

ARTÍCULO ORIGINAL

**El sistema de costeo por actividades en las pymes con responsabilidad social empresarial**

***Activity Based Costing System in Small and Medium Enterprises with Corporate Social Responsibility***

**Elsa Leuvany Álvarez Morales,<sup>I</sup> Leonardo Amet Lazo Planas<sup>II</sup>**

<sup>I</sup> Universidad Técnica Estatal de Quevedo (UTEQ), Ecuador

<sup>II</sup> Universidad de La Habana, Cuba

**Resumen**

Son diversos los autores que consideran a los sistemas de información contable como mecanismos que favorecen la toma de decisiones en la gestión empresarial. Esto se debe, fundamentalmente, a que ofrecen los elementos necesarios para solucionar los problemas que se presentan en el desarrollo de los procesos de las entidades, caracterizados, a su vez, por su alto grado de problematicidad debido, esencialmente, al dinamismo y a las exigencias del entorno en el que tanto las empresas como las pymes llevan a cabo sus actividades. El objetivo de la presente investigación consiste en demostrar la relevancia que alcanza el sistema de costeo por actividades en las organizaciones económicas.

**Palabras clave:** contabilidad de gestión, costos, presupuestos.

**Abstract**

*Several authors consider accounting information systems to be methods that support decision-making in business management, because provide decision-makers with valuable and timely*

*information needed to solve problems arisen from companies' activities due to, essentially, the dynamic and demanding nature of the environment in which both small and medium enterprises perform them. This paper is aimed at demonstrating the importance of using activity-based costing systems in business organizations.*

**Keywords:** *Management Accounting, Costs, Budgets.*

## **Introducción**

El desarrollo de sistemas gerenciales de avanzada puede y debe ser considerado como una fuente de competitividad. Ellos traducen información para todos los niveles, las metas, objetivos y elementos relevantes de la actuación real de las empresas, que se convierten en acciones dirigidas al cumplimiento de los propósitos trazados.

Por tanto, es necesario modificar el enfoque actual del sistema empleado por las pymes, transformar los procedimientos de costeo y presupuestación tradicionales que utilizan y aplicar la filosofía por actividades, lo cual conlleva utilizar sistemas de gestión de costos que ofrecen la posibilidad de obtener la eficiencia económica tanto a largo como a corto plazo. Ello proporcionará el uso adecuado de los datos que suministran el resto de los sistemas al promover la integración y el cambio de mentalidad, aspecto imprescindible para el desarrollo de las minipymes.

La utilización del sistema de costeo por actividades [*Activity Based Costing (ABC)*], como elemento central del sistema de información económico financiera para la gestión de emprendimientos, exige la transformación de aquellos sistemas que le aportan los aspectos esenciales para la obtención de la información que propicie una toma de decisiones que repercuta en la eficiencia económica; estos son el de costos y el de presupuestación.

Se caracterizan por su integración, pues se complementan metodológica y realmente, como ocurre con el resto de los sistemas de planeación y control. Permiten alinear todos los recursos de las pymes con su misión y las metas estratégicas y tácticas establecidas, de manera

que se adecuen a las exigencias del ABC referidas a la implantación de estrategias integradas y de un proceso presupuestario y de retroalimentación eficiente. El objetivo de este trabajo consiste en demostrar la gran importancia que tiene el sistema de costeo ABC para el diseño e implementación de los sistemas de información en las operaciones contables en las pymes.

### **1. Tendencias de desarrollo de los sistemas de costos y de presupuesto**

La gestión de costos parte del supuesto de que las distintas actividades que componen la cadena de valor de la empresa poseen un carácter global y continuo. Ello tributa a encaminar sus capacidades internas hacia la proyección sobre el entorno externo, con el objetivo de obtener información para la aplicación prolongada de las actividades empresariales (Mallo *et al.*, 2000). Asimismo, los costos se han convertido en un instrumento de decisión estratégica, pues su gestión se utiliza para desarrollar ventajas competitivas sostenibles y mejorar la calidad de los productos y la eficiencia de los procesos. En este sentido, su objetivo consiste en «organizar la información para que la empresa mantenga la competitividad, logrando la mejora continua de productos y servicios de alta calidad que satisfagan a los clientes y a los consumidores al menor precio» (Mallo *et al.*, 2000, p. 25). Este propósito solo se logra añadiendo valor a los productos y servicios de la empresa.

