

Cuba

aperezb@udg.co.cu

XVIII
CONGRESO
INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA
ADMINISTRACIÓN
E
INFORMÁTICA



Octubre 2, 3 y 4 de 2013 ♦ Ciudad Universitaria ♦ México, D.F.



ANFECA
Asociación Nacional de Facultades y
Escuelas de Contaduría y Administración

UN NUEVO ENFOQUE DE LA GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTOS PARA LAS EMPRESAS AGROINDUSTRIALES ARROCERAS DE LA PROVINCIA GRANMA, CUBA

Resumen

El presente trabajo, tiene como objetivo principal analizar la importancia de implementar un Sistema de Gestión Estratégica de Costos para las empresas agroindustriales arroceras de la provincia Granma, que origine un nuevo estilo de dirección a través del cual se fortalezca la eficiencia económica y el aumento de la competitividad del mismo, insertándolo en la solución del problema social de elevar la eficiencia, eficacia y efectividad económicas de las empresas agroindustriales arroceras de la Provincia Granma, tiene trascendencia no sólo para este sector, sino también para el país, lo que pone en evidencia la especial significación de este trabajo para Cuba, tomando como objeto de investigación los procesos gerenciales de las empresas arroceras en Granma, seleccionándose el Campo de Acción que son los procesos vinculados con la Gestión Estratégica de Costos y sus efectos sobre la competitividad.

Se hace un profundo estudio de la necesidad de aplicar nuevos paradigmas gerenciales de crecimiento empresarial vinculados a la Cadena de Valor de las organizaciones, la administración estratégica de esta y relacionados con la utilización de nuevos sistemas de gestión económicos y financieros que propicien la obtención de la eficiencia, eficacia y efectividad de los procesos.

Palabras clave: Sistema de Gestión, eficiencia, competitividad

Abstract

This paper aims to analyze the main components of the Strategic Cost Management for state rice companies Granma province, which give new management style by which to strengthen economic efficiency and increased competitiveness same, inserting it into the solution of the social problem of increasing efficiency, effectiveness and economic efficiency of the rice sector Granma, has significance not only for the industry but also for the country, which highlights the special significance of this work for Cuba, taking as a research management processes of rice companies in Granma, selecting the Action field are related processes Strategic Cost Management and its impact on competitiveness.

It is a profound study of the need for new business growth management paradigms linked to the value chain of organizations, the strategic management of this and related to the use of new systems of economic and financial management conducive to obtaining effectiveness, efficiency and effectiveness of processes.

Key words: Management System, efficiency, competitiveness



UN NUEVO ENFOQUE DE LA GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTOS PARA LAS EMPRESAS AGROINDUSTRIALES ARROCERAS DE LA PROVINCIA GRANMA, CUBA

Introducción

La situación actual de la economía cubana es compleja y tiene ante sí numerosas necesidades de capital, mercado y tecnología, así como una gran urgencia de elevar su eficiencia, eficacia y efectividad. Cuba necesita de entidades competitivas e innovadoras como lo demanda el proceso de perfeccionamiento empresarial¹, el cual marca la etapa de consolidación de su recuperación, al ser este un gran proyecto de innovación que permitirá la inserción de las empresas cubanas en la economía mundial.

Las empresas competentes dependen cada vez más de un sistema de gestión eficiente que les permita estar al nivel del líder en el sector donde se desenvuelven, lo que ha motivado a la máxima dirección de éstas a investigar y adquirir conocimientos acerca de los sistemas de gerenciamiento que en la actualidad se utilizan, para lo cual la Contabilidad de Gestión ofrece mecanismos que pueden ser empleados a estos fines.

En Cuba, este interés ha generado desde finales de los años noventa del siglo XX, que los directivos de empresas y académicos hayan unido sus esfuerzos para estudiar las formas en que puede realizarse la adopción de estos sistemas, en aras de gestionar eficientemente todos los procesos de las empresas e instituciones, para introducir las nuevas técnicas y herramientas de gestión dentro del perfeccionamiento empresarial, con el objetivo de hacer un uso eficiente de las estrategias que cada empresa o institución tiene elaborada.

En correspondencia con esta compleja tarea, la empresa cubana actual se ha planteado significativas transformaciones basadas en un nuevo sistema de dirección empresarial que persigue el incremento de la competitividad, una de las bases de este sistema es la administración adecuada de los costos, a la cual se han integrado la gestión estratégica de los mismos.

A partir del proceso de Perfeccionamiento Empresarial cubano comenzó el desarrollo del sistema gerencial de nuestro país hacia nuevas formas de búsqueda de la eficiencia, eficacia y efectividad económica, como uno de los objetivos principales de nuestra estrategia de

¹ *El perfeccionamiento empresarial es el decreto Ley 281/2007 Bases generales del perfeccionamiento empresarial, Cuba, 1998. [s. p.]*



desarrollo integral, derivada de nuestras potencialidades de obtener estas a partir de los resultados que pudiera aportar el capital humano creado por la revolución en todos estos años.

Se necesita proveer a las empresas que aplican el Perfeccionamiento Empresarial de nuevas herramientas que les posibiliten alcanzar metas superiores. Para esto es imprescindible establecer las características, principales normas técnicas y de actuación, así como procedimientos que permitan lograr la implantación de un Sistema de Gestión Estratégica de Costo que sea reconocido por todos los trabajadores como un sistema necesario para lograr las metas propuestas.

Esta investigación se inserta en la solución del problema social principal de Cuba el cual es incrementar la producción de alimentos y la sustitución de importaciones, “mediante empresas eficientes y competitivas”². Se trata de un sector que garantiza la alimentación de la población y de un producto de extremado valor en la dieta del cubano, ya que el **arroz** constituye uno de los platos más deseados en la mesa de cualquier cubano, por lo que el aumento en la producción de este cereal requiere de urgentes esfuerzos de las empresas que se dedican a su obtención, la que responde a la política nacional de sustituir importaciones.

En el caso del arroz cuyo precio en el mercado internacional tiende a incrementarse aceleradamente, como bien lo planteo el comandante Raúl Castro Ruz en la VII Legislatura de la Asamblea Nacional del Poder Popular al expresar que “[...] en julio del 2007, el costo de importar una tonelada de arroz ya se había elevado hasta 435 dólares, hoy exige erogar 1110 por toneladas [sic], lo que antes era de 435”³.

En la última década, Cuba fue introduciéndose paulatinamente en lo que mundialmente es conocido como Sistema Intensivo de Cultivo del Arroz (SICA), cuyo propósito es el ahorro de agua, semillas y facilitar altos rendimientos.

Obtener resultados relevantes en el sector arrocero, exige de estas empresas niveles de eficiencia, eficacia y efectividad, que garanticen su crecimiento en el desarrollo de un entorno cada vez más complejo, a partir de la introducción de tecnologías de avanzada en la producción y la comercialización, que las conduzcan a imponerse en el mercado, viéndose

² Lineamiento de Desarrollo Económico y Social, Cuba, 2011. 15:12

³ Discurso pronunciado por el General de Ejército Raúl Castro Ruz, Presidente de los Consejos de Estado y de Ministros, en las conclusiones de la primera sesión de la VII Legislatura de la Asamblea Nacional del Poder Popular. Palacio de las Convenciones. La Habana, 11 de julio del 2008. *Periódico Juventud Rebelde*, del sábado 12 de julio de 2008. p.6.



cada vez más comprometidas con la **filosofía de la excelencia empresarial**, en un ambiente agroalimentario globalizado pero cada vez más competitivo, donde los negocios que se instalan para satisfacer las necesidades de los consumidores son los únicos que sobrevivirán y crecerán. Pues la cuestión es que la producción debe de crecer un por ciento que justifique las inversiones y las tierras entre ellas.

La producción nacional de arroz se agrupa en tres grandes polos, ubicados al occidente en las provincias de Pinar del Río y Matanzas, en el centro la provincia de Sancti Spíritus, y en el Oriente por las provincias de Camagüey, Tunas y Granma, todas con diferencias significativas en cuanto a las características de los suelos; las condiciones climatológicas y geográficas; las culturas; experiencias y tradiciones; rendimientos productivos, las condiciones de infraestructura, así como los resultados económico-financieros obtenidos; la forma de administrar y dirigir a las organizaciones dedicadas a este tipo de producción, que implican un estudio detallado y diferenciado de sus sistemas económicos y organizativos.

Los resultados económicos alcanzados en la producción arrocerá de la Provincia Granma en los últimos años implican un papel más activo y participativo de los directivos en los procesos de gestión y dirección de sus organizaciones, lo que requiere de información relevante para la toma de decisiones estratégicas y operativas. Este planteamiento, indica que se requiere un análisis de los métodos, técnicas y procedimientos empleados por las estructuras de dirección y administración de las agroindustrias para desempeñar su actividad, enfocando la atención hacia los sistemas de contabilidad que hoy propician información que resulta aún insuficiente; esto implica que los esfuerzos deberán plantearse hacia la búsqueda de alternativas que distingan a la contabilidad de gestión como una herramienta eficaz en poder de directivos y administradores, quienes deberán prepararse y concientizarse para dar un uso correcto y provechoso de la información que de ella se deriva.

