

La planificación estratégica del costo del registro sanitario de medicamentos

The Strategic Planning of the Cost of the Sanitary Registration of Medicines

Anailys Aguilera Díazor¹* <https://orcid.org/0000-0002-1075-1735>

¹ Facultad de Contabilidad y Finanzas, Universidad de La Habana, Cuba.

* Autor para la correspondencia: anailys@fcf.uh.cu

RESUMEN

Con el propósito de facilitar a las organizaciones ventaja competitiva se propone un procedimiento basado en el análisis y la identificación de la cadena de valor y sus causales de costo para planificar el precio del registro sanitario de medicamentos en función de las actividades que lo generan y teniendo en cuenta diversas concepciones de la gestión empresarial.

Palabras clave: cadena de valor, estrategias, gestión, ventaja competitiva.

ABSTRACT

With the purpose of providing organizations with competitive advantage, a procedure based on the analysis and identification of the value chain and its cost drivers is proposed to plan the price of the sanitary registration of medicines according to the activities that generate it and taking into account different conceptions of business management.

Keywords: value chain, strategies, management, competitive advantage.

Recibido: 18/7/2020

Aceptado: 22/9/2020

INTRODUCCIÓN

En función de lograr objetivos organizacionales como la planificación, la gestión de costos tiene una visión diferente de cómo ordenar la información para que las empresas sean competitivas; por ello, los propósitos de la contabilidad gerencial se establecen con un enfoque estratégico. En este es primordial encauzar las capacidades internas y con ello desarrollar ventajas competitivas a partir de la eficiencia en los procesos. Realizar una planificación en el marco de la gestión estratégica implica, por tanto, ajustes en el control primario, con énfasis en un estudio de las actividades que deben desarrollarse para elaborar un producto o brindar un servicio y llevar a cabo un análisis sobre el uso de los recursos destinados.

En este sentido, el sector empresarial cubano se ve afectado por la falta de visión estratégica, pues, aunque se le ha dado importancia en los últimos tiempos al uso de las fichas técnicas y de costo en la planificación, no se atiende la cadena de valor, que es la que permite identificar los procesos y actividades que lo generarán para lograr un posicionamiento estratégico y alcanzar ventajas competitivas.

Atendiendo a lo anterior, se presenta un procedimiento para planificar el costo del registro sanitario de medicamentos en función de las actividades que generan valor a partir de diversas concepciones de la gestión empresarial.

METODOLOGÍA

Para obtener un mayor desarrollo empresarial es necesario la utilización de un buen sistema de gestión de costos que permita a los directivos tomar decisiones con relación a los procesos productivos y tecnológicos, elementos vinculados a la eficiencia de la entidad. La contabilidad gerencial es una de las técnicas utilizadas para ello como sistema de información, pues se relaciona fundamentalmente con la acumulación y el análisis de costos para uso interno, con la planeación y el control y, por consiguiente, contribuye a una eficaz toma de decisiones (Amat y Soldevilla, 2002; López *et al.*; Suárez y Maura, 2019). Sin embargo, enfrentar nuevos desafíos requiere la implementación de estrategias para que las empresas sean competitivas y permanezcan en el mercado (Cevallos, 2016).

Precisamente, la competitiva responde a los propósitos de gestión y consiste en aquello que realiza una compañía para obtener ventajas en este sentido. Según establece Porter (1985), los tres tipos genéricos de estrategia competitiva son: de liderazgo, de diferenciación del producto y de segmentación y especialización.

La gestión estratégica del costo es la técnica que permite alcanzar el liderazgo en costos y se sustenta en la determinación de la cadena de valor con las actividades que la componen, los causales de costos de las actividades que agregan valor, así como en el análisis del posicionamiento estratégico (Porter, 1985; Horngren, Foster y Datar, 2007; Más, 2014). Al respecto, Caldera *et al.* (2017) plantean que la estrategia marca la forma en que una empresa realiza sus peculiares actividades y organiza toda su cadena de valor, por lo que es una necesidad utilizar herramientas de gestión.

