

La Gestión Estratégica de Costos y su integración con otras herramientas administrativas.

Ana Maria Golpe (UdelaR) - anagolpe@adinet.com.uy

Resumo:

El Gerenciamiento Estratégico de Costos (GEC) es el análisis de costos amplio, en el cual los temas estratégicos aparecen en forma explícita.

En estos tiempos de cambio, es necesario dotar a la gerencia de las empresas de todas aquellas herramientas que les permitan afrontar su situación de la mejor manera posible.

La metodología empleada es la cualitativa, donde la pregunta es sí es posible encontrar una Guía de aplicación que integre varias herramientas administrativas y en caso de tener una respuesta afirmativa, como podría ser ésta.

Dentro de estas herramientas se seleccionaron: la Dirección Estratégica, el Benchmarking, la posibilidad de realizar Alianzas Estratégicas, la Responsabilidad Social, el sistema de Costeo Basado en Actividades (ABC) y el Gerenciamiento Basado en Actividades (ABM), entre otras. La Dirección Estratégica puede definirse como el modo de conducir la empresa para lograr el desarrollo de los valores corporativos, las capacidades directivas, las responsabilidades organizativas, y los sistemas administrativos que aten la toma de decisiones estratégicas y operativas, en todos los niveles jerárquicos y a través de las líneas de autoridad, tanto de negocios como funcionales, de acuerdo a Hax y Majluf.

En este trabajo se realiza una integración del GEC con las herramientas mencionadas en el párrafo anterior, culminando con una propuesta de una Guía de aplicación para las instituciones.

Palavras-chave: *Gerenciamiento Estratégico de Costos, Herramientas administrativas, Responsabilidad Social.*

Área temática: *Contribuições teóricas para a determinação e a gestão de custos*

La Gestión Estratégica de Costos y su integración con otras herramientas administrativas.

Resumen

El Gerenciamiento Estratégico de Costos (GEC) es el análisis de costos amplio, en el cual los temas estratégicos aparecen en forma explícita.

En estos tiempos de cambio, es necesario dotar a la gerencia de las empresas de todas aquellas herramientas que les permitan afrontar su situación de la mejor manera posible.

La metodología empleada es la cualitativa, donde la pregunta es si es posible encontrar una Guía de aplicación que integre varias herramientas administrativas y en caso de tener una respuesta afirmativa, como podría ser ésta.

Dentro de estas herramientas se seleccionaron: la Dirección Estratégica, el Benchmarking, la posibilidad de realizar Alianzas Estratégicas, la Responsabilidad Social, el sistema de Costeo Basado en Actividades (ABC) y el Gerenciamiento Basado en Actividades (ABM), entre otras. La Dirección Estratégica puede definirse como el modo de conducir la empresa para lograr el desarrollo de los valores corporativos, las capacidades directivas, las responsabilidades organizativas, y los sistemas administrativos que aten la toma de decisiones estratégicas y operativas, en todos los niveles jerárquicos y a través de las líneas de autoridad, tanto de negocios como funcionales, de acuerdo a Hax y Majluf.

En este trabajo se realiza una integración del GEC con las herramientas mencionadas en el párrafo anterior, culminando con una propuesta de una Guía de aplicación para las instituciones.

Palavras-chave: Gerenciamiento Estratégico de Costos, Herramientas administrativas, Responsabilidad Social.

Área Temática: Contribuições teóricas para a determinação e a gestão de custos

Introducción

El mundo se encuentra continuamente cambiando. Es por ello que se entiende importante reflexionar sobre aquellos instrumentos que puedan ayudar a la toma de decisiones de las empresas. En particular, en este trabajo se considerara la posible integración del Gerenciamiento Estratégico de Costos con varias herramientas: el Benchmarking enmarcado en la Dirección Estratégica, la Responsabilidad Social, las posibles Alianzas, el aporte del ABC y del ABM, entre otros.

Para ello, en un primer momento se hará una breve descripción de cada una de las herramientas analizadas, para culminar con una propuesta de posible guía de aplicación.

1.- Metodología empleada

La investigación es un proceso sistematizado en el que se busca resolver problemas, en este caso de gerencia.

La metodología empleada es la cualitativa, donde la pregunta es: ¿Es posible encontrar una Guía de aplicación que integre varias herramientas administrativas? y en caso de tener una respuesta afirmativa, como podría ser ésta.

En este trabajo, se exponen brevemente cada una de las herramientas seleccionadas, para luego proponer, modestamente, una primer aproximación a una guía de como se podrían integrar todas ellas, y aplicarse así en forma sistemática. Pero, debería analizarse para cada

caso en particular, como todas las generalidades, para llevar a la práctica, contemplando cada realidad.

2.- Gerenciamiento estratégico de costos

Tal como lo afirman Shank y Govindarajan (Shank y Govindarajan, 1995) el GEC es el análisis de costos amplio en el cual los temas estratégicos aparecen en forma explícita; los datos de costos se utilizan para desarrollar estrategias superiores a efectos de alcanzar ventajas competitivas que se puedan mantener.

El GEC es la conjunción de tres análisis básicos:

- El de la Cadena de Valor.
- El del Posicionamiento Estratégico y
- el de las Causales de Costos.

2.1.- La Cadena de Valor de la Empresa

En una primera aproximación podemos decir que el análisis de la cadena de valor es un enfoque externo a la empresa, tratando de identificar las actividades que crean valor.

La cadena de valor divide a la empresa en sus actividades estratégicas relevantes para comprender el comportamiento de los costos y las fuentes de diferenciaciones existentes y potenciales. Las actividades de valor pueden dividirse en dos grandes tipos:

- Actividades Primarias y
- Actividades de Apoyo.

A continuación se expone la gráfica clásica del profesor M. Porter (Porter, 1999):



Cuadro 1.- La cadena de producción de valor. Actividades primarias y de apoyo. La tecnología.
Fuente: Michael Porter: Ser competitivo, Editorial Deusto, página 88.

2.2.- Posicionamiento Estratégico de la Empresa

La causa fundamental para efectuar un análisis de costos es la toma de decisiones, pero a medida que evoluciona el pensamiento sobre la formulación de estrategias y el proceso de implementación, el análisis de costos debe tener en cuenta más integralmente el posicionamiento estratégico.

Este punto posee gran importancia dentro del análisis de la Gerencia Estratégica de Costos, ya que el enfoque del mismo es diferente según la estrategia a la cual la empresa esté enfocada.