Para lograr esto, resulta necesario tener claros los mecanismos de análisis de la Contabilidad gerencial, que propugnan éste hacia los internos y los mecanismos del sistema de gestión estratégica de costos, que abogan por un enfoque dirigido hacia las diferentes fases de la Cadena de Valor, pero también dirigido, fuertemente, hacia lo externo. De ahí que la transformación del paradigma de análisis de los costos, requiere de un análisis del concepto



de entorno competitivo, el cual según Menguzato se define de la siguiente manera, “El entorno competitivo de una empresa está constituido por un conjunto de actores y factores que ejercen una influencia directa sobre los resultados de la empresa y en los de sus competidores. El entorno competitivo es un elemento esencial para la empresa, por lo que su conocimiento y el estudio de su evolución son cuestiones claves a la hora de pasar a diseñar una estrategia de empresa”⁴.

El empleo de un Sistema de Gestión debe contribuir al logro de mejores resultados, al propiciarse un análisis mucho más amplio sobre el comportamiento de distintas variables de gestión, enfocando su atención hacia lo externo, al decir del autor Kenneth Simmonds (1981), quien fue el primero en acuñar este término, argumentando que “la contabilidad debería mirar mucho más hacia fuera y debería ayudar a la empresa a evaluar su posición competitiva”⁵.

Por todo lo anterior, la confección e implantación de un Sistema de Gestión Estratégica de Costo en las empresas del Sector Arrocero de Granma, que origine un nuevo estilo de dirección a través del cual se fortalezca la eficiencia económica y el aumento de la competitividad del mismo, insertándolo en la solución del problema social de elevar la eficiencia económica del sector arrocero, tiene trascendencia no sólo para este organismo, sino también para el país, lo que pone en evidencia la especial significación de este trabajo para el Sector Arrocero, el MINAGRI⁶ y el país.

De aquí que el objetivo general de esta investigación sea analizar la importancia de implementar un Sistema de Gestión Estratégica de Costos para las empresas agroindustriales arroceras de la provincia Granma.

Desarrollo

1.1. - Tendencias actuales de la Gestión Estratégica de Costos.

Consideramos que la Contabilidad de Gestión amplía las competencias de la contabilidad de costos tradicional hacia mecanismos de toma de decisiones basada en un fuerte componente gerencial. La gestión de costos abarca, mucho más que el simple cálculo del costo unitario, incorpora conceptos de estrategia, administración, mercadotecnia, recursos, tecnología, etc. Nadie duda que en la actualidad se requiere de un análisis completo y

⁴ Menguzato, M et al. *La Dirección Estratégica de la Empresa*. Editora ENPES. La Habana. N° 4. Abril, 1981.

⁵ Kenneth Simmon citado por Pérez Barral, O. *Propuesta de Herramientas de Gestión para empresa de servicios GET Varadero*. Trabajo presentado en opción al título de Máster en Gestión Turística, 2003.

⁶ Ministerio de la Agricultura



global de la empresa con su entorno, se utilizan nuevas técnicas y herramientas que permitan conocer paso a paso la composición e integración de los costos para tener información de calidad en la toma de decisiones, de ahí que tenga como finalidad mejorar la productividad y competitividad de la organización.

Las técnicas de gestión son procedimientos que se utilizan para alcanzar el uso óptimo de los recursos de la empresa orientados a lograr el objetivo que sin duda sería la competitividad. La misión principal de la gestión de costos es hacer más competitivo un producto, con bajos costo de fabricación, entregarse en el momento oportuno, para aumentar la confiabilidad en la operación y solucionar problemas específicos del cliente.

Autores y expertos sobre la contabilidad de gestión, han mostrado interés por instituir nuevos procedimientos de cálculo, asignación y gestión de costos, que en parte solucionen las deficiencias manifestadas por los sistemas que actualmente se utilizan por muchas empresas y que han generado criterios muy diversos de autores como Robert Kaplan, quien expresó que “[...] mientras áreas relacionadas con la gestión empresarial han evolucionado con el entorno, la contabilidad de costos y gestión no se ha adaptado al mismo, lo cual ha motivado que los sistemas de costos convencionales estén soportando múltiples críticas[...].”⁷.

Algunos detractores de los sistemas de costos tradicionales, han expresado su inminente eliminación o transformación hacia otros sistemas que sienten pautas en la satisfacción de las necesidades y demanda de la información; esto obliga a emplear nuevas herramientas basadas en una filosofía empresarial, donde temas como calidad total, la preservación y mejora del medioambiente, la satisfacción de los clientes, están adquiriendo gran relevancia.

Consideramos que el planteamiento anterior, es una agresión a los sistemas de costos utilizados por muchas empresas; aunque se concuerda en parte, ya que los paradigmas en la gestión de los costos, inducen a cambios significativos en los métodos empleados, que han mostrado inconvenientes para enfrentar los nuevos análisis, pero no se coincide con el hecho de eliminarlos totalmente, ya que durante tanto tiempo han generado beneficios, por lo que se deberá profundizar en las buenas ideas planteadas por estos.

⁷ Equipo Valenciano de Investigación en Análisis Estratégico de Costes. “El diseño de un sistema ABC/ABM. Principales experiencias”. Valencia. España. 2003.



Es conocido que el empleo de nuevas tecnologías y el desarrollo de estructuras organizativas que propician la participación, han conllevado a un incremento de la competitividad, que propicia que el contenido de la contabilidad de gestión deba adaptarse, para poder atender a las necesidades del proceso de toma de decisiones, evolucionándose hacia herramientas de gestión de costos que han conformado una teoría que implica el análisis de los costos ligado a las estrategias empresariales, conformando así, una metodología confiable para calcular los costos de los procesos, actividades, productos y/o servicios, mediante procedimientos de mejoramiento continuo, en la búsqueda de la eficiencia.

Cuba no ha estado alejada del desarrollo evolutivo de la Contabilidad de Gestión en el ámbito internacional, autores como Bryson (1995), Nilsson, Rapp (1999), Simons (2000), Kaplan y Norton (1996), Oriol Amat y Pilar Soldevila, Shank y Govindarajan han aportado sobre esta temática elementos para el proceso de perfeccionamiento anteriormente citado.

En Cuba en este campo se refieren los trabajos de Pérez, A. (2003); asociados al sistema integral económico financiero para la toma de decisiones, enfocados principalmente al diseño e implantación del cuadro de mando integral y de un Sistema de Gestión Basado en Actividades. Baujin, P. (2005), sobre diseño y validación del procedimiento del costeo por actividades en el turismo; sin embargo Cueto, E. (2006), trata los sistema de costos por actividades en la logística; aunque existen autores cubanos que han continuado trabajando esta temática como, Torres, M. (2007), Herrada, T (2008), y más reciente la tesis de Tamara sobre un procedimiento para Diseñar el Sistema Informativo de la Contabilidad de Dirección Estratégica: caso comercializadora de combustibles Cupet- Camagüey.

Lo planteado nos permite confirmar lo insuficiente que aún resultan los estudios aislados que muestren al sistema contable de gestión y de la información que proporcionan, como un mecanismo que facilita la implantación de la estrategia en las organizaciones, un área de investigación que deberá ser atendida desde una perspectiva o interpretación mucho más amplia que la tratada hasta hoy en la literatura de contabilidad referida a la gestión estratégica.

Una interpretación de la obra de Davidson, en su análisis de la obra de Clark “Estudio económico de los costos indirectos de fabricación”, en su artículo titulado “Vino viejo en



botellas nuevas”⁸, citado por Shank y Govindarajan, coincidimos con estos autores, de que en realidad, la utilización de la Gestión Estratégica en los procesos gerenciales actuales es “Vino nuevo en botellas nuevas”⁹. Ya que se trata de la incorporación de nuevas técnicas que traen al análisis de los costos un elemento esencial en los procedimientos gerenciales actuales como es el empleo de la estrategia, sobre la cual se asientan todas las acciones que se realizan por la gerencia de las empresas y que se corresponde con el cambio de proceder al cual obligan diversas críticas realizadas a los procedimientos tradicionales de la Contabilidad Gerencial, subsumidas en el artículo de Davidson citado con anterioridad.

Dentro de los nuevos elementos que se encuentran en la nueva botella, está la capacidad de la Gestión Estratégica, de asentar, a partir de sus mecanismos económico financieros, la conveniencia del tipo de posicionamiento estratégico a asumir, por medio del estudio y aplicación de la información contable en general y de los costos en particular, las que proveen a las direcciones de empresas mediante nuevos desarrollos técnicos con categorías que permiten un desconocido paradigma de utilización de estas y opciones de toma de decisiones que enriquecen el abanico de posibilidades que una adecuada utilización de una información de costos más amplia que la proporcionada por los procedimientos tradicionales e inclusive por la contabilidad gerencial por sí sola.

Se considera, que incorporar los temas vinculados con la estrategia, aunque no es objeto de esta investigación profundizar en los aspectos relativos al establecimiento de estas, debemos entender claramente cuál es el concepto de lo que denominamos estrategia. La misma debería estar incluida, como principio rector, en el contexto de la dirección de una Organización, o empresa o unidades de negocios consideradas.

