

Universidad de La Habana
Facultad de Contabilidad y Finanzas

Ponencia

*La Gestión Estratégica del Costo y los
Sistemas ABC: una aplicación práctica.*

AUTORAS:
Dra. Miriam López
Lic. Yanela Meneses
Lic. Anaylis Aguilera
Lic. Daymaris Ravelo

Junio 2009

INTRODUCCIÓN:

En estos tiempos, donde aumentar ganancias reduciendo costos se torna cada vez más difícil, la competitividad entre las empresas aflora y el entorno internacional afronta una de las crisis financieras más agresivas de la historia, los esfuerzos deben enfocarse en la gestión eficaz de los recursos.

Los hechos económicos acontecidos en una entidad, repercuten en la economía a nivel nacional, por dicha razón, es necesario velar cada día más por establecer estrategias adecuadas que garanticen el desarrollo de los recursos productivos y contribuyan a la recuperación económica.

Para que la empresa pueda utilizar adecuadamente los recursos que posee debe contar con una buena información, comunicación, tecnología y lo más importante, recursos humanos capacitados. Estos aspectos están relacionados directamente con la reducción de costos y la eliminación de tareas que no producen valor.

De ahí la importancia de contar con sistemas de costo ajustados a las particularidades de las organizaciones, que participen como instrumento de control y en el proceso de toma de decisiones.

Encontrar el sistema adecuado para garantizar lo antes expuesto constituye una problemática en las empresas cubanas, donde el trabajo con los costos se ha visto afectado, se ha quedado rezagado, siendo necesario implementar medidas que permitan su recuperación y estudiar nuevas formas que con respecto a esto existen en el mundo.

El **problema** de investigación del presente trabajo es determinar las bases para la implementación de sistemas de costo tomando como base la gestión estratégica del costo.

El **objetivo** del mismo consiste en proponer los procedimientos generales para el cálculo del costo basado en las actividades

En el trabajo se muestran los resultados aplicados a la empresa de Servicios Logísticos SERVILOG, lo que permite demostrar la posibilidad de la utilización del método en empresas cubanas.

DESARROLLO

De la Contabilidad de Costos a la Gestión Estratégica del Costo.

El desarrollo alcanzado por las organizaciones ha ido acompañado de nuevas exigencias informativas que garantizan el control adecuado de los recursos y actividades, contribuyendo además al proceso de toma de decisiones.

La empresa debe hacer aquello que la haga mejor que sus competidores, y para ello es fundamental contar con un buen sistema para el cálculo de los costos.

La Contabilidad de costos ha ido cambiando sus propósitos en función de lo antes expuesto, brindando información para la gestión y su control, ampliando su radio de acción.

El Dr. Vicente Ripoll Feliu (2003), en su artículo “La gestión de costos en los entornos actuales”, destaca que la década de los 80 del siglo pasado, supuso, dentro del contexto contable el relanzamiento definitivo de la Contabilidad de Gestión cuya finalidad es suministrar datos relevantes a la dirección para la toma de decisiones, una contabilidad capaz de adaptarse y adecuarse a las características siguientes:

1. Utilización adecuada de los recursos de la empresa.
2. Eliminación de despilfarros.
3. La mejora continua.
4. Desarrollar nuevos sistemas de costos.
5. Ejercer un papel más de influencia que de información.

El desarrollo de las estrategias necesarias que garanticen tomar las decisiones más apropiadas acorde a las exigencias actuales, permite a las empresas que las emplean obtener una importante ventaja competitiva.

En éste sentido la Contabilidad de Gestión, en su labor de apoyo a las mencionadas estrategias, juega un papel fundamental, pues a partir de los cambios y mejoras en los sistemas de dirección se puede dar cumplimiento a los objetivos estratégicos de las organizaciones.

Teniendo en cuenta éstos aspectos se puede definir la **Gestión Estratégica de Costo** como el conjunto integrado de técnicas y procedimientos encaminados a garantizar la eficiencia y eficacia en la gestión empresarial, así como una adecuada inserción en el mercado a partir de las exigencias del mismo.

