

La gestión estratégica de los costos en la Empresa de Materiales de Construcción de Las Tunas

The strategic gestion of amounts in Las Tunas Construction Materials Factory

**María de los Ángeles Utra Hernández, Yanelys Yero Hernández,
Maily Fernández Martínez**

Universidad de Las Tunas, Cuba

RESUMEN

Introducción: La gestión estratégica de costos consiste en ver a las distintas actividades que componen la cadena de valor de la empresa desde una perspectiva global y continua.

Objetivo: Diseñar y aplicar un procedimiento para la gestión estratégica de los costos basado en las actividades.

Métodos: Se consultaron diversas fuentes bibliográficas que sirvieron de soporte para el desarrollo de la investigación. Se consideraron las propuestas más generales acerca de los postulados en los que se sustenta la gestión estratégica de los costos. Se diseñó y aplicó un procedimiento para la gestión económica de los costos (GEC). Se aplicó en la Unidad Empresarial de Base (UEB) Combinado de áridos José Rodríguez. Se seleccionaron los productos: extracción de piedra y piedra triturada. Se tomaron los datos contables hasta el cierre de septiembre del 2014.

Resultados: Se detectaron insuficiencias en la gestión empresarial que limitan sus niveles de eficiencia.

Conclusiones: La aplicación del procedimiento demostró su factibilidad y se propone a la empresa buscar sus ventajas competitivas a partir del liderazgo en costos y la incorporación de planes de desarrollo que permitan mantener su posicionamiento en el mercado.

PALABRAS CLAVE: gestión empresarial; administración por actividades; gestión estratégica de costos.

ABSTRAT

Introduction: Strategic cost management consists of seeing the different activities that make up the value chain of the company from a global and continuous perspective.

Objective: To apply a procedure for the strategic management of costs based on the activities.

Methods: Several bibliographical sources were consulted that supported the development of the research, as well as the more general proposals about the postulates that underpin the strategic

management of costs. A procedure for economic cost management (GEC) was designed and implemented. It was applied in the Basic Business Unit (UEB) José Rodríguez. The products were selected: extraction of stone and crushed stone. The accounting data were taken until the end of September 2014.

Results: Insufficiencies were detected in business management that limits their levels of efficiency.

Conclusions: The application of the procedure demonstrated its feasibility and it is proposed to the company to look for its competitive advantages from the leadership in costs and the incorporation of development plans that allow to maintain its positioning in the market.

KEYWORDS: business management; activity management; strategic cost management.

INTRODUCCIÓN

El sexto Congreso del Partido Comunista de Cuba ha discutido y analizado el proyecto final de los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución para actualizar el modelo económico cubano, con el objetivo de garantizar la continuidad e irreversibilidad del Socialismo, el desarrollo económico del país y la elevación del nivel de vida de la población, conjugados con la necesaria formación de valores éticos y políticos de sus ciudadanos. En particular, el Lineamiento 215 plantea: “Priorizar en la política industrial, como objetivo fundamental, el fomento de las exportaciones y la reducción de los costos, especialmente de su componente importado” y, en el 233 señala: “Recuperar e incrementar la producción de materiales para la construcción que aseguren los programas inversionistas priorizados del país (turismo, viviendas, industriales, entre otros), la expansión de las exportaciones y la venta a la población. Desarrollar producciones con mayor valor agregado y calidad. Lograr incrementos significativos en los niveles y diversidad de las producciones locales de materiales de construcción y divulgar sus normas de empleo”. [Partido Comunista de Cuba. Lineamientos de la política económica y social del Partido y la Revolución. 2011, p. 30-31]

La gestión estratégica de costos consiste en ver a las distintas actividades que componen la cadena de valor de la empresa desde una perspectiva global y continua, que sirve para encaminar las capacidades internas de la empresa y proyectarlas sobre el entorno externo, procurando información para la aplicación prolongada de las actividades empresariales. Se utiliza para desarrollar ventajas competitivas sostenibles, mejorar la calidad de los productos y la eficiencia de los procesos, de ahí que los costos se hayan convertido en un instrumento de decisión estratégica. [Mallo Rodríguez, C. y Serrano Moracho, F. 2000]

VITALMAC es el nombre comercial de la Empresa de Materiales de Construcción de Las Tunas perteneciente al Grupo Empresarial Industrial de la Construcción (GEICON), adscripto al Ministerio de la Construcción. Se dedica a la producción y comercialización de materiales de construcción y realiza sus producciones en un proceso tecnológico continuo con diversidad de productos para la venta y el insumo en la fabricación de otros productos que también mantienen un proceso continuo, alrededor de lo cual se detectaron un conjunto de insuficiencias en la gestión empresarial que limitan sus niveles de eficiencia: El objetivo de este trabajo es aplicar un procedimiento para la gestión estratégica de los costos basado en las actividades en la Empresa de Materiales de Construcción de Las Tunas.