El hecho de elegir una posición estratégica única no es suficiente para dar garantía de que se posee una ventaja competitiva sostenible, ya que si es una posición de valor atraerá las imitaciones. Una posición estratégica no es sostenible, a menos que existan renuncias a otras posiciones. ¿Qué implica una renuncia? Más de una cosa implica menos de otra.

Las renuncias se hacen por tres razones (Porter, 1996):

- Inconsistencia en la imagen o reputación.

- Problemas que provienen de las mismas actividades: falta de flexibilidad de la maquinaria, del personal, de los sistemas, etc.
- Limitaciones entre el control y la coordinación.

Vemos ahora que las renunciaciones agregan un elemento nuevo: la estrategia consiste en competir renunciando a algunas cosas para alcanzar el objetivo. La esencia de la estrategia es decidir qué no va a hacer; sin renunciaciones no habría ninguna necesidad de optar, y ninguna necesidad de tener una estrategia. Cualquier idea podría ser rápidamente copiada y el funcionamiento dependería totalmente de la eficacia operacional.

El encaje favorece tanto la ventaja competitiva como su sostenimiento en el tiempo.

La importancia de la concordancia entre las políticas de la empresa y la estrategia constituye una de las ideas más antiguas. La importancia radica en los efectos que unas actividades tienen sobre otras; por otra parte ayuda a realzar la unidad de la estrategia.

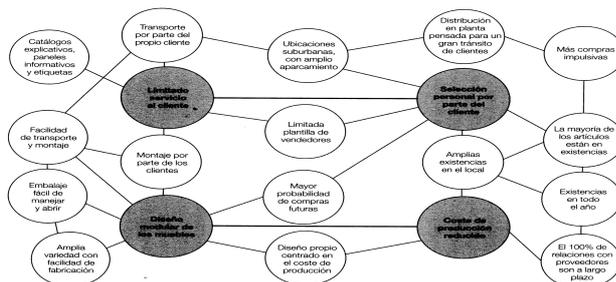
Hay tres tipos de encajes, mutuamente excluyentes, según Restrepo (Restrepo, 2004):

- En el que hay compatibilidad entre las actividades y la estrategia general.
- En el que las actividades se potencian entre sí.
- En el que existe optimización del esfuerzo.

La coordinación y el intercambio de la información, a través de las diferentes actividades, para eliminar las redundancias y reducir los esfuerzos y los costos al mínimo, son tipos básicos para la optimización del esfuerzo, y puede conducir a la diferenciación.

La ventaja competitiva nace de todo el sistema de actividades.

El encaje de las actividades con la estrategia es fundamental para fomentar el sostenimiento de la ventaja competitiva.



Cuadro 2.- Representación gráfica de los sistemas de actividades.
Fuente: M. Porter, Ser Competitivo, Ed. Deusto, página 56.

2.3.- Causales de Costos para la Empresa

Tradicionalmente, las empresas, se centran en evaluar el comportamiento de los costos, para realizar futuras proyecciones y tomar decisiones.

Cuando estamos dentro del GEC, el análisis de las causales de costos debe estar destinado a reforzar y completar la visión estratégica de la empresa; y para evaluar la oportunidad estratégica se deben examinar los factores de costos y efectuar el seguimiento de la estrategia seleccionada.

Al analizar los costos, el punto de partida de este análisis debe surgir de las siguientes preguntas:

- ¿Cuáles son las formas de explicar el comportamiento de costos en la empresa?
- ¿Cuáles son las causales de costos que posee la empresa?
- ¿Qué elección de opciones está impulsando el costo?

Riley (Riley, 1987) expone una lista un poco más elaborada, donde clasifica las causales de costos en dos grandes grupos:

- Estructurales y
- De Ejecución.

3.- Dirección estratégica

La definición de Dirección Estratégica realizada por Hax y Majluf (Max, 1996), quienes en Gestión de Empresa con una visión estratégica, la definen como el modo de conducir la empresa para lograr el desarrollo de los valores corporativos, de las capacidades directivas, de las responsabilidades organizativas, y de los sistemas administrativos que aten la toma de decisiones estratégica y operativa, en todos los niveles jerárquicos, y a través de las líneas de autoridad, tanto de negocios como funcionales.

Esto implica, a nivel interno de las organizaciones, interrelacionar las funciones clásicas: planear, organizar, dirigir, coordinar, controlar y evaluar. A nivel externo a la empresa implica comenzar por el análisis del entorno en el cual las organizaciones se mueven.

Las organizaciones tienen la necesidad de identificar lo que ocurre o está por ocurrir a su alrededor y deben mantener un monitoreo de ese entorno, en un proceso cuidadoso y continuo, de manera que siempre se disponga de información. En ella se puede apreciar los diferentes ámbitos que se deben tener en cuenta: Económico, Político, Ecológico. Tecnológico, Financiero, Sector, Competencia, Proveedores y entorno social.

3.1.- El entorno

Godstin (Godstin, 1998) en Planeación Estratégica Aplicada, realiza una clasificación de las distintas áreas a analizar por parte de las instituciones:

- El marco económico;
- El entorno industrial;
- El entorno competitivo; y
- El entorno interno de la organización

El último, el entorno a analizar es el entorno organizacional, en el cual tenemos: la estructura, fortalezas y debilidades de la organización, entre otros.

En el proceso de planeación estratégica de una empresa se entiende que debe incluir el análisis de estas tendencias, ya que son de gran importancia para el éxito organizacional.

3.2.- Planeamiento y Estrategia

Este monitoreo del entorno de la empresa nos revela su fuerza conductora, lo que constituirá información sumamente útil para el planeamiento estratégico.

El planeamiento estratégico es el proceso de determinar lo que una organización intenta ser en el futuro y cómo lo logrará.

Ello implica, de acuerdo con apuntes de la cátedra Dirección de Empresas (1995):

- Desarrollar una visión.
- Encontrar un ajuste entre la misión, oportunidades y amenazas y fortalezas y debilidades.
- Cerrar la brecha entre el ahora y el futuro deseado.
- Planear e implementar.

Esto nos lleva a analizar un poco más en profundidad el concepto de estrategia. En las décadas anteriores a los ochenta existía una concepción que definía a la estrategia como un conjunto de acciones que conducen a una ventaja competitiva sostenible.

Sin embargo, dados los cambios que ha sufrido nuestro entorno esta definición ha sido modificada, afirmando que consiste en un conjunto de decisiones que conforman un modo de pensar caracterizado por:

- Guiar o conformar la mayor parte de las acciones subsiguientes.
- No ser fáciles de cambiar una vez hechas.
- Tener el mayor impacto en la posibilidad de lograr los objetivos estratégicos de la empresa.