La cadena de valor es un análisis de la actividad empresarial que permite descomponer una empresa en sus partes consecutivas, una vez definida la estructura por actividades generadoras de valor, por lo que, en concordancia con Yumisaca *et al.* (2020), constituye una herramienta importante para el diagnóstico de sus componentes, así como para la planificación y gestión de sus eslabones como elementos generadores de valor. Su objetivo es identificar las actividades que se realizan en una institución, que se encuentran inmersas dentro de un sistema conformado por la cadena de los proveedores, de los canales de distribución y de los clientes (Porter, 1985; Horngren, Foster y Datar, 2007).

Sobre esto, Porter (1985) afirma que consiste en una sucesión de acciones realizadas con el objetivo de instalar y valorizar un producto o un servicio exitoso en un mercado mediante un planeamiento económico viable y que, cuando la empresa desarrolla e integra las actividades de su cadena de forma menos costosa y mejor diferenciada que sus rivales, se logra la ventaja competitiva. Esta cadena de valor genérica está constituida por dos elementos básicos:

- Actividades primarias: se enfocan en el desarrollo del producto o servicio y su comercialización.
- Actividades de apoyo: sientan las bases para que las actividades primarias puedan desarrollarse en toda su potencialidad.

Es importante tener en cuenta que una actividad está integrada por un conjunto de tareas de carácter homogéneo que permiten hacer operativo el proceso mediante una secuencia lógica, que consume recursos y desarrolla una transformación que genera costos (Rendón, 2014; Carrilli y Damián, 2016). Entre las actividades y los costos respectivos que se originan a través de medidas de asignación competitivas, denominadas causales, se establece una conexión (Amat y Soldevilla, 2002; Rendón, 2014; Carrilli y Damián, 2016). Los elementos antes expuestos permiten indicar que las intenciones de posicionamiento de las empresas deben estar centradas en la organización y gestión de la cadena de valor mediante las actividades que la componen y los respectivos causales de los costos, de modo tal que propicien el cumplimiento de los objetivos empresariales y, por tanto, la ventaja sobre la competencia.

Consecuentemente, Lau y Lukokil (2018) plantean que las organizaciones cuentan con recursos ilimitados y las estrategias deben estar encaminadas a determinar las alternativas más beneficiosas, por lo que las decisiones estratégicas tienen importantes consecuencias multifuncionales y efectos duraderos en una empresa. De ahí que, mientras mejor identificadas y establecidas estén las cadenas de valor, su ventaja competitiva será más elevada, lo que les proporcionará la capacidad de adaptarse a las exigencias del mercado.

El posicionamiento estratégico es, por consiguiente, una ventaja competitiva para la empresa, que será sostenible en la medida en que estas descompongan sus procesos en actividades estratégicas. Al respecto, Amat y Soldevilla (2002), Horngren, Datar y Rajan (2012), Toro (2016), Ortega *et al.* (2020) y Ramos, Huacchillo y Portocarrero (2020) concuerdan en que la gestión por actividades proporciona información valiosa para tomar decisiones y promover la ventaja competitiva en las empresas, pues permite identificar los recursos según las actividades presentes en la cadena de valor de la organización. Agregan que el propósito es asociar los recursos al objeto de costeo a partir de las actividades que generan valor para, posteriormente, asignarlos a los productos o servicios en correspondencia con el consumo que estos hacen de las actividades. No obstante, es necesario contar con un instrumento adecuado para la gerencia de los materiales y mano de obra directos, debido a que su dinámica permanece intacta, por lo que, a tales efectos, lo que cambia es la asignación de los costos indirectos en función de las actividades.

La importancia del método radica en que la asignación ineficiente de los costos a los productos o servicios produce distorsiones en la determinación del costo unitario total que generan errores en el cálculo de los márgenes de utilidad, lo que afecta la estrategia competitiva de la empresa. Para lograr el liderazgo en costos se precisa una gestión eficiente; por ello, resulta conveniente el método por actividades de la cadena de valor, en correspondencia con el objeto de costeo.

El proceso de planificación forma parte de la estrategia empresarial. Este se efectúa una vez que la dirección de la entidad realiza el análisis de las informaciones para marcar pautas y procesos de trabajo mediante la asignación de recursos, con vistas al cumplimiento de objetivos que se desean alcanzar en un periodo determinado.