MÉTODOS

Fue seleccionada la Empresa de Materiales de Construcción de Las Tunas (VITALMAC) perteneciente al Grupo Empresarial Industrial de la Construcción (GEICON), adscripto al Ministerio de la Construcción. Se dedica a la producción y comercialización de materiales de construcción y realiza sus producciones en un proceso tecnológico continuo con diversidad de productos para la venta y el insumo en la fabricación de otros productos que también mantienen un proceso continuo.

La aplicación del procedimiento se realizó en la UEB Combinado de áridos José Rodríguez, mayor productor de piedra y sus derivados de la empresa, lo que genera elevados gastos, en particular los costos de extracción de la piedra no han sido posible determinarlos de manera diferenciada del resto de las producciones. De ahí que para esta aplicación se seleccionaron los productos: extracción de la piedra y piedra triturada. Se toman los datos contables hasta el cierre de septiembre del 2014.

En la empresa se detectó un conjunto de insuficiencias en la gestión empresarial que limitan sus niveles de eficiencia.

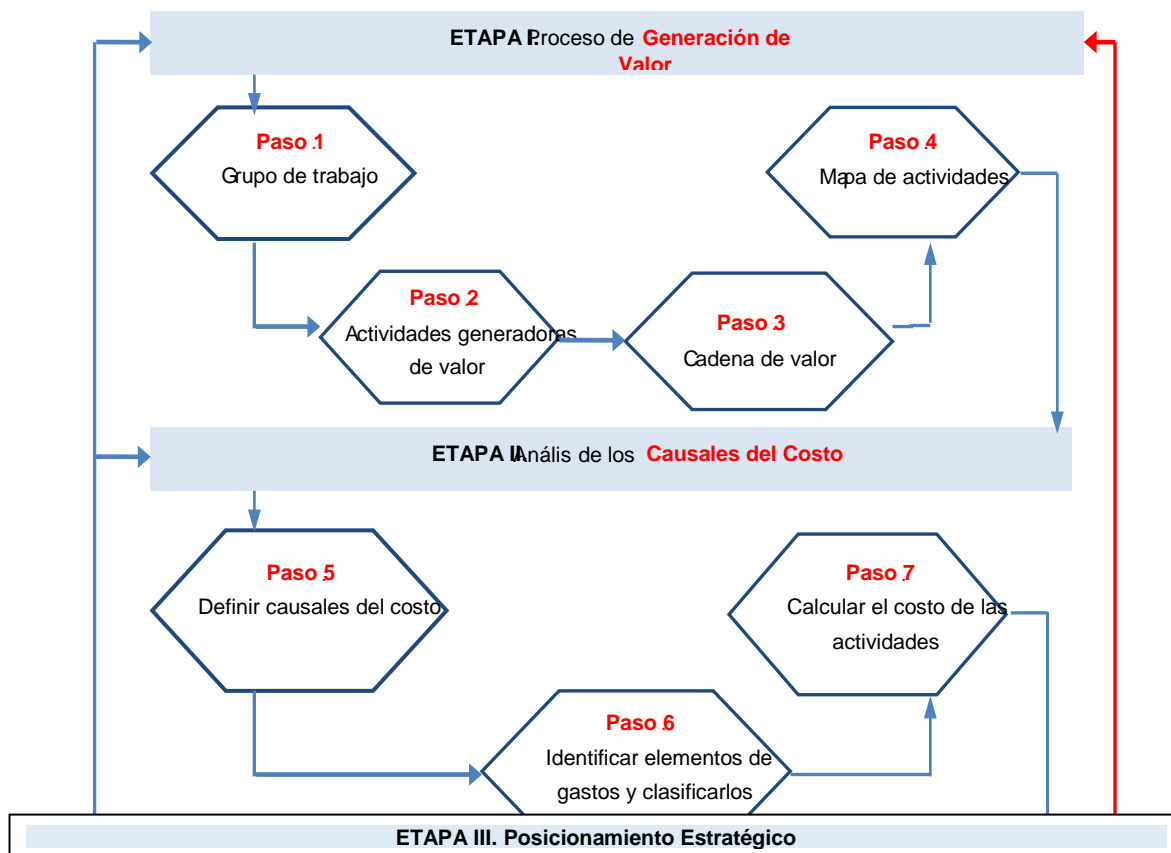
Se diseñó un procedimiento que tuvo como referencia los modelos y propuestas de autores que reconoce la bibliografía consultada.