En este enfoque es factible destacar, que una estrategia representa [...]”los esfuerzos que realiza la organización para materializar sus sueños respecto del futuro, cómo posicionar sus productos en el mercado que previamente ha definido, según las expectativas de la demanda y de sus competidores, cómo satisfacer las necesidades del cliente, principal actor en el desarrollo estratégico, cómo desarrollar competencias internas y esenciales, cómo

⁸ Shan J y Govindarajan V. Strategic Cost Management: the new tools for competitive advantage. Editorial Norma. Bogotá, Colombia. Cuarta Edición 1998. ISBN: 958-04-2840-9.

⁹ *Idem*



construir efectos sinérgicos para aumentar su potencialidad competitiva, etc[...]¹⁰
 Coincidimos con lo expresado anteriormente, de ahí que podemos plantear que la estrategia se refiere a ajustar las actividades de la organización al entorno en el que opera, y a los recursos con que cuenta, convirtiéndose en el proceso que transforma la organización.

Dentro del análisis de los costos, la estrategia representa una ampliación de la Contabilidad Gerencial, lo cual resulta muy necesario en estos nuevos tiempos, los que nos exigen un cambio en nuestra forma de pensar y actuar lo que denota el emprendimiento del cambio de la contabilidad de costos hacia el análisis gerencial de estos, como un avance fundamental, el que se distingue por poner la estrategia en el centro del análisis que puede ser identificado como una nueva cualidad que se basa en un proceso de cambio en el que los actores vinculados con el área de las ciencias contables presentan logros en lo empírico y lo teórico que han sido puestos en interés de estas transformaciones.

Estas transformaciones, pueden ser definidas como un análisis de los costos en un marco más amplio que los anteriores, porque aparece el componente estratégico en un contexto más claro, lo cual permite perfeccionar la estrategia llevándola a niveles superiores, permitiendo definir y alcanzar nuevas ventajas competitivas, como un elemento que surge coherentemente con el proceso de perfeccionamiento estratégico, permitiendo un análisis de las actividades vinculadas con el nivel y tendencia del consumo de los recursos empleados en la Cadena de Valor de las empresas en general, lo que en nuestro caso, es un elemento importante para aplicar los dos tipos de soluciones que requieren los problemas que enfrenta nuestra economía, mostradas en los Lineamiento de Desarrollo Económico y Social¹¹, que pudieran resumirse planteando el desarrollo de habilidades en las técnicas y sistemas modernos de gestión para la acción gerencial de las empresas, que permita un mayor impacto en la eficiencia económica, la obtención de altos niveles de competitividad, la sustitución de importaciones y un alto valor agregado de nuestras producciones.

De ahí que resulte importante, no sólo comprender esta situación, sino también, la obligatoriedad de transformar nuestros sistemas de costos, con la finalidad de alcanzar los

¹⁰ <http://www.uch.edu.ar/rhh>. “Gerencia Estratégica de Costos- GEC”.

¹¹ Lineamiento de Desarrollo Económico y Social, Cuba, 2011. 10



objetivos planteados en los Lineamiento de Desarrollo Económico y Social, aprobados en el Sexto Congreso de nuestro partido.

1.2. - Antecedente del desarrollo de los mecanismos de la Contabilidad de Gestión con fines estratégicos en el sector productor de arroz en Granma.

En estos momentos el sector arrocero de Granma ha mostrado una baja productividad en los últimos años, debido fundamentalmente a incrementos sustanciales en los costos de producción, que al final estos resultados se resumen en grandes pérdidas. Esto tiene que ver en gran medida, a la deficiente y reducida información sobre los costos, que limita a estas entidades de trazar estrategias, que le faciliten tener dominio sobre el comportamiento futuro de sus resultados.

El sistema de contabilidad empleado en el sector arrocero de nuestra provincia, tiene como parte de sus subsistemas, la obtención y análisis de los costos, que no brinda la información cualitativa y cuantitativa relevante para la elaboración de estrategias y la toma de decisiones oportunas, que propicien el cumplimiento de la misión, alcanzar la excelencia y competitividad sostenida, con una adecuada satisfacción de los clientes. Si bien, se puede considerar el empleo de formas de acumulación y análisis de los costos, estos distan de ser un sistema diseñado con estos fines, a lo que se une un pensamiento estratégico casi nulo en los directivos, a partir de las características de estas producciones que dependen sobre todo del comportamiento del clima, el desarrollo natural de los cultivos, el manejo tecnológico y el desempeño de los trabajadores.

La producción arrocera constituye para el país, uno de los principales renglones del sector agropecuario, de ahí la importancia en la aplicación de la *Gestión Estratégica de Costos*, partiendo del proceso de diversificación, que se efectúa en el entorno de las entidades que pertenecen al Ministerio de la Agricultura, y la falta de un marco de actuación acorde con la realidad empresarial, que indica la necesidad de enfocar el problema hacia una contabilidad de gestión, para saber si las decisiones de los directivos generarán beneficios en el futuro de estas entidades, a partir de la medición adecuada de la eficiencia y competitividad, contribuyendo al éxito de sus operaciones en correspondencia con las estrategias trazadas, constituyendo una vía para cumplir con los objetivos de la investigación.



La producción arrocerera debe ponerse a tono con las principales políticas económicas, que a largo plazo establece el país, de la actualización del modelo económico que exige marchar por el camino de la eficiencia económica, la sustitución de importaciones, la elevación de la productividad, el enfrentamiento a las exigencias cada vez más crecientes de los consumidores que esperan recibir productos de mejor calidad para satisfacer sus necesidades, alcanzar una competitividad real en productos y servicios que propicien su exportación como una de las vías para aumentar los ingresos en divisa del país.

Por todo lo anteriormente planteado, lo necesario es lo obligatorio para que se origine el desarrollo, el cambio. La empresa socialista cubana y el sector arrocerero, dentro de estas, trabajan en su perfeccionamiento y está inmersa, por ende, en la actualización del modelo económico cubano, para demostrar como se es capaz de pasar de la potencia al acto. Estas necesitan emplear sistemas de gerenciamiento estratégico de última generación, los que permitirán, desde una concepción endógena, el perfeccionamiento de estos, de sus procesos gerenciales y la concepción, adaptada a sus principios, de mecanismos empleados por empresas de otros países, lo que propiciará un elemento de complementariedad, que aportará nuevos conocimientos y aplicaciones para esta ciencia, ya que es necesaria su utilización, adaptación y desarrollo en nuestras empresas, ya que constituyendo “Vino nuevo en botellas nuevas”.

Lo anterior supone la necesidad de tipos y niveles de información de costos de mayor amplitud que el simple costo de los productos terminados, siendo necesaria la información vinculada con los proveedores y los canales de aprovisionamiento, de los clientes y las necesidades de estos que deben ser satisfechas por nuestros productos, así como el análisis de cada una de las actividades que se realizan en la empresa objeto de estudio con la finalidad de apoyar los objetivos planteados en la estrategia de desarrollo económico nacional.

Todo lo anterior, ha motivado la necesidad de elaborar una teoría que permita el desarrollo de estrategias superiores a partir de las exigencias de los Lineamiento de Desarrollo Económico y Social aprobadas y el progreso de la eficiencia económica como una ventaja competitiva sostenible. La teoría que proponemos es un Sistema de Gestión Estratégica de Costos, la cual a continuación analizamos adecuándola a las condiciones propias de nuestra economía.



1.3. - Análisis crítico de las concepciones teóricas actuales sobre el Sistema de Gestión Estratégica de Costo.

Según la literatura internacionalmente publicada, la “Gestión Estratégica de Costos” (GEC), tiene su fecha de surgimiento a finales de los años 70 y principio de los años 80, enfocada en una nueva visión estratégica de la contabilidad, vinculada con los acontecimientos surgidos en los últimos años del pasado siglo, en un ambiente competitivo que ha propiciado cambios con una influencia significativa en la presentación de la información.

La necesidad de una gestión estratégica de costos está dada, al verse las empresas obligadas a tomar decisiones que afectan su posición competitiva y su rentabilidad a largo plazo, lo que requiere de una información sobre los costos, más amplia que la aportada por los sistemas tradicionales; que se relacione con los clientes, proveedores, competidores, necesaria para respaldar o apoyar los objetivos de gestión estratégica, influyendo con ello, en el entorno de la empresa, así como de los trabajos internos de la misma, además de ofrecer una visión acerca de las futuras actividades que se podrán acometer por la entidad.

La gestión estratégica de costos, se basa en principios plenamente compatibles con la Contabilidad de Gestión, pero en la actualidad su diferencia fundamental está dada porque los postulados de la GEC no tienen aun una aplicación total y rebasan las posibilidades actuales de un gran número de empresas en nuestro país, que incluso no encuentran una aplicación acorde con el desarrollo alcanzado por la dirección basada en estrategias.

Por otra parte, los elementos que están contenidos dentro de la Contabilidad de Gestión y que constituyen sus paradigmas de actuación, son totalmente diferentes a aquellos en los que se basa la Gestión Estratégica de Costos, contribuyendo cada uno de ellos un enfoque diferente, las cuales aportan respuestas diferentes al problema en cuestión y que constituyen los elementos que fundamentan la necesidad de la transformación de paradigmas, que se basan fundamentalmente en la manera de enfocar el análisis de los costos, el objetivo del análisis de este indicador y el análisis de su comportamiento, siendo en los tres casos el análisis bajo el paradigma de la GEC, mucho más avanzado y abarcador que el de la



Contabilidad de Costos Convencional, aunque se considera que en la primera, se comparten los elementos básicos contables necesarios no sólo para la organización de la contabilidad y sus clasificaciones con fines administrativos sino también con fines analíticos.