Estas decisiones son:

- Seleccionar el posicionamiento estratégico de la empresa.
- Identificar las fuentes de ventajas competitivas,
- Desarrollar el concepto de estrategia,

Los cambios que se vienen dando en el entorno empresarial han obligado a repensar en algo básico: la concepción estratégica de la empresa, es decir, en cuál es el objetivo fundamental de cada una de las empresas para así poder entender recién su estructura, y en cuáles son las capacidades distintivas que se necesitan para poder competir en el mercado. Esto a su vez implica determinar el nuevo papel de la organización en el mercado y planear los pasos para lograrlo, de acuerdo con lo expresado en la 21ª Conferencia Interamericana de Contabilidad, Cancún, 1995, Grupo 5.1.

En la actualidad, toda organización, en especial si es grande y ha tenido éxito durante muchos años, debe redefinir su misión, su visión y lo que Drucker (Drucker, 1995) denomina su teoría del negocio.

La planeación estratégica trata de construir o incrementar la capacidad de la administración estratégica de la organización al involucrar a la gerencia de manera directa en el proceso de planeación, para lograr eso la alta gerencia debe estar unida y comprometida con la estrategia.

La planeación estratégica debe responder a tres preguntas básicas para cualquier organización:

- ¿Hacia dónde vamos?
- ¿Cuál es el entorno de la organización?
- ¿Cómo lograrlo? La forma en la cual la organización posibilita el logro de sus metas.

La planeación estratégica proporciona el marco teórico para la acción, lo cual permite a los gerentes y directivos la evaluación de las situaciones estratégicas, análisis de las alternativas y decisiones sobre las acciones que se deben realizar, ayudando a los gerentes a evaluar el riesgo que deben asumir ya que proporcionan parámetros utilizados en las decisiones.

4.- Benchmarking

La corporación Xerox emprendió un camino, cuando descubrió que sus competidores eran capaces de vender productos más baratos que lo que a ella le costaba hacerlos, lo que se ha convertido en un modelo seguido por muchos: el benchmarking (Bendell, 1994).

Este tema tuvo una gran explosión literaria en la década de los 90, pero cada día se utiliza más a nivel empresarial. Cuando buscamos una definición, nos encontramos con muchas:

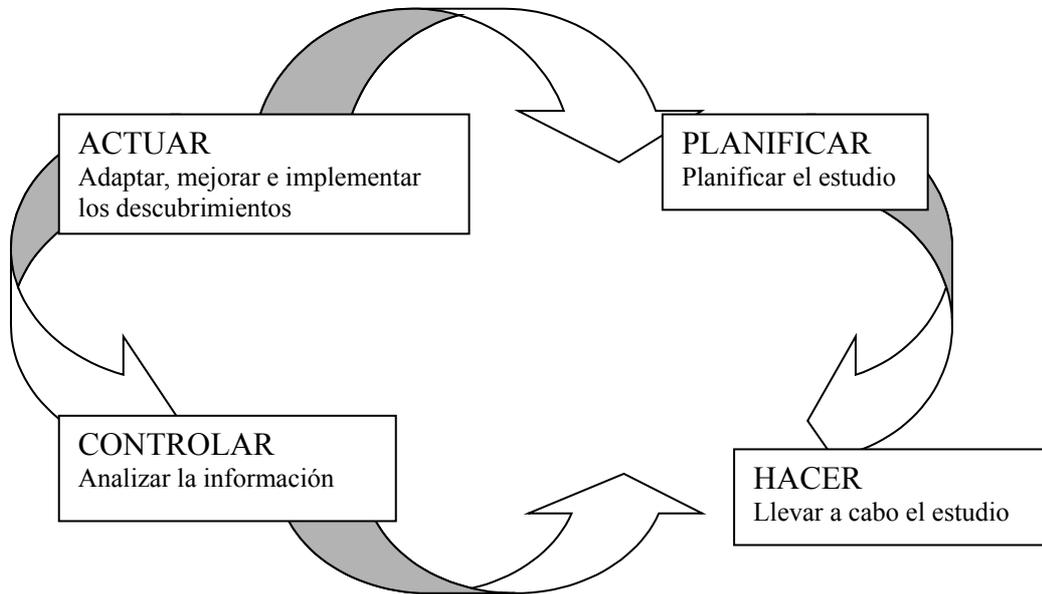
Michael J. Spendolini (Spendolini, 2005), la define como: “proceso sistemático y continuo para evaluar los productos, servicios y procesos de trabajo de las organizaciones que son reconocidas como las representantes de las mejores prácticas con el propósito de realizar mejoras organizacionales”.

Ford: “Un enfoque estructurado para aprender de otros y aplicar ese conocimiento”.

Xerox Corporation: “La búsqueda en la industria de las mejores prácticas y procedimientos que nos conducirá a un desempeño superior”.

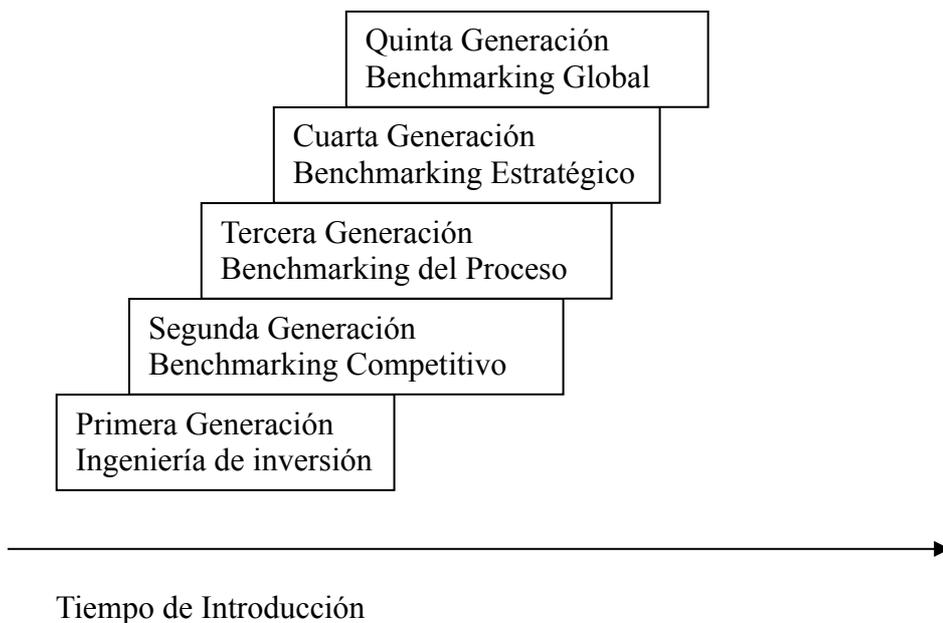
Sin lugar a dudas, lo que sí es el benchmarking es un cambio, así como también algo que se tiene que realizar a lo largo del tiempo, y una vez realizado debe plantearse su actualización. El propósito fundamental del mismo es aprender cómo mejorar los procesos empresariales, aumentando la competitividad, lo que puede llevar rápidos beneficios al resultado final. La premisa es simple: las compañías se comparan o evalúan respecto de las empresas descolantes, cuyos procesos son similares a los suyos.