RESULTADOS

El procedimiento que se aplicó para la gestión estratégica de los costos (GEC) se basó en las actividades que desarrolla la Empresa de Materiales de Construcción de Las Tunas. Para diseñar el procedimiento se tuvo como referencia los modelos y propuestas los autores de la

bibliografía consultada. Es preciso señalar que no se encontraron propuestas y/o aplicaciones en industrias dedicadas a la producción de materiales de la construcción, ni procedimientos para desarrollar cada uno de los postulados en los que se fundamenta la GEC. La propuesta que se hace en esta investigación, se formula a partir de las tres líneas generales o temáticas (etapas) para una efectiva gestión de los costos basado en las actividades y se diseña la ejecución de cada una de las etapas sobre la base del tipo de entidad a la que se aplicará. En el siguiente esquema se presenta el procedimiento resultante:

Figura 1: Esquema del procedimiento.



Fuente: Elaboración propia.

El procedimiento se aplicó en la UEB Combinado de áridos José Rodríguez, mayor productor de piedra y sus derivados de la empresa.

Los resultados de la aplicación del procedimiento son los siguientes:

ETAPA I. Proceso de generación de valor Paso 1. Crear el Grupo de Gestión Estratégica de Costos

El primer paso del procedimiento es crear el grupo de trabajo. Este grupo de trabajo quedó integrado de la siguiente manera.

Tabla 1. Grupo de trabajo de para la Gestión Estratégica de los Costos (GEC)

Integrantes	Ocupación Laboral	Centro de trabajo
María Eugenia García Díaz	Especialista en explotación de yacimiento	Oficina Central
Martha Ortiz Cabrera	Especialista de contabilidad y costo	Oficina Central
Norberto Báez del Río	Director	Unidad Básica de Equipos
Omar Batista Castellano	Director	UEB José Rodríguez
Mirna Carmenate Enrique	Técnico en Gestión Económica	UEB José Rodríguez
Javier Gómez Torres	Jefe de brigada	UEB José Rodríguez
Malberty Rodríguez Guerra	Artillero	UEB José Rodríguez
Orlando Cabrera Pérez	Artillero	UEB José Rodríguez

Fuente: Elaboración propia.

Paso 2. Definir las actividades generadoras de valor Actividades principales (AP):

1. Preparación del frente cantera (PFC): consiste en la preparación del terreno se consideran las características topográficas necesarias para la colocación de los explosivos, para lo que se requiere de un equipo de trabajo, incluyendo camiones fuera de caminos y expertos en esta materia.
2. Voladura (V): esta actividad comprende tareas relacionadas con la colocación de detonantes a las profundidades y las dimensiones requeridas para poder efectuar una voladura exitosa.
3. Trituración (T): se realiza en el molino, donde se descompone la piedra en las diferentes dimensiones, dígame gravilla $\frac{3}{4}$, granito, polvo de piedra, etc.

Actividades auxiliares (AA):

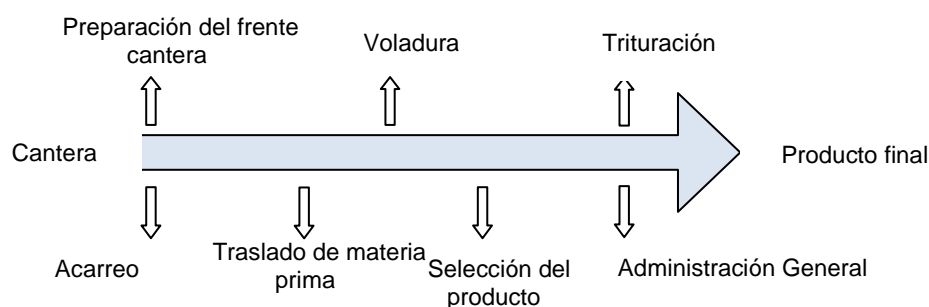
1. Acarreo (A): consiste en el movimiento del material que fue volado para facilitar las condiciones de trabajo en la mina.
2. Traslado de materia prima (TMP): consiste en el traslado (en camiones) de las piedras hasta el molino.
3. Selección del producto (SP): consiste en la separación de los diferentes renglones de producción antes mencionados. La que no queda con el diámetro deseado se reintegra para ser molida o triturada nuevamente.