Para hablar de Contabilidad e Dirección Estratégica, la información suministrada a la gerencia desde el punto de vista de la Contabilidad de Gestión, debe estar basada en las variables que posibiliten un seguimiento de la estrategia adoptada en aras de alcanzar una ventaja competitiva en el mercado, lo que ha originado una demanda de información adicional a la aportada tradicionalmente por los sistemas de costos, para poder facilitar una eficaz gestión de la empresa, así como su adecuación a las exigencias externas impuestas por el mercado.

La Contabilidad de Dirección estratégica tiene sus inicios en los años 80 y promueve el control empresarial ligado al proceso estratégico, garantizando que todos los factores estén en función de los objetivos globales de la organización y de los cambios en el entorno. En este marco, la Contabilidad de Gestión como parte del sistema de control debe responder a la estrategia de la empresa, teniéndose en cuenta que el análisis estratégico de los costos, debe estar basado en una política a largo plazo que fije claramente lo que debe hacerse para mejorar.

La información suministrada a la gerencia desde el punto de vista de la Contabilidad de Gestión, debe estar basada en las variables que posibiliten un seguimiento de la estrategia adoptada en aras de alcanzar una ventaja competitiva en el mercado, lo que ha originado una demanda de información adicional a la aportada tradicionalmente por los sistemas de costos, para poder facilitar una eficaz gestión de la empresa, así como su adecuación a las exigencias externas impuestas por el mercado.

A lo antes expuesto se une la respuesta que se ha dado por las organizaciones ante los cambios en el entorno con el surgimiento de las llamadas “Nuevas Tecnologías de Gestión”, que son procedimientos desarrollados para optimizar el uso de los recursos del ente para alcanzar un objetivo y que tienen incidencia en los procedimientos y en la información que emana de los Sistemas de Contabilidad de Gestión.

Pueden mencionarse como ejemplos de estas nuevas tecnologías las siguientes:

- Nuevos Sistemas de Medida y Control (Just in Time)
- Control total de la calidad
- Gestión basada en las actividades (ABM)
- Benchmarking (introducción de mejoras)
- Reingeniería de procesos

La influencia de estos aspectos en los costos y su relación con la estrategia empresarial, han llevado a perfeccionar los sistemas de costo en función de poder servir de apoyo informativo a estas tecnologías.

Así surgen aspectos novedosos vinculados con los costos que deben tenerse en cuenta hoy al elaborar un sistema con estos fines, entre lo que pueden señalarse:

- Sistemas de Costos ABC
- Costos de Calidad
- Costo Objetivo
- Costeo Kaisen

Al realizarse un estudio de las aplicaciones que han tenido estos nuevos conceptos puede observarse la existencia de un factor que los une y es el necesario análisis de la **cadena de valor de la empresa** que permite definir las actividades, de ellas cuales generan valor al producto y cuales no, las que

están vinculadas a la calidad, las que permiten la mejora continua de los procesos.

Este estudio ha permitido concluir que en la actualidad el sistema de costo que satisface las necesidades de información es el basado en las actividades.

Sistemas de costo basados en actividades.

Este modelo se basa en dos premisas fundamentales:

1. Los productos consumen actividades
2. Las actividades consumen recursos.

El funcionamiento del sistema consiste en la asignación de los diferentes costos a las actividades y luego de éstas a los productos a través de los generadores o inductores de costos (cost-drivers). Se trata de reducir al mínimo los costos indirectos, identificándolos de forma directa con las actividades que los causan, evitando repartirlos entre todos los productos utilizando como base de reparto el volumen de actividad medido por las horas de mano de obra directa, como se ha hecho tradicionalmente.

Este sistema, según sus defensores, tiene la ventaja de ofrecer una mejor información, al tener una visión del costo de los productos que se genera a través del comportamiento de las actividades, proporcionando un soporte más adecuado para la toma de decisiones. Además contribuye a la mejora continua al permitir a la dirección obtener nuevos conocimientos sobre el rendimiento de las actividades al centrarse en la demanda de las mismas (Borden, 1990).