Según Shank y Govindarajan ¹², “Un conocimiento sofisticado *de la estructura de costos de una empresa puede ser de gran ayuda en la búsqueda de ventajas competitivas sostenibles*”. Se considera adecuada esta afirmación, ya que la contabilidad en la época actual debe servir para propósitos superiores a los que se le asignaba en sus enfoques tradicionales y se considera además, que dentro de la misión de un proceso de toma de decisiones eficiente, debemos incluir el desarrollo e implementación de estrategias superiores.

Por otra parte como se podría definir a la Gestión Estratégica de Costos , este aspecto de la contabilidad de gestión conlleva a considerarla, según Pérez Bello ”A tono con una filosofía basada en una concepción estratégica y de manera coherente con esta, no basta sólo el análisis de los costos con una visión a lo interno, sino con una visión donde se combinen los factores internos con lo externo y gane en eficiencia el proceso de determinación y análisis de los costos de las actividades de la empresa, apoyando a la dirección en la búsqueda de nuevas ventajas competitivas sostenibles, que posibiliten el aumento de la competitividad de esta. A esto es a lo que se le llama, en este trabajo, Gestión Estratégica de Costos”¹³

Lo expresado en el párrafo anterior, indica la definición de la gestión estratégica de costos como “[...] el área que tiene bajo su responsabilidad la búsqueda del conocimiento sofisticado de la estructura de costos de la empresa, con la finalidad de lograr ventajas competitivas sostenibles y continuas en el tiempo. En ella, la contabilidad se utiliza básicamente para facilitar el desarrollo y la implementación de la estrategia del negocio, ya que se considera un proceso cíclico-continuo de formulación de estrategias, comunicación de estas, desarrollo y utilización de tácticas para implementarlas, y el desarrollo y establecimiento de controles para supervisar el éxito de las etapas anteriores, facilitando el empleo de la información contable en cada etapa de este ciclo”.¹⁴

¹² Shan J y Govindarajan V. Strategic Cost Management: the new tools for competitive advantage. Editorial Norma. Bogotá, Colombia. Cuarta Edición 1998. ISBN: 958-04-2840-9. Pág. 5y6.

¹³ Pérez Bello Ángel. *La Gestión Estratégica de Costos en los Astilleros ASTIGOLF: Una propuesta metodológica*. Premio Nacional Abel Santamaría de la ANEC, 2011. Página 9.

¹⁴ Shank, K. y Govindarajan V. “Gerencia Estratégica de Costos”. Editora Norma. España. 1995. Capítulo 1, P. 5-8



Como se podrá apreciar de las definiciones anteriores, la Gestión Estratégica Costos, implica una visión más amplia de los costos que la Contabilidad de Gestión convencional, más que constituir una aproximación diferente. Se requiere de una herramienta que pueda contribuir a perfeccionar el empleo y concepción de la Gestión Estratégica en la empresa socialista cubana en general y en particular en las empresas de este sector.

Son tres los componentes básicos de la gestión estratégica de costos, bases necesarias al plantearse el trabajo con este sistema: la Cadena y Sistema de Valor, los Generadores de Costos y Competitividad y el Posicionamiento Estratégico, tal como aparece en la figura 1, la lógica que se propone para el análisis de estos, arribándose al final a la fundamentación del criterio que se sustenta referido a que los elementos estructurales de la GEC y la manera de integrarse los mismos constituyen la razón que lleva a alcanzar el propósito fundamental de la misma, el aumento de la competitividad.

Cada uno de estos tres elementos, representa una corriente de investigación y análisis en las que la información de costos se considera conceptualmente de manera diferente, a la forma en la que se contempla en la Contabilidad Tradicional.

La lógica que planteamos para el análisis de estos elementos es el enfoque en sistemas, el cual tiene como propósito hacer frente a los problemas cada vez más complejos que plantean la tecnología y las organizaciones modernas, dificultades que por su naturaleza, en ocasiones rebasan nuestra intuición y para lo que es fundamental comprender su estructura y proceso. La lógica que se seguirá en el análisis de estos elementos se encuentra incluida en el orden que se presenta en la figura 1, de manera tal que podamos encontrar la combinación sistémica de estos ya que cada uno presenta una corriente de investigación y análisis distinto a la información de costos, ya que tiene una concepción totalmente diferente a la que presenta la concepción de la Contabilidad de Gestión



Figura 1. Estructura de la Gestión Estratégica de Costos

Fuente. Elaboración propia.

Podemos plantear que el resultado final debe ser el llegar a un posicionamiento estratégico eficiente, pero para llegar a este, se hace necesario conocer cuáles son en primer lugar las actividades estratégicas relevantes de la Cadena de Valor de la empresas arroceras de la provincia Granma, y el valor agregado que dada una combinación óptima de estas puede ser logrado. Por otra parte, a partir de un análisis de las interioridades del Sistema de Valor, determinar cuáles son sus integrantes, y las características fundamentales de las respectivas Cadenas de Valor de los mismos, incluidos clientes y proveedores, así como las influencias de otros participantes en cuanto al nivel de valor que aportan al Producto Interno Bruto (PIB) del Sistema de Creación de Valor del Sector de la Agricultura, así como analizar el nivel de sus costos y la estrategia seleccionada por cada participante del sistema.

Es necesario estudiar y profundizar en los elementos que provocan la competitividad en este sector, de ahí que además de los Inductores de Costos de cada una de las actividades de sus procesos, será necesario definir y clasificar la influencia de cada uno de los Inductores de Competitividad de la rama en que clasifica el sector arrocero de Granma, lo cual es también elemento fundamental para saber cómo se debe llegar a la posición competitiva seleccionada y que acciones acometer para crear la competitividad, lo cual no sería posible si no se conocen los elementos que la inducen en este sector.

También se requiere decidir cuál posicionamiento estratégico se debe elegir, en realidad, esto último representa la aparición de un efecto sinérgico. La sinergia, o utilizando uno de sus sinónimos, cooperación, es la integración de elementos que da como resultado algo más grande que la simple suma de éstos, es decir, cuando dos o más elementos se unen

sinérgicamente crean un resultado que aprovecha y maximiza las cualidades de cada uno de los elementos que se integran, esto es lo que se ha creado aquí, un nuevo conocimiento, o resultado económico, a partir de este efecto y que se muestra en la figura 2, en la que se ilustra la integración de los tres elementos de la GEC, dando lugar a un nuevo resultado, el que se presenta como un aumento de la competitividad, coincidimos con la definición de Pérez Bello al plantear, *“La competitividad de las empresas se mide por la capacidad que tienen estas de producir bienes y servicios, crear valores, en un entorno cada vez más abierto, extenso y exigente para hacer rentable la inversión realizada en un nivel igual o superior a su costo de oportunidad, para alcanzar la eficacia empresarial, que significa, la satisfacción de las necesidades sociales”*¹⁵

Figura 2. Relación entre los componentes de la Gestión Estratégica de Costo



Fuente. Elaboración propia.

El holismo (del griego ὅλος [holos]; todo, entero, total) es la idea de que todas las propiedades de un sistema dado, (por ejemplo, biológico, químico, social, económico), no pueden ser determinados o explicados por las partes que los componen por sí solas. El sistema como un todo determina cómo se comportan las partes. El principio general del holismo fue resumido concisamente por Aristóteles en su metafísica, “El todo es mayor que la suma de sus partes”¹⁶, y en este aspecto, es imposible fundamentar las causas que producen el aumento de la competitividad, o quizás su disminución, según sea el caso, si no se toman en su integralidad y se analizan como una unidad dialéctica todos los componentes que integran la misma y a partir de su análisis individual y después tratados en una síntesis, como los efectos integrados de un sistema, llegar a las conclusiones generales de los resultados obtenidos por la empresa analizada, fundamentando cómo se obtuvo el aumento de la competitividad o, dónde están los problemas que afectan el

¹⁵ Pérez Bello Ángel, Curso de Contabilidad de Dirección Estratégica en programa de MBA, en la Universidad de Granma, Cuba, Abril 2011.

¹⁶ Ledezma Karlos T. “Conceptos teoría general de sistemas” Wikipedia.com, La Enciclopedia Libre, tomado en Marzo 2010.

aumento de los niveles de la misma y cómo resolver estos, para lograr el objetivo planteado.

Todo lo expresado hasta este momento, pone de manifiesto que además de sinergia, existe recursividad, o sea, lo que podemos concebir como el hecho de que un sistema, este compuesto a su vez de objetos que también son sistemas y este es el caso, ya que todos los elementos contienen la independencia y características que permite caracterizarlos como tales. De esta manera, pudiéramos analizar los efectos de cada uno de los elementos que la Teoría General de Sistemas incluye los que pudieran ser distinguidos en el análisis nuestro para gerenciar estratégicamente el costo, no obstante, consideramos que el análisis realizado es suficiente, ya que hemos tomado las invariantes esenciales de la Gestión Estratégica de Costos para ello.