El costo, como categoría económico financiera juega un papel fundamental no solo en el desarrollo de la economía empresarial, sino desde el punto de vista social. Tiene una importancia decisiva en la optimización del empleo de recursos cuya utilización adecuada reviste especial importancia para la sociedad. En este sentido, Werther y Davis (1993) afirman lo siguiente:

Las organizaciones mejoran mediante el uso eficaz y eficiente de sus recursos. Un uso más eficaz significa lograr la producción de los medios o servicios adecuados de manera que sean aceptables para la sociedad; un empleo eficiente implica que una organización debe utilizar la cantidad mínima de recursos necesarios para la producción de los medios y servicios. Estos dos factores conducirán a mejores niveles de productividad (pp. 7-8).

Para continuar con el desarrollo del tema, fue preciso revisar las consideraciones de un conjunto de autores con respecto a la efectividad de los sistemas de contabilidad de gestión dentro de los sistemas de información. Los investigadores coinciden con Lang (1958) y afirman que el uso inteligente de los informes de costos y de operaciones en una organización permite planear sistemáticamente y por anticipado la explotación u operación. Asimismo, posibilita que estas acciones sean generalmente eficientes; reduce al mínimo el desperdicio, el desecho y las pérdidas en fabricación y mejora los procesos, los métodos y los procedimientos de producción y operación, de manera que se logran costos bajos.

Asimismo, fueron analizadas las opiniones de autores considerados como clásicos en esta materia. Entre ellos se hallan Neuner (1973); Anderson (1980); Polimeni, Fabozzi y Adelberg (1990); Mallo (1991); Horngreen (1992); Hicks (1999) y Kaplan y Norton (2002), pues por su vigencia actual constituyen fuentes de referencia obligada para el desarrollo de un sistema de costos.

Horngreen (1992) expresó que «la Contabilidad de costos es generalmente indistinguible de la llamada Contabilidad administrativa o Contabilidad gerencial: su finalidad fundamental es asistir al gerente en la toma de una multitud de decisiones» (p. 20). Como se puede apreciar, ya en esta década los autores enfocaban sus criterios hacia una posición proactiva de la contabilidad de costos y la vinculaban con los presupuestos y los sistemas de toma de decisiones.

Por otro lado, algunos estudiosos coinciden con Ibarra (2003) en el análisis de uno de los principios de la contabilidad de gestión aprobado por la Comisión de Contabilidad de Gestión de la Asociación Española de Contabilidad y Administración (AECA), que recomienda diferentes costos para diversos propósitos, o sea, distintos sistemas contables con desiguales grados de oportunidad y precisión para disímiles objetivos.

Horngreen (1992) comparte este criterio y afirma, además, que las diferencias más notables tienen lugar entre los costos para planeación y control y aquellos destinados a la determinación de resultados y valuación de inventarios. Estos propósitos están incluidos en el

concepto de sistema pues debe abarcar desde la planeación, el registro y el cálculo, hasta sus análisis como parte del mecanismo de toma de decisiones de la empresa, en este caso de las pymes.

Debe influir, asimismo, en el papel proactivo de los costos, en el que se incluye, esencialmente, la elaboración del plan de negocios, una planificación basada en objetivos, y la aplicación y consecuente dirección según los objetivos, lo cual permitirá, a su vez, una mayor certeza en las decisiones que se tomen.