La utilización de este sistema contribuye indiscutiblemente a un mejor control, a mejorar la distribución de los costos indirectos y es el más indicado para aplicar cuando se trabajan los costos de la calidad, todo ello debido al nivel de análisis que se logra al definir la actividad como unidad de acumulación de los gastos.

Este sistema en los últimos años ha sido ampliamente utilizado. A continuación se muestra la aplicación del mismo en la empresa SERVILOG.

Propuesta de procedimientos para el cálculo del costo por actividades

La Empresa de Servicios Logísticos: particularidades.

SERVILOG, con patrimonio legal independiente, es una organización dedicada al Servicio de Corte de Metales a la Medida y comercialización de laminados de aceros al carbono, inoxidable y galvanizados, y garantiza igualmente los servicios de almacenajes, distribución y procesamiento de los metales demandados por los programas de la Batalla de Ideas, contando en su estructura con un taller (ver anexo) dedicado al corte de metales en función de los surtidos siguientes:

Bobinas de acero laminadas en frío y laminadas en caliente.
Bobinas de acero galvanizado

Bobinas de Aceros Inoxidables y prelacados
Planchas y chapas de acero negro y galvanizado.
Planchas de piso.

Al desarrollarse el estudio de todo el procedimiento contable y de los costos se pudo detectar lo siguiente:

- La empresa SERVILOG no utiliza un sistema de costo que le permita registrar de forma confiable y segura sus costos y gastos
- La definición de las áreas de responsabilidad y los centros de costos no es la más adecuada.
- Existen problemas en la clasificación de los gastos directos e indirectos.
- El proceso de acumulación de los gastos tiene dificultades.
- El procedimiento para el cálculo del costo es inadecuado.

Como se ha expresado anteriormente la empresa no tiene implantado ningún sistema de costo que le permita efectuar el registro y cálculo del costo de los servicios que presta, y debido a que presenta características factibles, como por ejemplo que comercializa varios productos y brinda diferentes servicios, además en la estructura del costo, existe un peso importante de gastos indirectos de producción, se considera oportuno proponer la elaboración de un procedimiento para el cálculo del costo basado en el costeo por actividades.

Procedimientos para el cálculo del costo

Los procedimientos que se proponen se desarrollan a partir de los siguientes pasos:

- Áreas de responsabilidad y centro de costo.
- Clasificación de los gastos.
- Localización de los costos indirectos en los centros de costo
- Identificación de actividades.
- Elección de cost-drivers o generadores de costos
- Registro de los gastos
- Reparto de los costos entre las actividades
- Cálculo del costo de los generadores de costos
- Asignación de los costos de las actividades a los productos
- Determinación del costo total unitario.

Los dos primeros pasos dependen de las particularidades del objeto de estudio, destacándose que la clasificación en directos e indirectos es la fundamental y la misma dependerá del objeto de costo.

En este caso la estructura por áreas de responsabilidad y centros de costo es:

<u>Áreas de responsabilidad:</u>	<u>Centros de costos:</u>
Áreas de producción	-Taller de Corte -Línea Corte Transversal -Línea Corte Longitudinal -Línea de conformado
Área Administrativa	-Seguridad y Protección
-Administración	
-Protección e higiene	
Área de Transporte	-Transporte
Área de distribución y ventas	-Comercial

Se debe destacar que en el costo de producción se incluyen los gastos directos e indirectos de los centros de costos directos del Área de Producción, teniendo en cuenta que se excluyen los gastos de administración y ventas, de transporte, y el área de distribución y venta, ya que no son gastos de manufactura ya que constituyen gastos del período.

Para la **definición de las actividades** se relacionaron estas en conjuntos que conforman el flujo productivo, así mismo han sido ordenadas de forma secuencial, para poder obtener los diferentes estados de costos que se acumulan en la producción y el valor que agregan a cada proceso.