Por su parte, Más y Becerra (2018) sostienen que la planificación empresarial tiene gran importancia para evaluar el desempeño, debido a que es el documento donde se cuantifican y garantizan los recursos necesarios para alcanzar los objetivos y estrategias. Además, permite medir las metas de la actividad productiva, económica y financiera, lo que resulta muy útil para la dirección y la administración.

Atendiendo a lo anterior, la planificación de los recursos a utilizar debe estar precedida de un análisis técnico a nivel de cada unidad organizativa de la empresa de las capacidades y gastos incurridos en el período base, así como la influencia que pueden haber ejercido los distintos factores técnico-económicos que repercuten en ellos. Esto permite el control de la decisión planeada y la evaluación del desempeño como proceso de ejecución según los resultados obtenidos.

Es por ello que, de acuerdo con Burbano (2005), Welsch *et al.* (2005) y Constanza, Parra y López (2012), el presupuesto es la expresión cuantitativa de un método sistemático y formalizado de los objetivos que se propone la empresa en un período determinado para lograr la planificación, coordinación y control con la adopción de las estrategias necesarias para alcanzarlo y que lleva implícito la posibilidad de detectar desviaciones y ejercer acciones correctivas. Los presupuestos deben contemplar, por lo tanto, un planteamiento estratégico que cuantifique los requisitos operativos con la función de asistir a la empresa en la obtención de las utilidades previstas. Se hace necesario, entonces, elaborar los planes mediante el uso de técnicas que estén a tono con las nuevas tecnologías de gestión a fin de

disponer de una información homogénea para evaluar las desviaciones y el desempeño de los responsables en cada una de las actividades.

En correspondencia con ello, la planificación del costo será más eficaz al utilizar como técnica de gestión una práctica que se denomina «presupuestos basados en actividades, pues constituye una potente herramienta que logra conjugar el aspecto operativo con el estratégico como un proceso que actúa sobre los propósitos de la empresa y alcanza todas las actividades.

La investigación realizada permite proponer un procedimiento ello, basado en su manejo eficiente a partir del seguimiento adecuado de todos los recursos utilizados en los procesos, lo que permite detectar ineficiencias en las actividades y, de acuerdo con ello, establecer las medidas de corrección. El objetivo de la planificación estratégica de los costos como herramienta para el mejoramiento continuo es que conduzca al control de la gestión de las actividades. Por ello, se diseña un procedimiento para determinar los costos presupuestados del registro sanitario de medicamentos a partir de las actividades que se desarrollan para su ejecución.

RESULTADOS Y DISCUSIÓN

Los resultados de la investigación indican que el procedimiento contribuye a mejorar la gestión de costos a partir de su planificación, teniendo en cuenta las actividades que se desarrollan (Tabla 1).

Tabla 1. Procedimiento para la planificación estratégica del costo del registro sanitario de medicamentos basado en las actividades de la cadena de valor

Pasos	Detalles
1. Identificar y clasificar los costos que forman parte del servicio de registro.	Definición de los elementos de gastos que forman parte del servicio de registro y su clasificación en relación con el objeto de costeo directo e indirecto.
2. Diseñar la cadena de valor mediante las actividades correspondientes a los servicios de registro.	Identificación de los procesos que se incluyen para desarrollar el servicio de registro y la secuencia de actividades estratégicas que generan valor, así como su clasificación en primarias y de apoyo.
3. Establecer los costos indirectos totales presupuestados correspondientes a los servicios de registro.	Cuantificación de los costos indirectos teniendo en cuenta que son aquellos que se necesitan para brindar el servicio (los que se originan en los procesos principales y los que provienen de los procesos de apoyo).
4. Identificar los causales del costo por cada actividad.	Elección de los causales de costo que sirvan como conexión entre las actividades y sus respectivos costos indirectos y que se pueden relacionar también con el proceso de registro sanitario.
5. Distribuir los costos indirectos a las actividades.	Asignación de costos indirectos a las actividades en correspondencia con la participación de los elementos en cada una de ellas.
6. Determinar los costos unitarios de los causales de costos indirectos para cada actividad.	Cálculo de la cantidad de causal para cada actividad determinando sus consumos planificados acorde al total de servicios de registro previstos.
7. Calcular los costos directos del registro de medicamentos.	Asignación de los costos directos al servicio de registro de medicamentos en correspondencia con los elementos identificados.
8. Calcular los costos indirectos del registro de medicamentos.	Asignación de los costos indirectos de las actividades en función del comportamiento de los causales que corresponden al servicio de registro de medicamentos.
9. Determinar el costo presupuestado total y unitario del registro sanitario de medicamentos.	Determinación del costo presupuestado total para el nivel de actividad correspondiente, a partir de los costos unitarios directos y los costos unitarios indirectos por actividad. Determinación del costo unitario total del registro de medicamentos.
10. Proyectar los costos del servicio de registro sanitario de medicamentos.	Elaboración del presupuesto flexible de los costos del proceso de registro sanitario de medicamentos en función de varios niveles de actividad estimados.