4. Administración General (AG): organizar, planear, ejecutar, y controlar todas las actividades orientadas al logro de los objetivos y metas trazadas en la unidad.

Paso 3. Construcción de la cadena de valor.

La cadena de valor marca la trayectoria estratégica de la entidad que determina la forma de análisis de la actividad empresarial con la cual es posible descomponer a la empresa en sus partes constitutivas y poder identificar fuentes de ventaja competitiva.

Figura 2: Construcción de la cadena de valor.



Fuente: Elaboración propia.

Paso 4. Confección del mapa de actividades

Una vez conocidas las actividades se hace necesario establecer la relación entre ellas, es decir, entre principales y auxiliares, éstas últimas aunque no parezcan relevantes constituyen el complemento de las actividades principales y por tanto son tan importantes como ellas, de aquí la importancia de relacionarlas, lo que dejará sentada las bases para la posterior reasignación de los gastos asignados a las actividades auxiliares para las principales.

Tabla 2. Mapa de actividades.

Actividades Principales (AP)	Actividades Auxiliares (AA)			
	Acarreo (A)	Traslado de materia prima (TMP)	Selección del producto (SP)	Administración General (AG)
Preparación del frente cantera (PFC)	X			X
Voladura (V)	X			X
Trituración (T)		X	X	X

Fuente: Elaboración propia .

ETAPA II. Causales del costo.

Paso 5. Definir los causales del costo

Una vez determinada la relación entre las actividades se hace necesario definir los inductores del costo o criterios de reparto. Para las actividades principales se definió como causal del costo la cantidad de m³ de piedra y para las auxiliares de la siguiente forma.

Tabla 3. Determinación de los causales del costo

Actividades Auxiliares	Causal del costo
1. Acarreo (A)	80% PFC y 20% a V
2. Traslado de materia prima (TMP)	100% T
3. Selección del producto (SP)	100% T
4. Administración General (AG)	10% PFC, 10% V y 80% T

Fuente: Elaboración propia.

Paso 6. Identificar los gastos y clasificarlos

Una vez definido los inductores de costo y criterios de reparto para cada una de las actividades se procede a identificar los gastos directos e indirectos y sus respectivos importes obtenidos mediante los registros primarios de la contabilidad.

Tabla 4. Elementos de gastos directos e indirectos. U/M: MP

Gastos directos de producción	Importe	Gastos indirectos de producción	Importe
Materia Prima y Materiales	948.64	Reparación capital (RC)	8000.00
Piezas de Repuesto	28783.28	Amortización de otros medios amortizables (AOMA)	16589.63
Diesel	9038.28	Servicios de reparación y mantenimiento (SRM)	667.37
Lubricante	149.50	Servicio recibido de vigilancia y protección (SVP)	11136.0
Energía eléctrica	12560.22	Traspaso por servicios recibidos de transportación (TSRT)	614.90
Salario	9823.53	Traspaso de servicio recibido BSMI	1428.0
Depreciación	11487.03	Traspaso de servicio recibido de BSMA	53.49
Servicios recibidos	35777.92	Traspaso de gastos indirectos de producción (TGIP)	25742.47
Subtotal	108568.40	Subtotal	64231.86
Total General			172800.26

Fuente: Elaboración propia a partir de la estadística del cierre de septiembre del 2014.

Paso 7. Calcular el costo de las actividades

Luego se realiza la distribución de estos elementos de gastos indirectos a las actividades, tanto auxiliares como principales, utilizando los criterios definidos en la tabla 5, los que se obtienen a través de especialistas y técnicos con experiencia del proceso productivo.

Tabla 5. Criterios para los gastos indirectos.

Elementos de gastos	Criterio de reparto
RC	Número de reparaciones: 100% a trituración
AOMA	Desarrollo minero efectuado: 80% a preparación del frente de cantera y 20% a voladura
SRM	Cantidad de reparaciones: 60% a trituración, 25 % a desbroce y 15% a traslado de materias primas
SVP	Cantidad de postas: 50% a trituración, 25% a traslado de materias primas y 25% a administración general
BSMA	Cantidad de servicios: 60% a trituración y 40% a desbroce
BSMI	Cantidad de servicios: 100% a trituración
TSRT	Cantidad de servicios: 95% a traslado de materias primas y 5% a selección del producto
TDIP	Cantidad de gastos indirectos: 100% a administración general

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 6. Asignación del costo a las Actividades Principales.