Se identificaron, además, **los generadores de costos** (cost-drivers) que son aquellos factores que tienen un efecto directo causa/efecto en el consumo de recursos, dichos generadores se eligieron procurando que fueran fáciles de medir e identificar y que existiera una estrecha relación entre el consumo de recursos, la actividad y el servicio obtenido.

Se ha determinado por cada centro de costo referente al área de responsabilidad de producción las actividades siguientes y sus respectivos generadores de costo.

Tabla No.1 Definición de actividades y generadores de costo

Centro de costo	Actividades	Generador de costo
Línea de Corte	-Verificar peso de la bovina -Cortar flejes exteriores de la bovina	-Número de pedidos -Horas trabajadas
Línea de corte transversal	-Colocar bovina en el dispositivo de recepción de la máquina -Accionar el mando de la máquina	-Número de bovinas -Número de bovinas
Línea de corte Longitudinal	--Colocar bovina en el dispositivo de recepción de la máquina -Accionar el mando de la máquinas	-Número de bovinas -Número de bovinas
Línea de Conformado	-Reagrupar las piezas -Flejar sobre calzos o parles las piezas.	-Número de piezas -Número de piezas

La Distribución de los Costos Indirectos a las Actividades se muestra en la Tabla No.2, utilizando una tasa de aplicación a las mismas, cuyo cálculo se describe más adelante y los importes corresponden al año 2008.

Para la aplicación de los gastos de materiales auxiliares se tomó como base la cantidad de pedidos hechos por los clientes. En cuanto al importe total de los materiales auxiliares, solo se tomó el valor de aquellos materiales que están vinculados con el área, los cuales son: Flejes, materiales para mantenimiento, medios de protección, artículos de aseo, ropa y calzado, partes y piezas de repuesto, Neumáticos y cámaras, Baterías, útiles y herramientas.

En el caso de la mano de obra indirecta y otros gastos de la fuerza de trabajo se ha considerado el salario indirecto de los obreros vinculado a la producción. Se consideró que el 100% de este gasto se le asigna al área puesto que la labor de este personal es exclusiva del área de Producción.

Respecto a los servicios productivos en la empresa no existe un sistema que permita conocer los consumos de estos por áreas, por lo cual la base de aplicación se determinó de acuerdo al criterio de expertos considerando un 45% para su aplicación.

La energía representa un 56% para el área de producción siendo esta el área que más consume, según la experiencia de los dirigentes de la empresa.

Para la aplicación de la Depreciación se tomó como base la cantidad de activos fijos tangibles y dentro de ellos los equipos productivos que existen en el área de producción.

En el caso del Combustible y Lubricantes la base de aplicación se determinó de correspondencia de que el importe total es solo de esa área por lo cual se considera que es el 100% para su aplicación.

Tabla No. 2 Identificación de los Costos Indirectos con el Área de Producción.

Conceptos	Importe Total	Tasa aplicación de al área	Importe asignado al área de producción
Materiales Auxiliares	\$ 36 904.45	27 pedidos	\$ 1 366.83
Mano de obra indirecta	8 630.88	100 %	8 630.88
Servicios productivos	49 480.93	45 %	22 266.42
Energía	19 017.19	56 %	10 649.62
Depreciación	462 684.40	15 equipos	30 845.63
Combustible y Lubricantes	5 880.00	100 %	5 880.00
Total	\$ 582 597,85	-	\$ 79 639.38

Para calcular el importe asignado al área de producción por cada uno de los costos indirectos de fabricación se realizó el siguiente cálculo:

En cuanto a los materiales auxiliares:

$$\text{Materiales Auxiliares} = \frac{\text{Importe total}}{\text{Cantidad de pedidos}}$$

Cantidad de pedidos por clientes en el año

$$\text{Materiales Auxiliares} = \frac{\$ 36 904.45}{27} = \$ 1 366.83 \text{ por } 27 \text{ pedidos}$$

Para el cálculo del salario indirecto se tomó en cuenta la Plantilla de cargos cubiertas en la empresa, que es de 108 trabajadores, de ellos 20 obreros pertenecen al área de producción, desglosándose de la siguiente manera, 18 operarios que constituyen la mano de obra directa y los 2 trabajadores restantes son indirectos a la producción dentro del área. Tomando en consideración que el salario promedio fijado por la empresa para cada trabajador indirecto a la producción dentro del área es de 359.62 pesos mensuales.