Esta es una de las cuestiones que realzan la efectividad de los sistemas de contabilidad de gestión y, dentro de ellos, de los sistemas de costos ABC. Estos últimos proporcionan los elementos necesarios para cambiar la manera de gestionar teniendo en cuenta el costo de los productos que se llevan al mercado, en lugar de enfatizar en el costo de las acciones que se realizan para producirlos. O sea, promueven el empleo de una filosofía más consecuente con las tendencias de gerencia actuales mediante la optimización de las actividades que se realizan para obtener los valores que se entregan a los clientes.

Por otra parte, existe una gran cantidad de artículos publicados vinculados con los sistemas de contabilidad de gestión en las pymes. En su mayoría, los autores destacan sus aplicaciones en empresas de servicios, mixtas e industriales pero, cabe señalar, que los estudios no atienden a la agricultura, sector priorizado en algunos países.

No obstante, se impone el criterio de que, dadas las características de las pymes, es posible la aplicación y la investigación de los sistemas de gestión de costos por actividades. Ellos posibilitan, como se ha expresado anteriormente, el acceso a una información más completa y precisa acerca del comportamiento de los costos y una visión que, además de ser contable, permite el enjuiciamiento gerencial en tiempo real de cada una de las actividades de este tipo de entidades.

Por otro lado, es preciso referir que este sistema posee determinadas características y exigencias que requieren un personal debidamente calificado en materia de los sistemas de

contabilidad de gestión. Necesitan, además, la tecnología correspondiente para una adecuada explotación de las posibilidades que ofrecen. Estas propiedades no se hallan frecuentemente en las minipymes y en algunas pymes con escaso desarrollo, por ello, se imponen medidas organizativas con una tendencia a unir esfuerzos en aras de obtenerlas.

Ahora bien, en lo referente al efecto de los presupuestos en los sistemas de información, según Mallo *et al.* (2000), dadas las condiciones actuales, la planificación de las operaciones de cualquier entidad económica es algo imprescindible para lograr los objetivos que se tracen. Los autores aseveran que «sin el concurso de la planificación, miles de esfuerzos resultan baldíos, las fuerzas son aplicadas sobre diferentes planos y nunca logran la sinergia de la fuerza común encausada en una misma dirección» (p. 157).

En las condiciones de cualquier economía, este proceso adquiere una connotación especial, toda vez que los objetivos de las pymes y su análisis según cada una de sus actividades se incluyen en el marco de los propósitos de desarrollo de toda la sociedad, mediante la vinculación con la responsabilidad social empresarial. Esta es la forma de desarrollo socialmente adecuado que se relaciona con el llamado Plan del Buen Vivir en Ecuador.

Según Mallo *et al.* (2000):

El presupuesto es un medio de acción empresarial que permite dar forma explícita a decisiones y planes en términos económicos. En un sentido estático supone una estimación expresada en cifras y valorada en unidades monetarias de los programas de acción previstos y aprobados por la dirección (p.198).

Teniendo en cuenta las ventajas de los presupuestos en general, Horngreen y Foster (1991) afirman que:

Cuando se administran conscientemente, los presupuestos (a) obligan a la planeación administrativa, (b) suministran expectativas definidas y (c) promueven la comunicación y la coordinación entre los varios segmentos de la organización (...) Por ahora, el punto

primordial es que los presupuestos proporcionan una disciplina que hace que se coloque la planeación a la vanguardia, como una responsabilidad administrativa principal (p. 129).

## **2. El sistema de costeo por actividades como fuente del sistema de información contable en las pymes**

En las concepciones referidas a la contabilidad de dirección estratégica y su vínculo con los métodos de pronósticos relacionados con la confección del plan, Ibarra (2003) señala que «los modelos de previsión y planificación a largo plazo basados en regresiones, extrapolaciones y otros métodos de pronóstico van perdiendo interés ante la imposibilidad de predecir el futuro. Lo esencial es la estrategia adoptada: núcleo central de todo el proceso de planificación» (p. 17).

Es por esto que el presupuesto flexible, como expresión del principio de adaptabilidad, es el indicado. Actualmente se utiliza un presupuesto que es fijo para todo el año, lo cual le resta utilidad. Por ello, es válido considerar que la presupuestación por actividades, mediante la utilización de un presupuesto flexible, legitimaría el papel de este mecanismo.