El proceso de benchmarking sigue un plan básico de cuatro etapas: Planificar, Ejecutar, Evaluar, Actuar, que se representa así:



Cuadro 3. Comparación del benchmarking con el ciclo de Deming.
Fuente: Watson, Gregory. Benchmarking estratégico. Ed. Vergara, pág. 54.

Watson (Watson, 1995) considera que el benchmarking ha evolucionado a través de varias generaciones:



Cuadro 4. El benchmarking como una ciencia de desarrollo.
Fuente: Watson, Gregory. Benchmarking estratégico. Ed. Vergara, Pág. 24.

Primera Generación: se realizaron comparaciones entre las características de los productos o servicios, su funcionalidad y performance, con los de los competidores.

Segunda Generación (1976-1986): trascendió el procedimiento de las comparaciones de los productos o servicios, para incluir la comparación de los procesos de los competidores.

Tercera Generación (1982-1988): las empresas líderes en calidad reconocían que podían aprender más fácilmente de las compañías que estaban fuera de sus industrias que del análisis de la competencia.

Cuarta Generación: donde la diferencia se encuentra en el alcance y la profundidad del compromiso entre las compañías participantes: “la utilización del benchmarking para cambiar radicalmente la empresa, no solo para modificar los procesos”.

Quinta Generación: consiste en su aplicación global o mundial, donde las diferencias entre los procesos, culturas y comercio internacional de las compañías son superados y se comprende su implicación para el mejoramiento de los procesos empresariales.

El benchmarking significa:

- Determinar qué proceso operativo analizar,
- Reconocer el nivel de excelencia de la performance en aquellos procesos relacionados con el de la propia firma,
- Decidir cómo introducir los cambios que puedan resultar en un mejoramiento de la performance de la propia compañía.

Suelen plantearse cuatro interrogantes:

- ¿Qué deberíamos evaluar?
- ¿Frente a quién deberíamos compararnos?
- ¿Cómo llevamos a cabo nosotros el proceso?
- ¿Cómo llevan a cabo ellos el proceso?

5.- Responsabilidad empresarial

Se considerará la definición de la página Web de la Unidad Europea, la Comisión de las Comunidades Europeas, que en el denominado Libro Verde expresa el objetivo de "Fomentar un marco para la responsabilidad social de las empresas, para favorecer un amplio debate en Europa sobre las relaciones empresa y sociedad (...) donde exponen la necesidad de una mayor coherencia de las actuaciones públicas y privadas con el modelo social europeo (...), que deben considerar las demandas y presiones de los consumidores, los trabajadores, inversores y de la opinión pública, a favor de una ampliación de las responsabilidades empresariales, más allá de las exigencias contempladas en las leyes y regulaciones". En este libro, la Responsabilidad Social Empresarial (RSE) se define como: "La integración voluntaria, por parte de las empresas, de las preocupaciones sociales y medioambientales en sus operaciones comerciales y sus relaciones con sus interlocutores".

Como se puede deducir, la RSE está ganando cada vez más espacio en el mundo, especialmente en algunas culturas: Estados Unidos, Canadá y Europa.

Los escándalos financieros de empresas como Enron y Worldcom, el daño que muchas empresas han producido al medioambiente, a trabajadores y a diversas comunidades, han movilizado a muchos activistas a denunciar estos hechos. Esto ha creado fuertes opiniones públicas a favor de una mayor responsabilidad social empresarial.

Existe una tendencia a medir tanto cualitativa como cuantitativamente a las empresas inversoras, en su gestión socialmente responsable. Estados Unidos es el país que cuenta con un mayor número de instrumentos de medición al respecto y están por tanto más desarrollados: "...el DOMINI 400 SOCIAL INDEX, compuesto por 400 empresas de las cuales 250 están incluidas en S&P 500, y el CITIZENS 300, que contiene 200 de las empresas del S&P 500 y está formado por un total de 300 empresas”.

La Organización Internacional para la Estandarización, designó a un grupo de trabajo ISO en Responsabilidad Social, liderado por el Instituto Sueco de Normalización y la Asociación Brasileira de Normalización Técnica, lo que culminó, en 2010, en la ISO 26000; la que no tiene propósito de ser certificadora, regulatoria o de uso contractual. Establece como alcance: “En esta sección del informe se hace una enumeración de lo que la norma debiera significar o incorporar:

- Asistir a las organizaciones en la orientación de sus políticas de Responsabilidad Social (RS) en lo referido a las diferencias en materia cultural, ambiental, y legal, además de condiciones económicas de desarrollo.
- Proveer de una guía práctica relacionada a la operacionalización de RS, identificar y comprometerse con los stakeholders, e incrementar la credibilidad de los reportes y declaraciones hechas sobre RS.
- Poner el énfasis en el rendimiento y mejora de los resultados
- Incrementar la confianza y satisfacción de las organizaciones entre sus clientes y otros stakeholders
- Ser consistente y no actuar en desacuerdo con los documentos ya existentes, convenios internacionales y estándares ya existentes.
- No estar intencionado a reducir la autoridad del gobierno en la dirección de RS de las organizaciones.
- Promover la terminología común en el campo de RS, y ampliar la conciencia en estas materias”.

También señala que debe dirigirse a:

- La operacionalización de la responsabilidad social,
- Identificar y articular los stakeholders,
- Incrementar la credibilidad de los reportes y de las afirmaciones hechas en materia de RS.

El NWIP establece también que ISO 26.000 debiera asistir a las organizaciones dirigiéndolas en materia de RS, tanto en su aspecto social, medioambiental y legal”.