Salario de Mano de obra indirecta = cantidad trabajadores indirectos* salario Promedio por trabajador

$$\text{Mano de obra indirecta} = 2 * \$ 359.62 = \$ 719.24 \text{ (salario por mes)}$$

$$\text{Mano de obra indirecta para el año} = \$ 719.24 * 12 \text{ meses} = \$ 8 630.88$$

En relación a los Servicios productivos y la Energía no es necesario realizar ningún cálculo puesto que como se mencionó anteriormente la tasa de

aplicación de estos costos indirectos esta determinada por los especialistas de la entidad.

En cuanto al cálculo del importe total del Combustible y el Lubricante se consideró que la camioneta y el montacargas tienen una asignación mensual entre combustible y lubricantes de 200 litros la camioneta y el montacargas de 150 litros, además el precio de ambos productos es de 0.70 centavos el litro, por lo cual:

Combustible y Lubricantes = Números de equipos* asignación de combustible y lubricantes mensual*12 meses

Combustible y Lubricantes (en litros) = 2 *350*12= 8 400 litros al año

Combustible y lubricantes (en pesos) =8400 litros* \$0.7=\$ 5 880 por litros

A continuación se realiza la distribución de los Costos Indirectos hacia las actividades, utilizando tasas basadas en el tipo de actividad y su relación con el concepto de costos, dicha distribución se ha realizado asignando el mayor porcentaje, pedidos y equipos a aquellas actividades que más inciden en ellos, según la experiencia de los trabajadores y especialistas de la empresa.

En el caso de los materiales auxiliares se han repartido los 27 pedidos entre todas las actividades en función del consumo de material de cada una, el mayor número de pedidos que es el caso de 14 pedidos en la actividad Flejar sobre calzos las piezas, se debe a que esta es la actividad que más materiales auxiliares consume por cada solicitud que el cliente haga a la empresa.

En cuanto al salario se ha distribuido en correspondencia al porcentaje de salario que percibe cada trabajador indirecto por pasar por cada actividad. Tomando como ejemplo la actividad, Verificar peso de la bovina, que tiene asignado un 25%, esto representa un porcentaje del salario del trabajador por desempeñarse en esta actividad, así sucesivamente para cada una de las actividades, asignando mayor porcentaje a aquella actividad que más horas de trabajo debe utilizar para desarrollar la labor.

Respecto a los servicios productivos la mayor distribución la tiene la actividad, Colocar bovina en la máquina debido a que es la que más consume este servicio productivo, puesto que esta actividad depende de varios equipos, de varios trabajadores directos, lo que conlleva a consumir más gastos de asistencia técnica, etc. Dicha distribución se realiza en base al 100%.

El mayor porcentaje de electricidad esta asignado a la actividad, Accionar mando de la máquina, puesto que esta es la actividad donde se engloba el servicio, o sea, son las máquinas realizando la operación de cortar metales. Las actividades que no tienen asignado ningún porcentaje de energía es porque no emplean equipos que la consuman, y la distribución se realiza en base al 100%.

En cuanto a la depreciación la mayor distribución la tiene Accionar mando de la máquina debido a que es en esta actividad donde existen la mayor cantidad de equipos a depreciar.

En tanto el Combustible y Lubricante, tiene el mayor peso la actividad Verificar peso de la bovina, puesto que para esta actividad se utilizan los dos equipos con que cuenta el taller, trasladando la materia prima desde el almacén hasta el taller de corte, en las otras actividades es utilizado solo el montacargas. Las actividades que no tiene reflejado nada es porque no consumen estos recursos, ya que el paso de una etapa a otra dentro del proceso ocurre de forma mecanizada, o sea mediante rodillos, hasta llegar a la actividad Accionar el mando de la máquina, de ahí en adelante es utilizado el montacargas.