Dentro de las funciones de la dirección, la planificación es una de las más importantes, ya que según Illescas (1980) «planificar es más que hacer planes, es construir el futuro que se desea» (p. 23). Esto permite afirmar que esta actividad de la dirección se vincula con la decisión más importante de la empresa, el presupuesto.

Según Kontz y Weirich (2007):

Al concebir un medio ambiente para el desempeño eficiente de las personas que trabajan en grupos, la tarea esencial de un administrador es lograr que todos comprendan los propósitos y objetivos del grupo y los métodos para alcanzarlos. Para que el esfuerzo colectivo sea efectivo, las personas deben saber qué se espera de ellas. Esta es la función de planificación (p. 68).

Teniendo en cuenta las concepciones más actuales sobre la presupuestación, es necesario valorar la presupuestación por actividades entre las llamadas técnicas presupuestarias, concepto relativamente nuevo. Respecto a este tema, Kaplan y Cooper (1999) expresan que:

Al utilizar el ABC, para los presupuestos, una práctica a la que denominaremos Presupuestos Basados en la Actividad, los directivos determinan el suministro de recursos a las unidades operativas y centros de responsabilidad, basándose en las demandas de actividades que se espera que realicen. Los presupuestos basados en las actividades constituyen un instrumento extremadamente importante (pp. 347-348).

Este análisis permite a los directivos evaluar las consecuencias de grandes cambios en la relación de productos y de clientes. Ha llegado el momento de tratar los costos presupuestados como endógenos a la gestión basada en las actividades, no como una decisión que se toma aislada del sistema ABC. De hecho, las recompensas reales procedentes del ABC no pueden materializarse a menos que se inserten en el proceso presupuestario de la organización.

Los presupuestos basados en actividades proporcionan a las organizaciones la oportunidad de autorizar y controlar los recursos que suministran. Para ello se tienen en cuenta las demandas previstas para las acciones realizadas. En general, la concepción de basar la gestión en la actividad implica la inclinación hacia un sistema flexible. Según la opinión de Kaplan y Cooper (1999):

Una característica importante que ha de acompañar al presupuesto basado en actividades es el análisis «que sucede si», que ayuda a los directivos a predecir las consecuencias de sus decisiones respecto a los productos, clientes y proveedores. Esta clase de decisiones, tomadas del período actual, tienen implicaciones importantes para cambios futuros en los niveles de actividad (p. 361).

La utilización de presupuestos basados en actividades tiene un impacto significativo para las empresas, no solo metodológico sino también real, en términos del aporte que brinda a sus

prácticas gerenciales, pues permite la profundización en sus procesos y un mayor detalle de la ejecución que se prevé para ellos.

Con respecto a esa cuestión, los estudiosos coinciden con el planteamiento de Kaplan y Cooper (1999). Según estos autores, la práctica presupuestaria convencional está representada por un proceso negociador repetido entre los diferentes dirigentes de cada centro de responsabilidad y las altas direcciones de las organizaciones. Los directores de los centros de responsabilidad buscan constantemente más recursos, mientras que los altos jefes desean controlar los aumentos en los costos autorizados para las diferentes entidades con un nivel de autonomía. Por otro lado, los presupuestos basados en actividades ofrecen una gran oportunidad para que estas disputas estén más apoyadas en hechos concretos y menos en la influencia, el poder y la capacidad negociadora de cada uno de los directivos.

De lo anterior se infiere que la presupuestación, basada en la actividad, dinamiza el proceso presupuestario y logra conjugar el aspecto operativo con el estratégico, objetivo que logra al basar su análisis y proyección en la actividad y en una integración con el sistema de gestión de costos ABC. Este constituye un proceso que alcanza a todas y cada una de las actividades de la empresa y actúa, no solo como un elemento coordinador de los propósitos a corto plazo, sino también de los objetivos que tienen una mayor perspectiva.