Seguidamente, se expone un posible modelo de las empresas que contemple la actuación social de ellas.

5.1.- Modelos de Actuación Social de las Empresas

Este apartado se desarrollará basado en los aportes brindados por Domenec Mele, en “La aportación de la Empresa a la Sociedad” (1997).

La actuación de las empresas a nivel social puede definirse como la configuración en la organización empresarial de: 1) principios de responsabilidad social; 2) procesos de respuesta ante los requerimientos sociales y 3) respuestas efectivas a las implicaciones sociales de la empresa.

En la actuación social de la empresa se incluyen principios de responsabilidad social, procesos de respuesta ante demandas sociales del entorno y respuestas efectivas de la empresa en su incidencia en la sociedad:

Principios de responsabilidad social:

Principio institucional o de legitimidad: orientación al bien común.

Principio organizativo o de prioridades: círculos concéntricos de responsabilidades

Principio personal o de concentración: prudencia directiva.

Procesos de respuesta social:

Evaluación de las demandas sociales.

Ponderación de efectos en los grupos interesados.

Gestión de asuntos sociales.
Respuestas efectivas a las implicaciones sociales:
Estudio de impactos sociales.
Políticas y programas sociales.
Implementación de estrategias de preocupación social.

6.- Alianzas estratégicas

Jordan W. Lewis (Lewis, 1993), las define como aquellas en las cuales las empresas cooperan por una necesidad mutua y comparten los riesgos a fin de alcanzar un objetivo común. De lo anteriormente expresado, se pueden deducir algunas características:

- Existencia de dos o más empresas.
- Existencia de la voluntad de cooperar entre ellas.
- Comparten recursos y riesgos.
- Interrelacionan entre sí.
- Carácter independiente: Las empresas mantienen su identidad jurídica, conservan su propia cultura y su capacidad de gestión para desarrollar con absoluta independencia sus propias estrategias.
- Existencia de una necesidad mutua.
- Comparten un objetivo en común.
- Deseo de obtener un mejor posicionamiento en el mercado.

6.1.- Clasificación de las Alianzas

Se presentan a continuación algunas clasificaciones, con el objetivo de que contribuyan a entender mejor las distintas opciones que las empresas pueden tener:

1. - Jordan W. Lewis (Lewis, 1993) en Alianzas estratégicas, las clasifica según el objetivo y la manera de lograrlo, o sea que la estrategia determina la estructura:

- a.- Alianzas Informales (no obligatorias, flexibles y riesgosas);
- b.- Alianzas Contractuales (acuerdos);
- c.- Alianzas de Inversión Minoritaria (importa el largo plazo);
- d.- Empresas Conjuntas, Consorcios, Joint Ventures y
- e.- Redes Estratégicas (redes de algunas o de todas las anteriores).

2. - Esteban Fernández Sánchez en Alianzas Estratégicas, las clasifica según su naturaleza:

- a.- Verticales (básicamente una relación comprador-vendedor);
- b.- Horizontales (compiten en el mercado):
 - b.1.- Horizontales Competitivas (empresas rivales) y
 - b.2.- Horizontales Complementarias (no competidores directos).

3. - Carlos Cleri (Cleri, 1996) en Estrategias de Alianzas las clasifica según el objeto de la asociación en:

- a.- Alianzas de Producción;
- b.- Alianzas de Comercialización;
- c.- Alianzas de Tecnología;
- d.- Alianzas de Logísticas y
- e.- Alianzas de Financiamiento.

4. - Otra clasificación realizada por el último autor mencionado es según la nacionalidad de las empresas y las clasifica en los siguientes acuerdos:

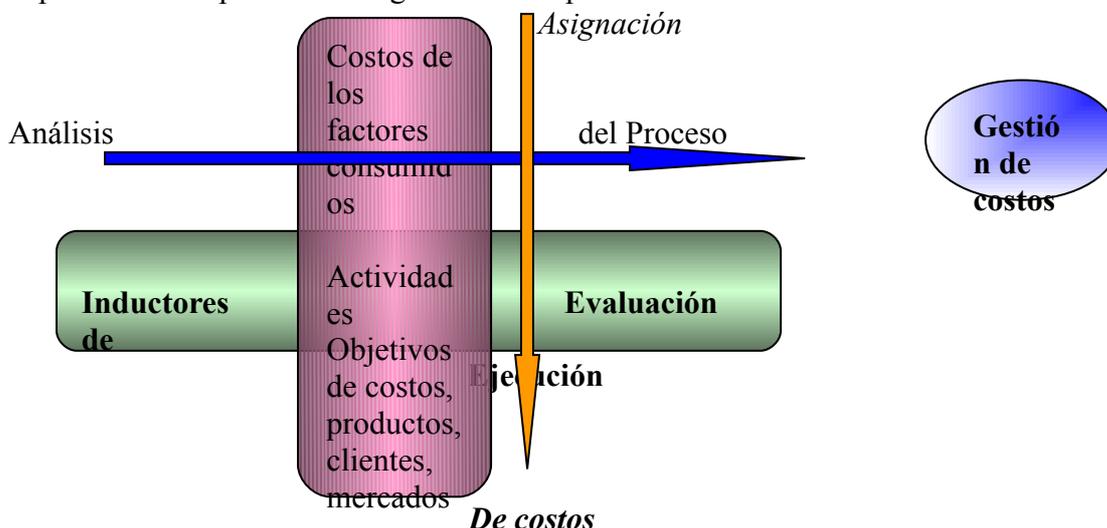
- a.- de cooperación entre empresas de países industrializados,
- b.- de cooperación entre empresas de países de bajo nivel de industrialización,
- c.- entre empresas de países con distintos niveles de desarrollo.

7.- Metodología ABC ABM

A raíz de que los directivos necesitan una información más focalizada hacia las actividades, que les permitiera medir, gestionar y controlar los costos en forma independiente de los lugares o centros donde se realicen las mismas; surge la metodología del ABC (Activity Based Costing), que es sustancialmente más preciso en la asignación del costo total real a los productos que ocasionan el costo, considerando las actividades involucradas. Desde el punto de vista de la competitividad, este tipo de información resulta especialmente útil para identificar las actividades que el cliente es capaz de reconocer y en consecuencia de valorar. Esta información, centrada en las actividades, permite tener una perspectiva estratégica de los costos -esto es, orientada hacia una estimación de la rentabilidad a largo plazo, tomando datos relacionados con las actividades-, y posibilita evaluar si son eficientes o no. General Electric fue una de las primeras compañías que incorporó este análisis de las actividades a finales de los sesenta.