AP	Actividades Auxiliares				
	A	TMP	SP	AG	Total
PFC	150.59			2852.65	3003.24
V	37.65			2852.65	2890.3
T		3468.27	30.74	22821.17	26320.18
Total	188.24	3468.27	30.74	28526.47	32213.72

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 7. Determinación del costo de las Actividades Principales.

AP	Costo asignado directamente	Costo asignado de las AA	Costo Total
PFC	13271.70	3003.24	16274.94
V	3317.93	2890.3	6208.23
T	15428.51	26320.18	41748.69
Total	32018.14	32213.72	64231.86

Fuente: Elaboración propia.

Etapla III. Posicionamiento estratégico

La empresa puede competir, bien sea a partir de costos bajos (liderazgo en costos), o la oferta de productos de superior calidad (diferenciación de productos). Así que, en dependencia del posicionamiento estratégico que se defina en la empresa el análisis de costos puede variar sensiblemente, según la manera de competir que haya elegido. En suma, cualquiera sea la forma en la que decida posicionarse en el mercado necesitará información de costos de sus producciones, precisamente al cálculo de los mismos, tanto totales como unitarios se dedica el siguiente paso.

Paso 8. Cálculo del costo total y unitario del producto

Para poder obtener finalmente el costo total de cada producto es preciso obtener primeramente el costo unitario del inductor o causal del costo.

Tabla 8. Costo unitario del inductor

Actividades Principales	Costo unitario
Preparación del frente cantera	0.808251
Voladura	0.308315
Trituración	5.306812

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 9. Determinación del costo total del producto.

Elementos de gastos	Extracción de la piedra	Piedra triturada	Total
Costos Directos	19445,58	89122,82	108568,40
MPM		948.64	948.64
PR		28783.28	28783.28
Diesel	451.92	8586.36	9038.28
Lubricantes	7.48	142.02	149.50
Energía		12560.22	12560.22
Salario	982.35	8841.18	9823.53
Depreciación.	114.87	11372.16	11487.03
Servicios recibidos	17888.96	17888.96	35777.92
Costos indirectos			
AP	11241,59	52990,27	64231,86
PFC	8137.47	8137.47	16274.94
Voladura	3104.12	3104.11	6208.23
Trituración		41748.69	41748.69
Costo Total	30687.17	142113.00	172800.20

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 10. Determinación del costo unitario del producto.

Detalle	U/M	Extracción de la piedra	Piedra triturada
Costo total de producción	Pesos	30687.17	142113.09
Unidades producidas	m ³	10068.00	7867.00
Costo unitario	\$/m³	3.04	18.06

Fuente: Elaboración propia.

Paso 9. Definir el posicionamiento estratégico en el mercado

El hecho de imputar costos sobre la base de las actividades le proporciona a la empresa una ventaja competitiva, de ahí que la decisión de posicionarse en el mercado a través del liderazgo en costos pasa por comparar los costos unitarios obtenidos mediante el método por actividades y los obtenidos por los sistemas de costeo tradicionales (empleados actualmente por la empresa). Para el período objeto de análisis en esta investigación se obtuvo la siguiente tabla comparativa.

Tabla 11. Comparación del costo basado actividades con el costo tradicional.

Detalle	Método ABC		Método Tradicional	
	Extracción de la piedra	Piedra triturada	Extracción de la piedra	Piedra triturada
Costo total	30687.10	142113.00	35439.36	178344.80
Unidades producidas	10068.00	7867.00	10068.00	7867.00
Costo unitario	3.04	18.06	3.52	22.67

Fuente: Elaboración propia.

DISCUSIÓN

El resultado más significativo no está precisamente en la diferencia sustantiva de los costos unitarios, independientemente de lo que esto pudiera representar para la fijación de precio de estos productos, para la valoración de los inventarios, y para los resultados de la empresa en general, sino en la información que genera para la toma de decisiones relacionada específicamente con la gerencia estratégica de los costos a partir de identificar qué actividades son las que más consumen los recursos disponibles en la empresa porque ellas le incorporan valor al producto y permiten trazar estrategias para la reducción o eliminación las que no agregan valor a los productos al no ser las fuentes de ventajas competitivas. Al considerar la planeación estratégica de la entidad se tiene en cuenta la producción de materiales de construcción con calidad, basados en la excelencia, la innovación y la experiencia.

Es importante ser líderes en la producción de materiales de construcción en el territorio, distinguirse por aplicar y desarrollar progresivamente un sistema de gestión de la calidad que pueda satisfacer la expectativa de los clientes y permita mantener una posición de competitividad en función de lograr la excelencia.