El método utilizado fue el estudio de caso y la propuesta fue aplicada en el Centro para el Control Estatal de Medicamentos, Equipos y Dispositivos Médicos (CECMED). Esta empresa actúa como autoridad reguladora de la República de Cuba y es la encargada de promover y proteger la salud pública a través de un sistema capaz de garantizar el acceso oportuno al mercado de los productos médicos con calidad, seguridad, eficacia e información veraz para su uso racional. Tiene bajo su responsabilidad, además, brindar servicios de registro de medicamentos, diagnosticadores, equipos y dispositivos médicos. Específicamente la aprobación para la comercialización de los medicamentos es un proceso denominado «registro sanitario de medicamentos». Consiste en una serie de pruebas que se le realizan al producto, ya sea para inscribirlo, modificarlo o renovarlo, para determinar si cumple con los estándares establecidos para su consumo y comercialización en correspondencia con las normativas vigentes. Para alcanzar el desarrollo óptimo empresarial, el propósito del presente trabajo es adecuar la información de costos, de

manera que permita planificar estratégicamente los recursos asociados al registro sanitario de medicamentos.

Como primer paso del estudio se procede a la caracterización de la empresa, la descripción y el diagnóstico de la situación actual del tratamiento de los costos y su gestión. Este análisis evidencia que existen insuficiencias en el empleo de la contabilidad interna, debido a que no se utilizan las fichas de costo como herramienta de control de los recursos empleados y la contabilización de los gastos, mientras la planificación se realiza por elementos, pero solo en correspondencia con las áreas de responsabilidad. Esto ha provocado distorsiones en la cuantificación de los recursos totales necesarios para los diferentes servicios que se brindan y el control de las operaciones, pues limita el análisis a la cantidad de solicitudes procesadas sin tener en cuenta las actividades que originan valor en la ejecución del registro sanitario de medicamentos.

A partir de los elementos identificados, se propone emplear técnicas de gestión que permitan asignar los costos a los servicios. Se selecciona como objeto de costeo dentro de las funciones de registro el correspondiente a los medicamentos. Los datos utilizados para exponer la validez del procedimiento y determinar el costo presupuestado total y unitario procedieron del año 2018 para el que se estimaron 68 solicitudes. Con los datos obtenidos se pudo presupuestar su costo para el 2019. A continuación se muestran los resultados por cada paso:

1. Se agrupan los elementos de costos provenientes de las áreas que intervienen en el servicio de registro y se clasifican en directos e indirectos (Tabla 2).

Tabla 2. Clasificación de los costos directos e indirectos

Costos directos	Costos indirectos
Medicamentos y materiales afines	Combustibles
Salario básico (parte directa)	Teléfono
Vacaciones	Salario básico (parte indirecta)
Depreciación de activo fijo tangible (parte directa)	Vacaciones
-	Depreciación de activo fijo tangible (parte directa)
-	Electricidad
-	Agua

2. Se define la cadena de valor, herramienta de gran importancia para establecer las actividades que se desarrollan para brindar el servicio.
3. Se determinan los costos indirectos totales presupuestados correspondientes al servicio de registro. Los elementos de costos indirectos son extraídos de la distribución del presupuesto por áreas del CECMED, a partir de la aplicación a los servicios de registro de los importes correspondientes a los procesos que intervienen en su ejecución (Tabla 3).