Lo expuesto anteriormente se refleja en la siguiente tabla:

Tabla No. 3 Distribución de los Costos Indirectos hacia las Actividades, en porcentos, pedidos y equipos.

Conceptos	Verificar peso de la bovina	Cortar flejes exteriores de la bovina	Colocar bovina en la máquina	Accionar mando de la máquina	Reagrupar piezas	Flejar sobre calzos las piezas
Materiales auxiliares (pedidos)	3	1	1	4	4	14
Salarios (%)	20	13	12	30	10	15
Servicios productivos (%)	12	15	34	14	11	14
Energía (%)	27	-	28	45	-	-
Depreciación (Equipos)	1	1	3	5	3	2
Combustible y lubricantes (%)	45	-	-	-	30	25

La distribución de los costos indirectos entre cada actividad se desarrolla a partir de calcular las bases de aplicación que se reflejan en la tabla anterior, aplicándole el total de gasto que corresponda como se muestra en la tabla No.4

Tabla No.4 Reparto de los costos indirectos a las actividades.

Conceptos	Total	Verificar peso de la bovina	Cortar flejes exteriores de la bovina	Colocar bovina en la máquina	Accionar mando de la máquina	Reagrupar piezas	Flejar sobre calzos las piezas
Materiales auxiliares	\$ 1 366.83	\$101.25	\$50.62	\$50.62	\$253.12	\$ 202.49	\$708.73
Salarios	8 630.88	1 726.18	1 122.01	1 035.71	2 589.26	8 63.09	1 294.63
Servicios productivos	22 266.42	2671.97	3 339.96	7 570.58	3 117.30	2 449.31	3 117.30
Energía	10 649.62	2 875.40	-	2 981.89	4 792.33	-	-
Depreciación	30 845.63	2 056.38	2 056.38	6169.13	10 281.88	6 169.13	4 112.45
Combustible y lubricantes	5 880.00	2 646.00	-	-	-	1 764.00	1 470.00
Total	\$ 79 639.38	\$12 077,18	\$6 568,97	\$17 807,93	\$21 033,89	\$11 448,02	\$10 703,11

Para determinar la **cantidad de generadores de costos** se analizó lo siguiente en cada caso por actividad:

Verificar peso de la bovina

El número de pedidos representa la cantidad de servicios que el cliente ha solicitado, el cual ha sido de 27 servicios solicitados durante el año 2008 por diferentes clientes.

El generador de costo de horas trabajadas expresa la cantidad de trabajadores del área en cuestión multiplicado por el total de horas trabajadas por cada uno mensualmente durante el año.

Cortar flejes exteriores de la bovina

Los operarios trabajan 8 horas diarias y 24 días al mes, por lo cual trabajan 192 horas mensuales cada uno, por tanto:

6 operarios * 192 horas mensuales = 1 152 h trabajadas al mes x 12 meses =13 824horas

Colocar bovina en la máquina

Los 27 pedidos equivalen a 27 bovinas utilizadas, según experiencia de los especialistas de la empresa la cantidad de pedidos en el año 2008 estuvo en correspondencia con la cantidad de bovinas a utilizar en cada servicio a brindar al cliente.

Reagrupar piezas

El número de piezas esta en dependencia de la longitud que el cliente quiera que tenga su producto. Según análisis realizado por especialistas de la empresa de una bovina se sacan 20 piezas de 8 mm cada una. Por lo cual de las 1 252 bovinas se obtuvieron:

Número de piezas = 1 252 * 20 = 25 040 piezas

A continuación se resumen los valores totales de cada actividad y sus respectivos generadores de costo para llegar al costo unitario de cada actividad:

Tabla No.5 Resumen del Reparto de los Costos Indirectos entre los servicios.