Los pilares del paradigma de Simmonds¹⁷, cobran también mayor importancia y se resumen, a modo de prioridad, en la supervivencia de la empresa por medio del incremento continuado de valor. Este incremento de valor supone un aumento del valor para toda la organización empresarial y por ende de la competitividad.

La manera de conseguir lo anterior, es lograr la posición estratégica óptima de una manera permanente y continuada, para lo cual un enfoque sistémico y holístico para apoyar la adopción de decisiones estratégicas: determinación de objetivos, elección de estrategias, su implementación

y control, es sumamente necesario como medio de obtener una ventaja comparativa, obtener el éxito esperado en el entorno competitivo y alcanzar una mejora continua hacia la excelencia empresarial.

Por la importancia que tiene el tratamiento teórico de la gestión estratégica de costos, se realiza una descripción de su contenido en el epígrafe que se presentan a continuación.

1.3.- Análisis de los tres componentes de la Gestión Estratégica de Costos.

La gestión estratégica de costos es el resultado de llevar a cabo tres análisis fundamentales como lo indica la figura 1 Estructura de la Gestión Estratégica de Costos, del epígrafe anterior.

Dada la importancia de estos tres análisis hemos decidido exponer los principales aspectos teóricos, que servirán de base para el tratamiento que desde el punto de vista práctico le

¹⁷ Simmonds, K. "Strategic Management Accounting". Management Accounting (UK). Vol. 59.



daremos en esta investigación.

1.3.1- Análisis de la Cadena y Sistema de Valor.

En contexto con la lógica expuesta en el epígrafe anterior, pasemos a analizar el primer componente planteado que es el Sistema de Valor que puede establecer cualquier empresa; en este caso, el valor puede ser definido como aquellas cualidades, características, atractivos y propiedades del producto o servicio que son apreciadas o estimadas por el cliente y que provocan el deseo de poseerlo¹⁸.

Según Marx, *el valor*: “se mide por la cantidad de trabajo socialmente necesario para obtener un bien o servicio. La magnitud de valor de una mercancía cambia en razón directa a la cantidad y en razón inversa a la capacidad productiva del trabajo que en ella se invierte”¹⁹.

Lo planteado por Marx, resulta muy interesante, dada su gran relación con el costo. El valor total recibido es el conjunto de ventajas que espera recibir el cliente. Una empresa es lucrativa si el valor que crea excede a los costos incurridos en crear el producto o el servicio que produce.

Comencemos retomando el concepto de Cadena de Valor, de su diferencial conceptual con el de Sistema de valor, el vínculo con su misión principal, el análisis de las fuentes de ventajas competitivas y después veremos la definición, estructura y análisis de los componentes del Sistema de valor, sobre los que basaremos el análisis de sus posibilidades de incidencia en el aumento de la Competitividad de este sector.

Para este análisis de las fuentes de la ventaja competitiva es necesario un examen sistemático de todas las actividades que se desempeñan y cómo interactúan; utilizando como herramienta básica la Cadena de Valor, que “[...] es donde se desglosa una empresa en sus actividades de relevancia estratégica para poder entender el comportamiento de los costos y las fuentes actuales y potenciales de diferenciación definidas previamente”²⁰.

A partir del análisis anterior consideramos que la cadena de valor representa una visión integral del ciclo económico- financiero- productivo de una empresa, abordando la misma desde los proveedores de la empresa y las actuaciones previas a la propia actividad

¹⁸ Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). Principios de contabilidad de gestión. “Gestión estratégica de costos”. Documento No. 23, Marzo 2001. Pág.-59.

¹⁹ Marx, Carlos. Capital. Tomo I, Edición 1973.

²⁰ Porter, Maikel E. “Ventajas Competitivas. Creación y Sostenimiento de un Desempeño Superior”. Editorial CECSA, 1985. pág. 54.



productiva, hasta las operaciones de la misma, relacionadas con los clientes. Al analizar cada actividad de valor separadamente, los directivos pueden considerar el valor que tiene cada actividad, con el fin de hallar una ventaja competitiva sostenible para la empresa.

Este enfoque es diferente al desarrollado por la contabilidad tradicional, la cual se basa en el concepto de valor agregado, el que supone maximizar la diferencia entre las compras y las ventas. Es decir que el valor agregado fija su atención en las funciones internas de la Empresa, comienza con las compras a los proveedores y termina con los costos pagados por los clientes (ventas).

La gestión estratégica de costos, nos explica que al fijar un enfoque tan estrecho, como lo es el valor agregado, la empresa, pierde una serie de ventajas y oportunidades que comienzan antes de la compra y terminan más allá de la venta al cliente.

El concepto de Cadena de Valor (enfoque externo) es fundamentalmente diferente del concepto de Valor Añadido (típicamente adoptado por la contabilidad de gestión). Desde una perspectiva estratégica, el concepto del valor añadido tiene dos grandes desventajas:²¹

- ✓ Empieza demasiado tarde.
- ✓ Termina demasiado pronto.

El análisis de la Cadena de Valor es fundamental en el análisis del logro de una posición competitiva eficiente, muestra el análisis propuesto por el profesor Porter. No obstante eso, vinculada al análisis del logro del valor añadido es cierto que comienza muy tarde y termina muy temprano, ya que desaprovecha ventajas como son las posibilidades que se le ofrecen por parte de los proveedores y de los clientes.

Shank y Govindarajan, sugieren que: “el marco de la cadena de valor es un método para descomponer la cadena en actividades pertinentes estratégicamente con el objetivo de comprender el comportamiento de los costos y las fuentes de diferenciación”.²²

Se considera que la nueva gerencia de costos debe tener en cuenta todos los factores externos que inciden en el desarrollo de la empresa, sus clientes, proveedores, los clientes de sus clientes y continuar hasta el consumidor final, en fin, ningún agente que intervenga en la cadena de valor debe quedar excluido por parte de la gerencia de costos.

Lo anterior logra convertir a la Cadena de Valor independientemente de su enfoque interno, en una valiosa herramienta para lograr ventajas competitivas sostenibles, toda vez que

²¹ <http://www.uch.edu.ar/rhh>. “Dirección Estratégica de Costos- DEC

²² Ídem.



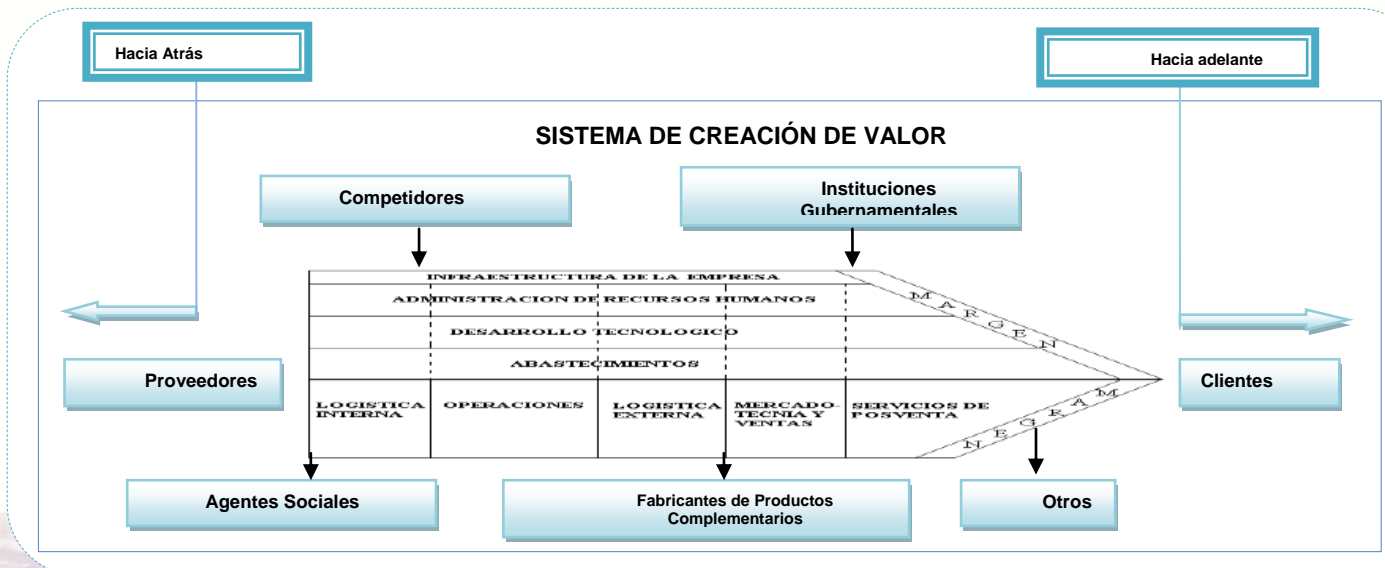
introduce la concepción anterior en un enfoque amplio y externo lo que la coloca con todas sus fortalezas dentro de la misión fundamental del Sistema de Valor.