Tabla 3. Costos indirectos totales

Costos indirectos	Importe (CUP)
Salario básico	834 849,06
Vacaciones	76 196,77
Teléfono	63 825,90
Combustible	5 912,64
Electricidad	340 261,57
Depreciación de AFT	3 484,55
Agua	9 387,50
Total	1 333 917,99

4. Se seleccionaron los causales del costo por cada actividad, a partir del establecimiento de una relación entre las que se ejecutan para llevar a cabo el registro y las medidas que originan su costo (Tabla 4).

Tabla 4. Generadores de costo

Actividad	Causales de costo
A1 Recepción	Cantidad de solicitudes
A2 Preevaluación	Horas de mano de obra directa
A3 Evaluación	Cantidad de pruebas

5. Se asignan los costos indirectos a las actividades. Para ello se tiene en cuenta la participación de los elementos de costos indirectos identificados en las actividades que se desarrollan, a partir de los recursos que se consumen en su ejecución (Tabla 5).

Tabla 5. Distribución de los costos indirectos totales entre las actividades

Costos indirectos	A1	A2	A3
1 333 917,99	224 379,62	4 067,24	7 020,55

6. Se calculan los costos unitarios de los causales de costos indirectos para cada actividad. Se determina dividiendo los costos indirectos asignados a cada actividad entre la cantidad de causal de todos los servicios de registro. Para cuantificarlo se realiza un análisis de los consumos previstos según el nivel de actividad planificado para todos los servicios de registro que se ofrecen en el CECMED (Tabla 6).

Tabla 6. Costo unitario de los causales de los servicios de registro

Actividad	Causal de costo	Costos indirectos	Cantidad de causal	Costo unitario
A1 Recepción	Solicitudes	224 379,62	7 680	29,22/solicitud
A2 Preevaluación	Horas de revisión	406 937,24	20 500	19,85/horas
A3 Evaluación	Pruebas	702 600,55	32 300	21,75/prueba

7. Se asignan los costos directos al servicio de registro de medicamentos. Para su cálculo se utilizan las fichas de costo de cada una de las pruebas que se realizan en la actividad de evaluación del registro de medicamentos, ya que esta es la única que consume materiales y fuerza de trabajo que puedan asociarse directamente al objeto de costo (Tabla 7).

Tabla 7. Costos directos del registro de medicamentos

Prueba	Costo unitario de material directo (CUP)	Costo unitario de mano de obra directa (CUP)
Cuantificación principio activo	23,51	84,64
Determinación del PH	13,75	63,23
Uniformidad en contenido	330,12	52,53
Cuantificación de nitrógeno	51,56	84,64
Volumetría ácido-base	431,50	84,64
Dureza y dimensiones en tabletas	0,50	35,48
Ensayo de solubilidad	30,65	58,72
Identificación por reacción química	48,68	63,23
Ensayo de seguridad general	922,49	36,02
Total	1 852,76	563,14

8. Se asignan los costos indirectos al servicio de registro de medicamentos. Para ello se tienen en cuenta las 68 solicitudes proyectadas y un análisis del comportamiento de los causales correspondientes al registro de medicamentos. El estudio reporta que para este servicio se emplean cuatro horas por solicitud en

el proceso de preevaluación y nueve pruebas por solicitud en el proceso de evaluación (Tabla 8).

Tabla 8. Causales del registro de medicamentos

Actividad	Causal de costo	Cantidad de causal
A1 Recepción	Solicitudes	68
A2 Preevaluación	Horas de revisión	272
A3 Evaluación	Pruebas	612

Posteriormente, para asignar los costos indirectos de las actividades al registro de medicamentos, se multiplican los costos unitarios de los causales, que son determinados en el paso 6, por la cantidad de causal que se consume en el servicio objeto de costo (Tabla 9).

Tabla 9. Asignación de costos indirectos al registro de medicamentos

Actividad	Costo unitario del causal	Cantidad de causal	Costo indirecto asignado
A1 Recepción	29,22/solicitud	68	1 986,96
A2 Preevaluación	19,5/horas	272	5 399,20
A3 Evaluación	21,75/prueba	612	13 311,00
Total	-	-	20 697,16

- Se establece el presupuesto de costos del registro sanitario de medicamentos tomando como base las 68 solicitudes del año 2018. Su determina a partir de los costos unitarios directos y el cálculo de los costos indirectos por actividades (Tabla 10).