La gestión basada en la actividad aplicada al proceso presupuestario requiere información más detallada acerca de las particularidades de cada área productiva, pero también ofrece muchos más datos sobre la eficiencia de cada estrato organizacional y sus procedimientos. De todo esto se deriva un proceso más complejo y un mayor control sobre las estructuras de costos y el resto de los indicadores. Propicia, por otra parte, el mecanismo para sistematizar el análisis de la conveniencia de cada actividad y el proceso de presupuestación basado en las actividades.

## **Conclusiones**

En general, en el presente trabajo se aboga por que las pymes empleen un sistema de presupuestación basado en el concepto de actividad. Asimismo, se propone la aplicación de una

manera de gestionar que promueva la descentralización y la coordinación, aspectos poco frecuentes en el tipo de organización referido. Por otra parte, cabe enfatizar la relevancia que posee la gestión de costos como instrumento de reducción de los costos totales de los productos con la ayuda de los departamentos de producción, diseño, ingeniería, investigación y desarrollo y *marketing*. Entre sus actividades más significativas se halla el mejoramiento de la calidad de bienes y servicios y del valor percibido por el usuario.

### Referencias bibliográficas

- ANDERSON, H. (1980): *Conceptos básicos de Contabilidad de costos*, Editorial Continental S.A. de C.V., México D.F.
- HICKS, D. (1999): *El sistema de costos ABC. Guía para su implementación en las pequeñas y medianas empresas*, Alfaomega, Barcelona.
- HORNGREEN, CH. (1992): *Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial*, Pearson Educación S.A., Madrid.
- HORNGREEN, CH. y G. FOSTER (1991): *Contabilidad de costes: un enfoque gerencial*, Prentice Hall Hispanoamericana, México D.F.
- IBARRA, F. B. (2003): *La Contabilidad de costes y analítica de gestión para la toma de decisiones estratégicas*, Deusto S.A., Barcelona.
- ILLESCAS, F. B. (1980): *El control integrado de gestión*, Limusa, México D.F.
- KAPLAN R. S. y D. P NORTON (2002): *Cuadro de Mando Integral*, Gestión 2000, Barcelona.
- KAPLAN, R. y R. COOPER (1999): *Coste y efecto*, Gestión 2000, Barcelona.
- KONTZ, H. y H. WEIRICH (2007): *Elementos de administración: un enfoque internacional*, McGraw-Hill, México D.F.
- LANG, T. (1958): *Manual del contador de costos*, Unión Tipográfica Editorial Hispanoamericana (UTEHA), México D.F.
- MALLO, C. (1991): *Contabilidad analítica*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

- MALLO, C. *et al.* (2000): *Contabilidad de costos y estratégica de gestión*, Prentice Hall, Madrid.
- MALLO, C.; F. M. ESTRUCH y J. M. SALVADOR (1994): *Contabilidad de gestión*, Ariel S.A., Barcelona.
- NEUNER, J. W. (1973): *Contabilidad de costo*, Editorial Pueblo y Educación, La Habana.
- POLIMENI, R.; F. FABOZZI y A. ADELBERG (1990): *Contabilidad de costos. Conceptos y aplicaciones para la toma de desiciones gerenciales*, McGraw-Hill, México D.F.
- RIPOLL, F. y S. VILAR (1989): «Costes relevantes para la toma de decisiones», *Técnica Contable*, n.º 487, España, pp. 327-340.
- WERTHER, W. B. y K. DAVIS (1993): *Administración de personal y recursos humanos*, McGraw-Hill, México D.F.

Recibido: 15/12/2016

Aceptado: 28/4/2017

Elsa Leuvany Álvarez Morales, Universidad Técnica Estatal de Quevedo (UTEQ), Ecuador,  
Correo electrónico: elsa@fcf.uh.cu, leuvany@hotmail.com

Leonardo Amet Lazo Planas, Universidad de La Habana, Cuba, Correo electrónico:  
llazo@fcf.uh.cu