En la gestión estratégica de costos el análisis del sistema de creación de valor, constituye el medio por el cual se incide en el enfoque con que se va abordar la gestión de los costos; se plantea concretamente, "...la necesidad de adoptar un enfoque externo, en virtud del cual la empresa puede conocer sus costos internos, así como el valor que aportan tales costos en el sistema de creación de valor de la industria o sector de actividad en que opere la empresa en cuestión"²³.

Consideramos que el Sistema de Valor es el conjunto interrelacionado de actividades creadoras de valor, que se extienden durante todos los procesos, que van desde proveedores de las materias primas y componentes hasta otras fuentes alternativas de abastecimiento donde el producto se ha terminado y se entrega finalmente en las manos de los clientes que son los consumidores finales de las producciones.

Este enfoque resulta externo a la empresa, ver figura 3, considerando a la misma en el contexto de la totalidad de la cadena de actividades creadoras de valor, que van desde los componentes básicos de las materias primas hasta el cliente o consumidor final y de la cual, esta es sólo una parte.

Figura 3. La Cadena de Valor y el Sistema de Creación de Valor.



Fuente. Elaboración propia.

²³ Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). Principios de contabilidad de gestión. "Gestión estratégica de costos". Documento No. 23, Marzo 2001. Pág.-15.

Las empresas deben dejar de ser vistas como un conjunto mecánico de partes, estructuras e insumos para producir bienes o prestar servicios. La eficiencia y la competitividad que el país necesita dependen hoy más que nunca de intangibles tales como la calidad de la gerencia, el grado de realización de los empleados, la apertura al aprendizaje y la capacidad de pago, entre otros.

El empleo de concepto de sistema de valor lleva a comprender cuáles son los factores que garantizan el éxito competitivo de las empresas, a partir de las etapas de la cadena de valor y de los integrantes con mayor influencia sobre los niveles de competitividad.

Sintetizando este aspecto, el concepto de cadena de valor, como elemento para obtener información acerca del valor agregado, puede resultar en ocasiones algo engañoso. Sin embargo, el concepto de sistema de valor, sin que esto quiera decir que se propone abandonar la confección y análisis de la cadena de valor como algo importante para el análisis de los procesos generales fundamentales de las empresas y bases para su comparación y actuaciones sobre aquellas actividades que en lo interno no se adecuan a lo que se requiere para lograr la eficiencia, por tanto aplicar información relevante que resulta en la obtención de una ventaja competitiva que se puede enunciar como saber lo que no estamos haciendo bien o lo que debemos mejorar para, al mismo tiempo, perfeccionar nuestros procesos y lograr aumentar nuestra competitividad, es más abarcador ya que resulta en algo externo a la empresa que nos informa como nos poseionamos en el marco del sector o rama en la que estamos clasificados.

En conclusión, lograr un tipo de posicionamiento determinado, digamos, liderazgo en costo, diferenciación o una mezcla de ambas, depende de un sofisticado entendimiento de los inductores de costo, de los ingresos, que provienen de la cartera de negocios y por ende de la estructura de la producción lo cual tiene que ser algo muy bien pensado en dependencia de las posibilidades reales de lo incluido en el plan aprobado así como la tecnología y otros recursos existentes en cada actividad de valor, todo lo cual tiene que ser muy bien eslabonado y administrado para lograr, empleando la información que brinda este elemento, obtener los resultados que un crecimiento en los niveles de competitividad.

1.3.2- Análisis de lo Generadores de Costos y de Competitividad.

Los generadores de costos constituyen el segundo análisis concebido dentro de las tres bases de la gestión estratégica de costos y se considera como adecuada la definición Hicks,



Inductores o Generadores de Costos “[...] un factor utilizado para medir como un coste es incurrido y/o como imputar mejor dicho coste a las actividades o a los productos.”²⁴

Podemos decir que los Inductores de Costos son el factor que crea o influye en el costo que originan cambios en el rendimiento de una actividad y, por tanto, afecta a los recursos requeridos para realizar la actividad. El costo está causado o generado por muchos factores que se interrelacionan de forma compleja.

Entender el comportamiento de un costo significa entender el complejo juego interrelacionado del conjunto de generadores de costo que intervienen en una situación dada. De acuerdo con Mevellec, “[...] el mejor inductor de costo de una actividad será el causante de la misma”.²⁵

En la contabilidad de gestión tradicional, el costo es fundamentalmente función solamente de un solo generador de costo que es el ligado a actividades relacionadas con la fabricación en las unidades de producción (Actividades de nivel unitario).

En la Gestión Estratégica de Costo, las actividades de nivel unitario, solo capturan una pequeña parte de la riqueza del comportamiento de los costos. Por contrario los generadores de costos, que generalmente está trabajando en las actividades, son múltiples y de naturaleza muy distinta. Los generadores de costos difieren de unas actividades de valor a otras.

De esta manera, se les asigna un costo mayor a aquellos productos que hayan demandado más recursos organizacionales, y dejarán de existir distorsiones en el costo de los productos causados por los efectos de premediación de un sistema tradicional de asignación de costos. Los inductores de costos se clasifican en dos tipos: Los inductores de costos de primer nivel, son aquellos que se utilizan para distribuir los elementos de gastos al conjunto de actividades; y los inductores de costos de segundo nivel que son las bases de reparto a través de las cuales se distribuye el costo de las actividades entre los objetos de costos.

El análisis de la ejecución de las actividades supone buscar las causas y dentro de este contexto, el término “inductor de actividad” puede ser definido como “el factor o conjunto de factores que determinan el surgimiento de una actividad”.

²⁴ Hicks, Douglas. El Sistema de Cotos ABC. Guía para su implantación en pequeñas y medianas empresas. 1999. Editorial Alfaomega. 297 p.

²⁵ Mevellec, Pierre. El Sistema de Asignación de Costos. Artículo, 2005.



La identificación de los inductores de las actividades permitirá, por tanto, potenciar los efectos positivos derivados de una filosofía de mejora continua. De ahí que debe dirigirse a eliminar el despilfarro y asignar los recursos escasos de la empresa de forma más eficiente. Dentro del análisis del proceso actual, se estudian las actividades que se desarrollan con el fin de verificar sus costos reales, mirando para ello cada uno de los recursos que consume y con base en inductor se puede determinar el costo de la actividad

Es aquí donde la gestión estratégica de costos avanza sobre la contabilidad gerencial, al enfocar los temas desde otro ángulo y fundamentalmente posiciona al costo dentro del espectro de toma de decisiones en la empresa de manera integral y abre un camino distinto hacia herramientas de gestión, que pueden ser utilizadas en pos de una mejora en la administración de una organización.

Consideramos que a los efectos de lo que tratamos, debemos plantear que tal y como se puede observar el concepto de inductor de costos es solamente una medida interna de qué es lo que causa el costo de determinada actividad, lo que es una visión interna a la economía de la empresa, en tanto que a los efectos de la visión de la gestión estratégica de costos, se requiere de una visión externa que nos situé en las causas por las cuales se produce la competitividad de una empresa en el marco de la rama o contexto en el que se desarrollan las actividades de una empresa.

De este modo, se hace necesario precisar lo que se entiende por Inductor de Competitividad, para lo cual se impone la siguiente pregunta ¿Qué son los Inductores de Competitividad? Una serie de factores que influyen en el comportamiento de los costos de las actividades que las empresas desarrollan dentro de su Sistema de Valor, que crean o influyen en el comportamiento de los costos, ya sea en una estrategia de diferenciación o de liderazgo en costos.

Algunas ideas claves subsisten en el análisis de los costos y la influencia de sus inductores sobre los mismos, planteadas por Pérez Bello²⁶ de la siguiente manera:

1. Para el análisis estratégico de los costos el volumen de la producción no constituye, generalmente, el mejor modo de explicar su comportamiento, sin embargo, en

²⁶ Pérez Bello Ángel, Curso de Contabilidad de Dirección Estratégica en programa de MBA, en la Universidad de Granma, Cuba, Abril 2011.



ocasiones es importante el análisis de cómo influye la producción sobre algunas ventajas competitivas importantes, sobre todo, cuando esta se vincula con la diversificación de estos niveles, a partir del aprovechamiento de la tecnología existente.

2. Bajo una perspectiva estratégica es más adecuado explicar el comportamiento de los costos y de los inductores en función de la elección de la estrategia elegida por la empresa para posteriormente analizarlos a la luz de la generación de costos que inducen los productos y procesos.
3. Dada la evolución competitiva del entorno no todos los inductores estratégicos tienen la misma importancia.

De acuerdo con lo planteado anteriormente, se observa en investigaciones realizadas en otros países y otros sectores que los inductores de la ventaja competitiva influyen en las empresas, uno a otro, la acción común de todos y condicionan positiva o negativamente el desempeño de las actividades. De ahí la importancia de analizar cada una de las áreas de ventaja competitiva, para determinar cuál o cuáles inductores la sostienen, lo cual será un elemento de importancia trascendental para el mantenimiento de la ventaja competitiva, ya que hay inductores que proporcionan un apoyo mayor que otros. De aquí que comprender qué le permite a la empresa ser competitiva, le permitirá no socavar las causas que originan su competencia.