Tabla 10. Costo presupuestado total del registro de medicamentos

Período 2018. Nivel de actividad planificado: 68			
Elementos del costo	Costos unitarios (CUP)	Nivel actividad/causal	Importe total (CUP)
Materiales directos	1 852,6	68	125 987,38
Mano de obra directa	563,14	68	38 293,25
Costos indirectos de fabricación (CIF)	-	-	-
A1 Recepción	29,22/solicitud	68	1 986,96
A2 Preevaluación	19,85/horas	272	5 399,20
A3 Evaluación	21,75/prueba	612	13 3311,00
Total CIF	-	-	20 697,16
Costo presupuestado total	-	-	184 977,79

Una vez elaborado el presupuesto mediante la asignación de costos indirectos en función de las actividades que agregan valor a los servicios de registro, se calcula el costo unitario total del registro de medicamentos. Para ello se divide el importe de costo presupuestado total entre las solicitudes ($\$ 184\,977,79/68 = \$ 2\,720,26$). No obstante, el costo unitario puede ser desglosado para un mejor control tomando los costos directos unitarios calculados con anterioridad y los costos indirectos del registro de medicamentos divididos entre la cantidad de solicitudes (Tabla 11).

Tabla 11. Costo unitario total presupuestado del registro de medicamentos

Elementos del costo	Importe unitario
Materiales directos	1 852,76
Mano de obra directa	563,14
CIF	304,37
Costo unitario total presupuestado	2.720,26

Mediante la planificación estratégica del costo a partir del presupuesto del 2018, se cuantifican las magnitudes óptimas para realizar las pruebas y el control del registro de medicamentos basado en las actividades que generan valor; esto permite elaborar el presupuesto flexible para el 2019.

10. Se calcula el presupuesto de costos del registro de medicamentos para diferentes niveles de actividad. En la Tabla 12 se muestra el presupuesto para tres niveles de actividad previstos.

Tabla 12. Presupuesto flexible del costo del registro de medicamentos para el período 2019

Elementos del costo	Costos unitarios	Causal de CIF	Nivel de actividad		
			75	80	85
Materiales directos	1 852,76		138 956,67	148 220,45	157 484,23
Mano de obra directa	563,14		42 235,20	45 050,88	47 866,56
CIF	-		-	-	-
A1 Recepción	29,22/solicitud	75-80-85	2 191,50	2 337,60	2 483,70
A2 Preevaluación	19,85/horas	300-320-340	5 955,00	6 352,00	6 749,00
A3 Evaluación	21,75/prueba	675-720-765	14 681,25	15 660,00	16 638,75
Total CIF	-	-	22 827,75	24 349,60	25 871,45
Costo total presupuestado	-	-	204 019,62	217 620,93	231 222,24

El presupuesto de costos del registro de medicamentos en el CECMED podrá calcularse para los períodos posteriores tomando como base el cálculo efectuado en función de las actividades, de modo que se puedan realizar evaluaciones sistemáticas de las condiciones del registro y prever posibles actualizaciones. Con la proyección estratégica de costos del registro sanitario de medicamentos, la entidad podrá controlar la ejecución del presupuesto en función de las actividades.

El procedimiento hace posible la planificación estratégica de los costos al brindar una mayor precisión en su cálculo. Además, mediante la identificación y el análisis de la cadena de valor se cuenta con una herramienta que permite la toma de decisiones para su mejoramiento continuo, que conduzcan a la reducción de costos y a la generación de valor agregado, lo que permite optimizar la gestión.

CONCLUSIONES

La planificación estratégica del costo permite el control de los recursos por actividades mediante la asignación más precisa de los elementos indirectos y posibilita presupuestar el costo para próximos períodos. El presupuesto flexible contribuye al control mediante el conocimiento sistemático de las desviaciones que ocurran en la ejecución real con respecto al plan trazado y a tomar decisiones estratégicas en las actividades desarrolladas.