Un objetivo importante de la filosofía de las actividades es la orientación hacia la gestión de las actividades en lugar de la gestión de los costos. El ABM (Activity Based Management), ha sido definido por Robert Kaplan (Kaplan, 1999) como el conjunto completo de acciones que pueden acometerse gracias a una información mejor, la correspondiente al coste de las actividades, y tiene una dimensión más genérica que el ABC, dado que el primero está orientado hacia la gestión de la empresa en general, con el objetivo de conseguir la excelencia empresarial.

El análisis integral que el modelo de cálculo ABC y de gestión ABM de las actividades, o sea lo que denominamos SIGECA, puede centrar su enfoque en términos de costos (análisis vertical) o puede orientarse hacia la propia ejecución de las actividades (análisis horizontal), pasando a primer plano el concepto de gestión de actividades, que tienen por objetivo primordial la mejora continua de las actuaciones de la empresa. A continuación exponemos la representación gráfica correspondiente:



Cuadro 5. - Vertientes del Sistema de Gestión y de Costos basado en las Actividades (SIGECA)

Fuente: José Álvarez y otros, Contabilidad de Gestión Avanzada, Ed. Mc Graw Hill, página 305.

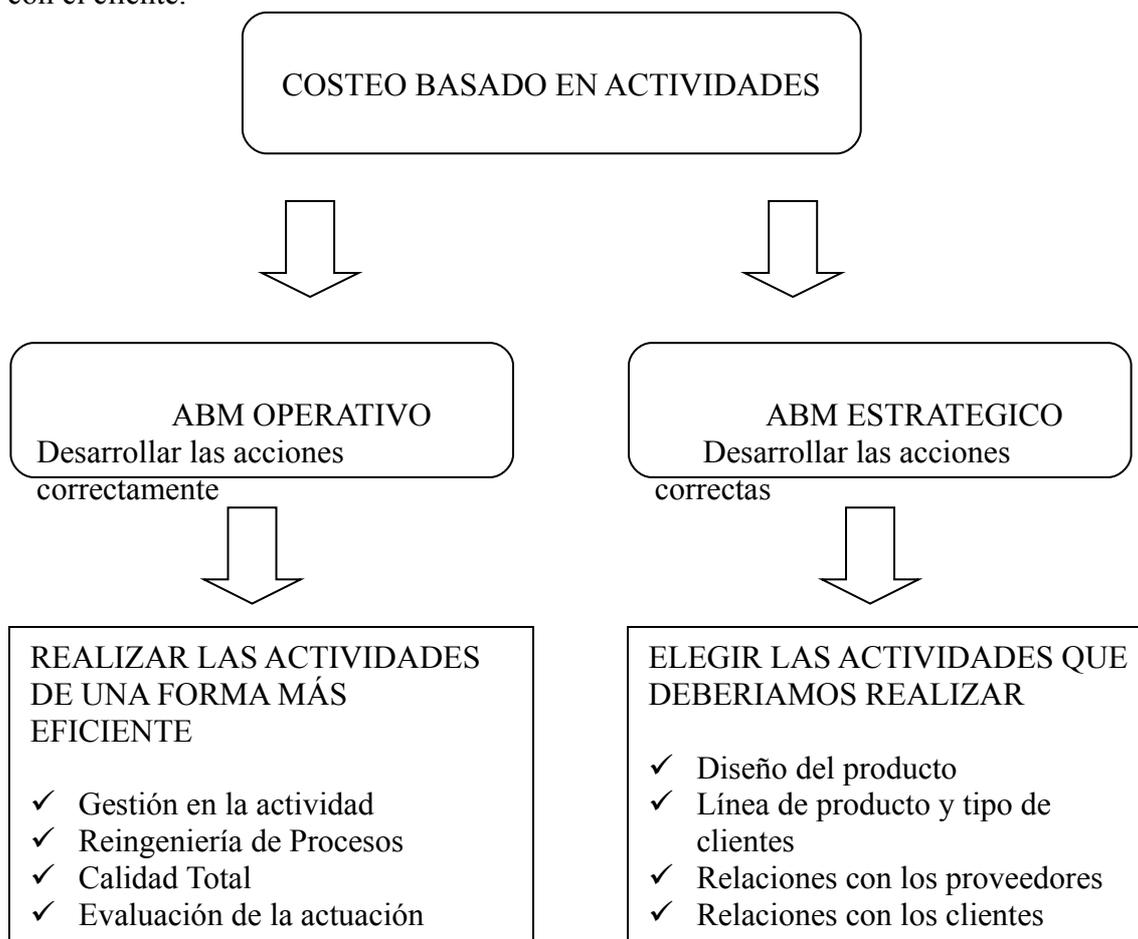
El ABC alcanza sus objetivos a través de dos subsistemas complementarios ABM operativo y el estratégico.

El ABM operativo se refiere a todo el conjunto de acciones que pueden tomarse, engloba las acciones que incrementan la eficiencia, reducen costos y optimizan la utilización de los activos, abreviando el tiempo de parada de máquinas, perfeccionando las actividades o

procesos defectuosos y aumentando la eficiencia de los recursos de la empresa, llevando así a obtener costos reducidos, ingresos mayores y menos costos.

El ABM estratégico intenta alterar la demanda de actividades para incrementar la rentabilidad, asumiendo que la eficiencia de la actividad sigue siendo constante. Engloba el cambio de mix de la demanda a efectos de dirigirse a las actividades rentables.

Estas acciones deberían permitir a los directivos mejorar su rentabilidad, especialmente en sectores en que los competidores no conocen la importancia de la relación con el cliente.



Cuadro 6. - Utilización del ABM para mejoras operativas y tomar decisiones estratégicas Kaplan.

Fuente: Robert S. Kaplan y Robin Cooper, Coste y Efecto, como usar ABC, ABM y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad, Ed. Gestión 2000, 2da. Edición, página 17.

8.- Reflexión final

Los cambios del entorno, las turbulencias del mercado, hace que se torne necesario apoyar a la gerencia de las instituciones de todas aquellas herramientas que les permitan afrontar su realidad de la mejor manera posible.

Muchas de ellas, son las que auxilian a las instituciones que, por un tema de abordaje obligó a una selección: la Dirección Estratégica, el Benchmarking, la Mejora Continua, la posibilidad de realizar Alianzas Estratégicas, la Responsabilidad Social, el sistema de Costeo Basado en Actividades (ABC) y el Gerenciamiento Basado en Actividades (ABM), principalmente.