En resumen, la acción común de todos los inductores condiciona positiva o negativamente el desempeño de las actividades. Examinar cada una de las áreas de ventaja competitiva, para determinar cuál o cuáles inductores la sostienen, será un elemento de importancia trascendental para el mantenimiento de la ventaja competitiva, comprender qué le permite a la empresa ser competitiva, le admitirá conocer las causas que originan su competencia, además podrán obtenerse nuevas fuentes de ventajas competitivas y la posibilidad real de administrar estas, convirtiendo este acto, en una ventaja competitiva adicional, el que se basa solamente en el conocimiento de los factores que provocan el surgimiento de sus competitividad y de aquellos que pueden afectarla, teniendo en cuenta las medidas a tomar para mantener el sistema bajo control, posibilitando la información necesaria para llegar a determinar el tipo de posicionamiento competitivo a asumir.

1.3.3- Análisis del Posicionamiento Estratégico



A continuación se pasa al análisis del último componente de la gestión estratégica de costos, aunque la formulación de estrategias no es parte de los objetivos de esta investigación, sí analizaremos la conveniencia de adoptar un posicionamiento estratégico en las empresas para desarrollar su gestión y el vínculo de este con los costos, lo cual es uno de los elementos que se abordan desde la perspectiva de la GEC, como vía para alcanzar niveles crecientes de competitividad.

Para iniciar este análisis comencemos definiendo lo que en este trabajo se entiende como ventaja competitiva y posicionamiento estratégico, por ser dos definiciones que se consideran básicas en esta investigación.

El concepto de ventaja competitiva, que se considera adecuado y por tanto se asume, es el dado por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, “Una ventaja competitiva representa cualquier característica de la empresa que la protege de la competencia dentro de su sector”²⁷. En cuanto a esta definición se asume que en nuestro caso lo importante no es protegernos de la competencia sino que esa ventaja nos permita una complementación dentro de las empresas del sector arrocero, en la cual se pudiera incluir en algún momento las empresas arroceras de la provincia Granma, sin dejar de considerar que también esta, pudiera estar sometida a la presión de producciones de empresas del sector de empresarios privados, ante lo cual se deben tener tomadas las medidas correspondientes a fin de poder, entonces, competir desde un adecuado posicionamiento estratégico, ya que para obtener beneficios y que estos resulten sostenibles en el tiempo, las empresas deben desarrollar ventajas competitivas sostenibles que la lleven al posicionamiento estratégico adecuado.

Desde su nacimiento, el posicionamiento estratégico, ha sido tratado por los autores principales de la “dirección estratégica de los negocios”, como un instrumento relevante que propicia la ubicación de la empresa en un entorno competitivo, al que se le incorporan dos nuevas dimensiones, además de las dos existentes desde el punto de vista tradicional, formadas por matrices; estas dos nuevas dimensiones son: la “fuerza financiera” que permite especificar mejor la posición competitiva de la empresa, que puede ser un factor totalmente decisivo para el fracaso o el éxito en una actividad; y la “estabilidad del entorno”, que puede por sí solo modificar sensiblemente lo atractivo de una actividad; con

²⁷ Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), colectivo de autores, Documento No.23, Gestión Estratégica de Costos. Año 2005.



estas dos nuevas dimensiones, se hace una medición sobre la base de variables múltiples, tanto cualitativas como cuantitativas²⁸.

En este caso, el análisis del posicionamiento estratégico se plantea la cuestión de: ¿qué papel cumple la gestión de costos bajo esta vertiente estratégica?; sin duda, el papel atribuido al análisis de costos variará de forma importante dependiendo del modo en el que la empresa haya decidido posicionarse en el mercado respecto a la competencia²⁹.

Después de analizados los planteamientos anteriores, entendemos que el posicionamiento estratégico, es lograr la ventaja competitiva que permitan mantener la diferencia con el resto de las empresas del sector, potenciando sus ventajas de manera tal que le posibilite el aumento cuantitativo y cualitativo de su competitividad, la complementación ínter empresarial, que facilite el fortalecimiento sectorial que le permitan enfrentar la competencia externa, demostrando la capacidad de la empresa estatal cubana en el entorno en que se realizan sus operaciones.

El concepto de complementariedad, empleado tanto en nuestra definición de ventaja competitiva, como de posicionamiento estratégico, supone, citando a Niels Bohr, “lo contradictorio es complementario”³⁰, no importa que existan entonces diferencias entre las empresas, lo que importa es que se complementen en un concepto de justicia social que permita el avance en un gran movimiento de integración primero nacional y después internacional en los marcos de los convenios de integración asumidos. De ahí que la importancia no es sólo económica sino política y social, para la aplicación de estos mecanismos ha de realizarse con un nuevo enfoque, despojado de las ambiciones de riqueza y poder.

En este nuevo contexto de la gestión estratégica de costos, el posicionamiento estratégico tiene como principal objetivo, conocer: ¿cuál es el papel que cumple el análisis de los costos de cara a la competencia?; siendo sus vertientes principales, la diferenciación de costos y el liderazgo en costos³¹.

²⁸ Menguzzato M. y Renau J. J. “La Dirección Estratégica de la Empresa. Un enfoque innovador del Management”. Valencia, España. Pág. 183-184.

²⁹ Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). Principios de contabilidad de gestión. “Gestión estratégica de costos”. Documento No. 23, Marzo 2001. Pág.-14 y 15.

³⁰ Rioja Ana. *La filosofía de la complementariedad y la descripción objetiva de la naturaleza*. Universidad Complutense. Año 2005. Pág.-15.

³¹ Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). Principios de contabilidad de gestión. “Gestión estratégica de costos”. Documento No. 23, Marzo 2001. Pág.-18.



La diferenciación de costos, está relacionada con la producción al máximo de calidad, conveniente para países de alto desarrollo tecnológico y científico- técnico; mientras que el posicionamiento en el liderazgo de costos, se centra en la búsqueda de los costos más bajos pero manteniendo la calidad, mediante la aplicación de sistemas que reduzcan el costo.

Estas estrategias genéricas exigen por lo general de que se cumplan los siguientes requisitos: arreglos organizacionales, procedimientos de control y sistema de Incentivos. Hasta este empeño, y a tenor con los Lineamientos de la Política Económica y Social del partido y la revolución, aprobados por el VI Congreso del Partido Comunista de Cuba, los cuales se dirigen a dar dos tipos de soluciones, dentro de las que se encuentra incluida las que se presentan en este trabajo, y en las que se hace énfasis en buscar respuestas inmediatas a los problemas vinculados con la eficiencia económica, la sustitución de importaciones y la elevación de la competitividad en nuestras producciones.

Para lograr un análisis profundo de la posición estratégica de los costos se tienen en cuenta las dos vertientes que se muestran en la figura 4.

Figura 4. Posicionamiento Estratégico de la Organización Empresarial.

Posicionamiento Estratégico de la Organización Empresarial	
Liderazgo en Costos	Diferenciación en Costos
Focalización en Liderazgo	Focalización en Diferenciación

Fuente. Elaboración propia.

La correlación existente entre los costos y las estrategias, se resuelve por la influencia que tienen en cada tipo de estrategia elegida, la generación de costos y por consecuente el control que se debe efectuar en el proceso administrativo. Las estrategias difieren en los diversos tipos de organización, lo que exige que los controles deban adecuarse a los requerimientos de las estrategias elegidas.

El origen de la relación entre los controles y las estrategias, se deben a las siguientes ideas: para la ejecución eficaz, diferentes estrategias requieren diferentes prioridades de tareas, factores claves para el éxito, experiencias, perspectivas y comportamientos; y los sistemas de control, son unidades de medidas que influyen en el comportamiento de las personas cuyas actividades están siendo medidas, por ello, deberá realizarse un diseño de sistemas de control acorde a la coherencia entre la estrategia y la influencia sobre las personas.



El análisis estratégico se basa en la formulación de la visión, misión, objetivos y estrategias elegidas, que deberán operar a modo de cúspide principal en la elaboración de controles y de la posibilidad de obtener ventajas competitivas sostenibles; “... es decir, una empresa cuya misión está definida dentro del marco de un mercado maduro, con productos no diferenciados y con una estrategia de liderar en costos, los costos del diseño del producto deberán ser una herramienta de importancia fundamental. Así, cada organización dependiendo de la misión formulada y de la estrategia elegida, deberá asignarle un sistema de control, tomando en consideración también otros factores como son: la tecnología, la cultura organizacional, el contexto externo del ambiente, etc.”³².

Dentro del contexto de la gestión estratégica de costos el papel de la información contable dentro de la organización, deberá ser, el facilitar el desarrollo y la implantación de estrategias, lo cual constituye un aspecto distintivo con relación a lo expuesto por la contabilidad gerencial tradicional.

Estos tres factores que acabamos de analizar, conforman el Sistema de Gestión Estratégica de Costos, cuyo principal objetivo es organizar la información para que la empresa mantenga la competitividad, logrando la mejora continua de productos y servicios.