Mediante el trabajo realizado se pudo determinar el costo planificado a partir de un año base, por lo que las estimaciones vinculadas a las actividades que se incluyen en el registro permiten la planificación para períodos operativos y/o estratégicos, pues posibilita elaborar planes y presupuestos con mayor nivel de detalle. Además, la precisión en la determinación de los costos unitarios planificados facilita la estrategia comercial y competitiva ya que, a partir de la confrontación con los precios de mercado, es posible determinar el nivel real de competitividad.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Amat, O., y Soldevilla, P. (2002). *Contabilidad y Gestión de Costos*. Gestión 2000.
- Burbano, J. (2005). *Presupuestos enfoque moderno de planeación y control de recursos*. McGraw-Hill.
- Caldera, J., Ripoll, F., Baujín, P., y Vega, V. (2017). Evolución en la configuración de los sistemas de costeo basado en las actividades. *Actualidad Contable Faces*, 10 (14), 13-28.
- Carrilli, S. L., y Damián, K. J. (2016). *Diseño del sistema de costos basado en actividades para contribuir a una eficiente gestión estratégica en la empresa North Ceramic* (Tesis para optar por el título de contador público). Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo.
- Cevallos, M. (2016). Competitividad y Costos. *Publicando*, ISSN 1390-9304, 312-321.
- Constanza, M., Parra, R., y López, L. (2012). *Presupuestos, enfoque para la planeación financiera*. Pearson.

- Horngrén, C., Foster, G., y Datar, S. (2007). *Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial*. Pearson Educación.
- Horngrén, C., Datar, S., y Rajan, M. (2012). *Contabilidad de costos: un enfoque gerencial*. Pearson Educación.
- Lau, C. B., y Lukokil, E. (2018): El perfeccionamiento estratégico y la estrategia de disminución del costo de inversión petrolera en la empresa Sonangol Cuba. *Cofin Habana*, 12 (2).
- López, M., Martín, M., Rodríguez, F., Martínez, G., y Suárez, A. (2010). *Sistemas de costos* (Inédito). Universidad de La Habana.
- Más, C. J. (2014). *Procedimiento para calcular los costos de la cirrosis hepática en el Instituto de Gastroenterología considerando su cadena de valor extendida hacia los agentes sociales* (Tesis doctoral). Universidad de La Habana.
- Más, C. J., y Becerra, S. (2018). Procedimiento para el cálculo del costo y el registro de los gastos de los servicios de mantenimiento en la Comercializadora de Tecnología de la Información. *Cofin Habana*, 12 (2).
- Ortega, W. F., Narváez, C. I., Ormaza, J. E., y Erazo, J. C. (2020). Sistema de costeo basado en actividades ABC/ABM para la industria minería; caso Promine Cía. Ltda. *Dominio de las Ciencias*, 6 (1), 369-395.
- Porter, M. (1985). *Ventaja competitiva. Creación y seguimiento de un desempeño superior*. Continental.
- Ramos, E. V., Huacchillo, L. A., y Portocarrero, Y. P. (2020). El sistema de costos ABC como estrategia para la toma de decisiones empresarial. *Universidad y Sociedad*, 12 (2), 178-183.
- Rendón, G. Y. (2014). Modelo de costeo basado en las actividades para instalaciones hoteleras del destino turístico Jardines del Rey (Tesis doctoral). Universidad de Camagüey.
- Suárez, A., y Maura, A. V. (2019). La gestión estratégica del costo en la administración pública: sistema de costeo basado en actividades (ABC). *Cofin Habana*, 13 (2).
- Toro, F. (2016). *Costos ABC y presupuestos*. Ediciones ECOE.
- Welsch, G., Hilton, R., Gordon, P. y Rivera, C. (2005). *Presupuestos. Planificación y control de utilidades*. Ediciones Pearson.

Yumisaca, J. E., Bohórquez, E. A., Mendoza, E. A., y Gonzabay J. (2020). Cadena de valor del destino Dos Mangas como herramienta para el análisis de la sostenibilidad de la oferta turística. *Universidad y Sociedad*, 12 (1), 88-96.

Conflictos de intereses

La autora declara que no existen conflictos de intereses.