Tabla 12. Comparación del costo con entidades similares.

Entidad	Costo total	Costo unitario
Granma	171 487.55	12.26
Holguín	273 414.41	15.82
Camagüey	322 850.56	18.90
Las Tunas	178 200.26	22.67

Fuente: Elaboración propia.

A tono con la situación de la economía cubana, en particular el estado técnico de los equipos y las limitaciones de recursos financieros para invertir en nuevas tecnologías, se define que el posicionamiento estratégico esté dirigido al liderazgo en costos ya que la UEB Combinado de áridos “José Rodríguez” produce grandes volúmenes de sus productos y satisface un amplio segmento del mercado, lo que propicia lograr y mantener una ventaja competitiva, pues esta estrategia pone el acento en lograr un bajo costo con respecto a los competidores. Este puede lograrse mediante sistemas tales como: efectos de la curva de aprendizaje, minimización en costos de desarrollo e investigación, etc. Asimismo, para mantener el liderazgo en costos deberá incorporar planes de desarrollo empresarial en los que se contemple:

- ✓ Elaborar y utilizar el presupuesto flexible para el control de los costos de fabricación.
- ✓ Reevaluar el papel e importancia del cumplimiento del presupuesto, se incorpora a estos la gestión por actividades.
- ✓ Calcular, controlar y analizar los costos de calidad; en particular de los productos para tomar decisiones de precio.
- ✓ Analizar sistemáticamente los costos de mercadotecnia.
- ✓ Análisis de rentabilidad (ingresos y costos) por producto, áreas organizativas, y unidades económicas de base.
- ✓ Estudios del ciclo de vida de los productos fabricados en la empresa.
- ✓ Identificación de costos de calidad.
- ✓ Gestión basada en actividades, como modelo que optimiza y hace efectivo el uso de un sistema de costeo basado en actividades.
- ✓ Gestión de la cadena de valor y por procesos
- ✓ Análisis de causales de costos, como soporte del sistema.
- ✓ Conocer y analizar los costos de la competencia.
- ✓ Valorar el papel de los costos de ingeniería de productos para la evaluación del desempeño.

CONCLUSIONES

- La gestión económica de los costos (GEC) aporta información útil para promover la ventaja competitiva en las empresas, propicia que las mismas sean capaces de obtener una tasa de rendimiento mayor a su costo.
- El procedimiento propuesto para la GEC en la Empresa de Materiales de Construcción de Las Tunas se elaboró a partir de los tres postulados de la GEC: cadena de valor, causales del costo y posicionamiento estratégico.

- El procedimiento se aplicó a una UEB de la empresa y quedó demostrada su factibilidad.
- Se propone a la empresa buscar sus ventajas competitivas a partir del liderazgo en costos y la incorporación de planes de desarrollo que le permitan mantener su posicionamiento en el mercado.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- PCC, (2011). Lineamientos de la política económica y social del Partido Comunista de Cuba y la Revolución. 2011, p. 30-31.
- Blanco Dopico y Gago Rodríguez, (1995). "Componentes estratégicos y tácticos del ciclo de vida. Implicaciones de la gestión y control de costes en la etapa de concepción y diseño". Revista Actualidad Financiera, No. 25. Madrid.
- Ripoll Feliú, V. (1999). La Contabilidad de Gestión en España". En "La Contabilidad de Gestión en Latinoamérica". España: Ediciones AIC-AECA. p. 4
- Navarro Castillo, V., (1995). "Curso: Gestión de Sistemas de Costos y Control de Actividades". Madrid, España: Instituto de Empresa, División de Consultoría y Formación In-Company.
- Mallo Rodríguez, C. y Serrano Moracho, F.; (2000). "Contabilidad Directiva y Competitividad de la Empresa". Comunicación No. 2, ACODI. Madrid.
- Shank y Govindarajan, (1995) .Gerencia Estratégica de Costos. Colombia.

ACEPTADO: 12/12/2015 APROBADO: 15/01/2016
--

Datos de los autores:

- Ms. C. María de los Ángeles Utra Hernández, Profesora auxiliar. Universidad de Las Tunas, Cuba. mariautra@ult.edu.cu
- Ms. C. Yanelys Yero Hernández, Profesora auxiliar. Universidad de Las Tunas, Cuba. yanelys@ult.edu.cu
- Ms.C. Mailyn Fernández Martínez, Empresa de Materiales de Construcción, Las Tunas, Cuba. maylin@tunas.geicon.cu