La integración de estos componentes, dentro de las características de los sistemas de gestión es el elemento más importante, debido a que esta define la explotación de sistemas eficientes. A este respecto, es necesario que reflexionemos sobre algunos criterios:

De acuerdo con lo planteado por la Ingeniería de Sistemas, “...el todo no es justamente la suma de las partes, sino que el sistema mismo solamente puede ser explicado como un conjunto de subsistemas interrelacionados”³³. El campo de aplicaciones más importante en la empresa de la Ingeniería de Sistemas, está en el proceso de gestión de estas, vinculándose con el estudio y perfeccionamiento del mismo, en el que al decir de Kaplan y Cooper, “La gestión de los sistemas de información y control será integrada completamente, con un conjunto común de información, que se entrará de una vez y será accesible a todos, ayudando tanto a la elaboración de los informes externos como internos. Los sistemas de gestión proporcionarán la información sobre la actuación para la mejora

³² <http://www.uch.edu.ar/rhh>. “Gerencia Estratégica de Costos- GEC”.

³³ Blanco Illescas, Francisco. El Control Integrado de Gestión. Editorial Limusa. 1980. Pág. 18.



operativa y el aprendizaje estratégico y la medición fidedigna de la rentabilidad del producto y del cliente.”³⁴

En virtud de lo anterior, se considera que lograr el todo a partir de la integración de las partes como algo coherente sólo es posible mediante la lógica de utilizar sistemas que se integren a partir de lo que estos aportan al sistema en su conjunto y dentro del proceso de dirección general de la entidad, contribuyendo al cumplimiento de los objetivos.

Consideramos que los sistemas de gestión ponen la estrategia en el centro de su accionar y promueven la sinergia el aprendizaje y la innovación, a este respecto Blanco Ibarra plantea, “La única manera de acometer el futuro es la toma de decisiones mediante un sistema de dirección estratégico, que identifique y recoja de una manera sistemática y rápida los cambios que se producen tanto en el entorno interno como externo a la organización.”³⁵

Este criterio se corresponde con la dinámica actual de nuestros procesos productivos la que exige también sistemas de gestión muy dinámicos que promuevan consecuentemente y rápidamente la competitividad de todo el sistema. Con estos criterios coinciden otros autores y reflexionamos sobre la repercusión que estas peculiaridades tienen sobre nuestro país y sobre el caso concreto de las producciones arroceras.

Según la intervención de Rodríguez, “... hay que tener una visión estratégica y la visión estratégica pasa por lo que está ocurriendo en el mundo, porque en ese mundo tenemos que insertarnos y competir y si queremos resolver este problema, que es eminentemente un problema que podemos resolver obteniendo recursos externos para desarrollar el país, ese es el referente que hay que tener en cuenta en primer lugar”³⁶.

Coincidimos con Pérez Bello, “Esto lleva a la reflexión de que entonces hay que elevar los niveles de nuestra gestión, desarrollando nuevos métodos e introduciendo técnicas novedosas que nos ayuden en este empeño, consideramos que en las condiciones de la empresa estatal socialista perfeccionada, se dan todas las condiciones para implementar un sistema de dirección estratégica que aproveche los cambios que se producen en el entorno interno y externo, sin embargo, para convertir esto en realidad es necesario perfeccionar

³⁴ Kaplan, Robert y Cooper, Robin. Coste y Efecto. Editorial Gestión 2000. Segunda Edición 1999. Pág. 321.

³⁵ Blanco Ibarra, Felipe. La Contabilidad de Costes y Analítica de Gestión para la Toma de Decisiones Estratégicas. Pág. 13 y 14.

³⁶ Rodríguez, José Luis. Intervención en la Reunión con los Directores Generales de las Empresas en Perfeccionamiento Empresarial. Junio del 2000. Pág. 54.



nuestros mecanismos de gestión, para demostrar que nuestras empresas estatales pueden ser competitivas”.³⁷

De todo lo anterior se infiere que es preciso que las empresas transformen sus sistemas de administración y utilicen sistemas que amplíen su sistema de Información para lograr mantener su posición competitiva convirtiéndolo en un sistema de toma de decisiones perfeccionado más amplio que el simple análisis del costo, que provea a la dirección de información sobre los procesos internos, pero que contribuya también a permitir la valoración de los procesos externos, fundamentalmente los vinculados con los elementos principales del sistema de valor como son los proveedores y los acreedores, así como del estatus financiero de su cartera de negocios.

Lo cual les permitirá materializar el objetivo fundamental de la Resolución Económica del VI Congreso del Partido: la obtención de la efectividad económica; además de consolidar un posicionamiento competitivo sólido y sostenible permitiéndole un mejor comportamiento dentro de su sector, independientemente de un aumento de la competitividad.

Conclusión

En conclusión, el impacto financiero estimado a través del análisis de los costos, con la finalidad de la toma de decisiones en el proceso administrativo, limita su campo de acción al enfoque meramente interno, el cual en realidad es un elemento importante pero no integral, ya que en las condiciones en las que aspiramos a desarrollarnos, se requiere de un espectro más amplio, en el que como se ha dicho anteriormente, la gestión se desarrolle mediante el empleo de un componente estratégico en un contexto más claro, preciso y bien ejecutado, que permita el desarrollo de estrategias superiores para descubrir nuevas ventajas competitivas, las que en nuestro caso, están referidas a definir cuáles son las ventajas que tienen las empresas arroceras de Granma sobre el resto de las del sector arrocero que le permitan obtener niveles de competitividad, este es el propósito fundamental de la Gestión Estratégica de Costos, que como se aprecia a través de la integración de los tres elementos y de la sinergia lograda mediante esto, se obtendrán factores que permitan exhibir niveles

³⁷ Pérez Bello, Ángel. Tesis Doctoral. Sistema Integral de Información Económico Financiera para las Empresas del Grupo Empresarial de Maquinaria Agroindustrial del MINAZ.2003.



de competitividad no sólo mayores en el orden cuantitativo, sino también en el orden cualitativo.

Bibliografía

1. Amat, Oriol y Soldevila, Pilar. Contabilidad y Gestión de Costos. Editora Gestión 2000, 3ra Edición, Año 2000, 321 p.
2. AECA, colectivo de autores, Documento No.23, Gestión Estratégica de Costos. Año 2005.
3. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). Principios de contabilidad de gestión. “Gestión estratégica de costos”. Documento No. 23, Marzo 2001. 120 p.
4. Blanco Ibarra, Felipe. La Contabilidad de Costes y Analítica de Gestión para la Toma de Decisiones Estratégicas, Servicio Editorial de la Universidad del país Vasco, 1999,560 p.
5. Facultad de Contaduría y Administración de Monterrey, México. Recopilación para un Diplomado sobre Administración Financiera. 2000. 264 p.
6. Guevara, Ernesto. Consideraciones sobre los costos. Editorial Ciencias Sociales, Temas Económicos. 442 p.
7. Hicks, Douglas. El Sistema de Cotos ABC. Guía para su implantación en pequeñas y medianas empresas. 1999. Editorial Alfaomega. 297 p.
8. Horngreen, Ch. Contabilidad de Costos. Un enfoque Gerencial. ENPES, 1992. 438 p.
9. Kaplan R y Cooper R. Coste y Efecto. Editorial GESTION 2000, segunda edición 1999. 402 p.
10. Ledezma Karlos T. “Conceptos teoría general de sistemas” Wikipedia.com, La Enciclopedia Libre, tomado en Marzo 2010,
11. Menguzato, M et al. La Dirección Estratégica de la Empresa. Editora ENPES. La Habana. N° 4. Abril, 1981.
12. Mallo, Carlos. Contabilidad Analítica. 4ta Edición. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid, 1991. 1159 p.
13. Mallo, Carlos. Contabilidad de Costes y Gestión. ENPES, 1992. 904 p.



14. Ministerio de Finanzas y Precios. Lineamientos Generales para la Planificación, Registro, Cálculo y Análisis del Costo de Producción, 1988, 32 p.
15. Menguzato, M et al. La Dirección Estratégica de la Empresa. Editora ENPES. La Habana. N° 4. Abril, 1981.
16. Pérez Bello Ángel, Curso de Contabilidad de Dirección Estratégica en programa de MBA, en la Universidad de Granma, Cuba, Abril 2011.
17. Pérez Bello, Ángel. Tesis Doctoral. Sistema Integral de Información Económico Financiera para las Empresas del Grupo Empresarial de Maquinaria Agroindustrial del MINAZ.2003.
18. Pérez Bello, Ángel. La Gestión Estratégica de Costos en los Astilleros ASTIGOLF: Una propuesta metodológica. Premio Nacional Abel Santamaría de la ANEC, 2011. Página 9.
19. Polimeni, Ralph, y col. Contabilidad de Costos. Conceptos y aplicaciones para la toma de Decisiones Gerenciales. ENPES, 1990, 3ra Edición. 870 p.
20. Porter Michael. ¿Qué es Estrategia? Revista INCAE, Vol. X, N°1, 1997, pp 35-52
21. Porter, M. Ventaja Competitiva. Creación y sostenimiento de un desempeño superior. Tomo I. La Habana: Ediciones ENPES, 1996
22. Porter, Michael. La Dirección Estratégica de la Empresa. Editorial ENPES. 1980
23. Porter, Michael. Ventaja Competitiva. Editorial ENPES. 1980
24. Shan J y Govindarajan V. Strategic Cost Management: the new tools for competitive advantage. Editorial Norma. Bogota, Colombia. Cuarta Edición 1998. ISBN: 958-04-2840-9.
25. Simmonds, K. "Strategic Management Accounting". Management Accounting (UK). Vol. 59.