A modo de resumen, se exponen a continuación las principales definiciones:

El Gerenciamiento Estratégico de Costos (GEC) es el análisis de costos amplio, en el cual los temas estratégicos aparecen en forma explícita. Lo conforman tres análisis básicos: el de la Cadena de Valor; el del Posicionamiento Estratégico y el de las Causales de Costos.

La Dirección Estratégica puede considerarse como el modo de conducir la empresa para lograr el desarrollo de los valores corporativos, las capacidades directivas, las responsabilidades organizativas, y los sistemas administrativos que aten la toma de decisiones estratégicas y operativas, en todos los niveles jerárquicos y a través de las líneas de autoridad, tanto de negocios como funcionales, de acuerdo a Hax y Majluf (Hax, 1996).

El Benchmarking, tomando la definición dada por Ford, puede ser considerado como un enfoque estructurado para aprender de otros y aplicar ese conocimiento.

Las Alianzas Estratégicas pueden ser consideradas como aquellas en las cuales las empresas cooperan por una necesidad mutua y comparten los riesgos a fin de alcanzar un objetivo común de acuerdo con Lewis (Lewis, 1993).

La Responsabilidad Social Empresarial, según la Comisión de la Comunidad Europea se define como: “la integración voluntaria, por parte de las empresas, de las preocupaciones sociales y medioambientales en sus operaciones comerciales y sus relaciones con sus interlocutores”.

El ABC y el ABM. El sistema ABC brinda información focalizada en las actividades que realizan las empresas, permitiendo así, medir, gestionar y controlar los costos, en un modelo de análisis integral, que se gestiona por el ABM, definido por Kaplan como el conjunto completo de acciones que pueden acometerse gracias a una información mejor, la correspondiente al coste de las actividades.

Este trabajo tiene por objetivo la realización de un análisis para la integración del Gerenciamiento Estratégico de Costos (GEC) con las herramientas mencionadas. A dichos efectos se elaboró una Guía de Aplicación:

9.- Una posible Guía de Aplicación

Esta posible guía, que se propone, no es la única, y cada empresa podrá tomar otras herramientas u otro orden según las características de la empresa, la etapa en la cual se encuentre, etc.:

1. ANÁLISIS DE LA EMPRESA
2. ANÁLISIS DEL O LOS MERCADOS EN LOS CUALES LA EMPRESA ACTÚA
3. BENCHMARKING DE PRODUCTOS O SERVICIOS Y DE PROCESOS
4. ANÁLISIS DE LOS MERCADOS A LOS CUALES LA EMPRESA ASPIRA
5. ANÁLISIS DE LA COMPETENCIA EN LOS MERCADOS A LOS QUE ASPIRA
6. DECISIONES A ADOPTAR
7. RETORNO AL PUNTO 1.

A continuación se expone un esquema con un desarrollo mayor:

I. 1.- ANÁLISIS DE LA EMPRESA

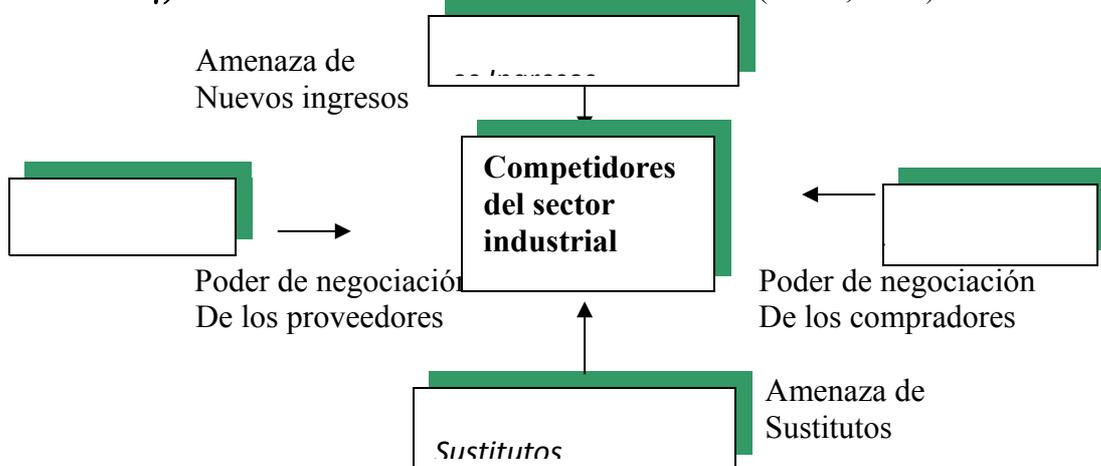
En este tipo de análisis existen varios instrumentos que nos pueden ayudar, entre los que se encuentran:

- α)** Cadena de Valor (con costos, ingresos y activos), obteniendo los datos de los sistemas contables ABC y ABM;
- β)** Elementos relevantes en la formulación de la estrategia del negocio;
- χ)** Causales de costos. Este análisis, en forma conjunta con los dos anteriores conforma el GEC.
- δ)** Representación gráfica de los sistemas de actividades;
- ε)** Matriz BCG, entre otros instrumentos.

φ) Instrumentar la incorporación del Balance Social y medidas sobre la Responsabilidad Social Empresarial, lo que será incorporado en cada análisis.

2.- ANÁLISIS DEL O LOS MERCADOS EN LOS CUALES LA EMPRESA ACTÚA

γ) Análisis de las Cinco Fuerzas de M. Porter (Porter, 1993):



Cuadro 7.- Las cinco fuerzas competitivas que determinan la utilidad del sector industrial. Fuente Michael Porter: Ventaja Competitiva, Ed. CECSA, 9na. Reimpresión, página 24.

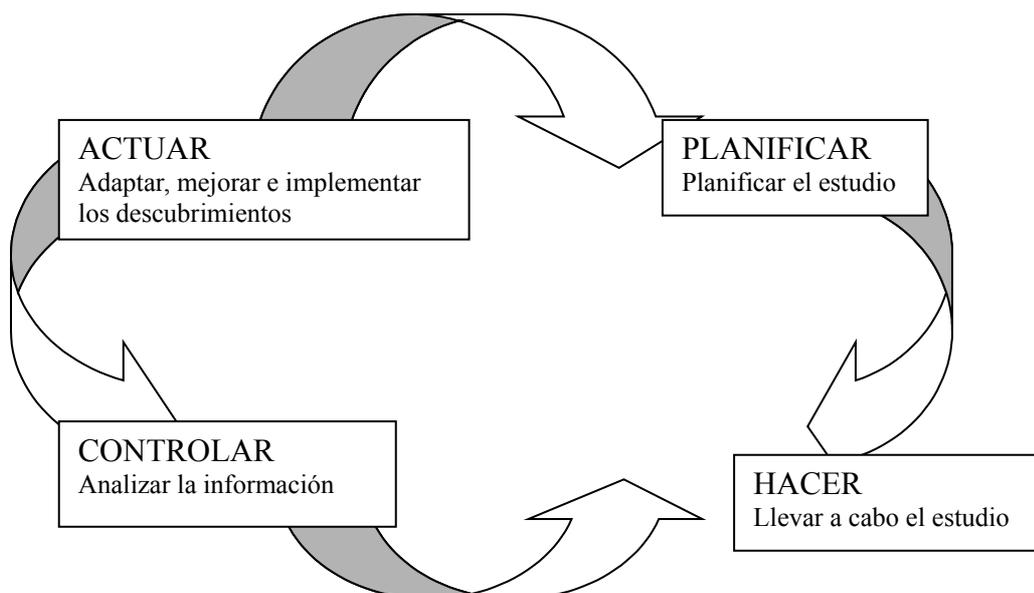
3.- BENCHMARKING DE PRODUCTOS O SERVICIOS Y DE PROCESOS

Modelo de benchmarking:

Es aconsejable la aplicación de esta técnica en etapas, por ejemplo considerando las distintas generaciones, analizando las distintas comparaciones a realizar:

- Primera Generación: productos y/o servicios - procedimientos
- Segunda Generación: procesos de los competidores
- Tercera Generación: comparo fuera de la industria
- Cuarta Generación: objetivo: cambiar radicalmente la empresa?
- Quinta Generación: aplicación mundial, mejoramiento.

Recordando el proceso continuo de esta técnica: Planificar, Hacer, Controlar, Actuar, Planificar, etc.:



Cuadro 8. Comparación del benchmarking con el ciclo de Deming. Fuente: Watson, Gregory. Benchmarking estratégico. Ed. Vergara, pág. 54.

η) Performance de los principales procesos.

4.- ANÁLISIS DE LOS MERCADOS A LOS CUALES LA EMPRESA ASPIRA

ι) Análisis de las Cinco Fuerzas de M. Porter;

IDENTIFICACION DE LAS OPCIONES ESTRATEGICAS



Cuadro 9.- Adaptación de la planificación de una alianza estratégica

Fuente Esteban Fernández Sánchez: Innovación, Tecnología y Alianzas Estratégicas, página 341.

5.- ANÁLISIS DE LA COMPETENCIA EN LOS MERCADOS A LOS QUE ASPIRA

φ) Modelo de benchmarking

κ) Performance de los principales procesos

6.- DECISIONES A ADOPTAR

λ) Contribuciones del proceso al acortamiento y cierre de la brecha

μ) Cierre de la brecha.

ν) Puedo/ Me conviene realizarlo solo? Debo analizar una posible Alianza?

ο) Elegir entre las distintas opciones de Alianzas:

π) Analizar cada decisión desde la óptica de la Responsabilidad Social Empresarial.

7.- RETORNO AL PUNTO 1.-

Bibliografía

21ª Conferencia Interamericana de Contabilidad, Cancún, 1999, Grupo 5.1.

BENDELL, T.; BOULTER, L.; KELLYJ. (1994). **Ventajas Competitivas a través del benchmarking**. Editorial Folio.

BENLEMLIH, M. (2017). **Corporate Social Responsibility and Firm Debt Maturity**. Journal Of Business Ethics, 144(3), 491-517.

CLERI, C. (1996). **Estrategia de Alianzas en un escenario de creciente globalización**. Ediciones Macchi.

COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS: **Libro Verde**. (2001). Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas, Bruselas.

DOMENEC MELE, (1997). **La aportación de la Empresa a la Sociedad.**

DRUCKER, P. (1995). **La Administración en una época de grandes cambios**, Ed. Sudamericana.

GODSTIN N. PFEIFFER (1998). **Planificación Estratégica Aplicada.** Ed. McGraw Hill Inc.

HAX, A.; MAJLUF, N. (1996). **Gestión de Empresa con una visión Estratégica.** Ed. Dolmen Ediciones S.A.

HENGYANG Z., SHIXIANG Z. RENCHAO X., TAO H. YUNJIE L.(2017). **Intelligent resources management system design in information centric networking.** *China Communications, Communications, China, China Commun.*

KAPLAN y COOPER (1999). **Coste y Efect. Como usar el ABC, el ABM y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad.** 2da Edición. Editorial

LEWIS, J. (1993). **Alianzas Estratégicas.** Ed. Vergara.

NIFATOVA OLENA, M. (2017). **The Benchmarking of Integrated Business Structures.** Problemi Ekonomiki, Vol 2, Pp 217-222, 217.

PORTER M. E. (1999). **Ser Competitivo. Nuevas aportaciones y conclusiones.** Ediciones Deusto S.A.

PORTER, M. E. (1996). “¿Qué es la Estrategia?” Harvard Business Review.

RESTREPO, L. F. (2004). “**Interpretando a Porter**”. Centro Editorial Universidad de Rosario. Colección Textos de Administración y Negocios. Facultad de Altos Estudios y Negocios.

RILEY, D. (1987). “**Competitive Cost Based Investment Strategies for Industrial Companies, in Manufacturing Issues**”. New York: Booz, Allen y Hamilton.

SHANK J., GOVINDARAJAN V. (1995). **Gerencia Estratégica de Costos. La nueva herramienta para desarrollar una ventaja competitiva.** Ed. Norma S. A.

SPENDOLINI, M. J. (2005). **Benchmarking.** Grupo Editorial Norma.

STOUTHUYSEN, K., SLABBINCK, H., & ROODHOOFT, F. (2017). **Formal controls and alliance performance: The effects of alliance motivation and informal controls.** Management Accounting Research, 3749-63.

WATSONG. H. (1995). **Benchmarking estratégico.** Aprenda a medir el funcionamiento de su empresa con respecto a las mejores del mundo. Javier Vergara Editor S. A.

Webgrafia

Comunidad Económica Europa: http://europa.eu/legislation_summaries/index_es.htm

ISO 26000: <http://iso26000.com.ar>