Actividades	Costo total	Generador de costo	Cantidad de generador	Costo unitario del servicio
Verificar peso de la bovina	\$ 12 077,18	Número de pedidos	27	\$ 447.30
Cortar flejes exteriores de la bovina	\$6 568,97	Horas trabajadas	13 824	0.48
Colocar bovina en la máquina	\$17 807,93	Número de bovinas	27	659.55
Accionar mando de la máquina	\$21 033,89	Número de bovinas	27	779.03
Reagrupar piezas	\$11 448,02	Número de piezas	25 040	0.46
Flejar sobre calzos las piezas	\$10 703,11	Número de piezas	25 040	0.43
Total	\$ 79 639.10	-	-	\$1 887.25

El costo unitario se calculó dividiendo el costo total de cada actividad entre la cantidad de generadores de costos correspondientes a cada actividad.

Una vez calculado los costos indirectos unitarios se pasa al cálculo de los costos directos y al cálculo total unitario del servicio.

Para la **determinación del costo unitario total** se tomará como base para el cálculo del Costo Total el área de producción. Para ello el Costo Total unitario estará formado por la suma de los Costos Directos unitarios y los Costos Indirectos unitarios.

Los costos Directos para el área de producción son los siguientes:

Materias Primas y materiales	\$ 448 868.71
Salario de mano de obra directa	75 477.08
Contribución a la Seguridad Social	9 434.64
Total de Costo directo	\$ 533 780.43

El cálculo de los costos directos unitarios de Materias Primas y Mano de obra directa se obtiene a partir de la información primaria que se elabora al solicitar al almacén los materiales directos que se utilizan en cada servicio y en el caso de la Mano de obra directa del reporte de tiempo trabajado en cada caso.

En este caso el procedimiento descrito anteriormente no se puede realizar puesto que no se cuenta con la información primaria necesaria desglosada para cada tipo de servicio.

Este cálculo puede realizarse por tipo de servicio pero en el presente trabajo se ha asumido que todos los servicios son iguales para abreviar el procedimiento. Por lo cual el costo unitario total es el siguiente:

Materias Primas y materiales \$ 16 624.77

Salario de mano de obra directa 2 795.45

Contribución a la Seguridad Social 349.43

Costo Unitario Directo \$ 19 769.65

Costo Unitario indirecto 1 887.25

Total de costo unitario \$ 21 656.90

Para calcular los costos unitarios directos se realizó el siguiente cálculo en cada caso:

Materias Primas y materiales = \$ 448 868.71 / 27 pedidos = \$16 624.77

Salario de mano de obra directa = \$ 75 477.08 / 27 pedidos = \$ 2 795.45

Contribución a la Seguridad Social = \$ 9 434.64 / 27 pedidos = \$ 349.43

Como pudo observarse es factible de aplicar las bases de un sistema de costeo basado en las actividades para cualquier actividad siempre y cuando las condiciones en que se desarrolle respondan a los requisitos expuestos para poder utilizar este sistema.

Es imprescindible contar con una organización estructural e informativa que permita obtener los datos necesarios para aplicar los procedimientos descritos anteriormente, teniendo en cuenta que la definición de las actividades, generadores de costo y objetos de costo son aspectos que dependerán de las particularidades de la organización objeto de estudio.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES:

La investigación desarrollada permite señalar lo siguiente:

- Existe una nueva visión en el trabajo con los costos donde se vinculan a la estrategia empresarial. Surge la Gestión Estratégica del costo
- Es vital para cualquier organización contar con un adecuado sistema de costo
- Los factores críticos de éxito actualmente incluyen la satisfacción del cliente y la calidad como estrategia competitiva diferenciadora.
- Es muy importante el análisis de la cadena de valor
- Los sistemas ABC son una opción adecuada en los nuevos conceptos.
- Para aplicar el ABC es fundamental tener un peso importante en los costos indirectos y múltiples productos o servicios.
- Es necesaria la capacitación de los especialistas en estos temas para extender su práctica en las condiciones de las empresas cubanas.

BIBLIOGRAFÍA:

Ceceña Romero Alfredo: La contabilidad gerencial y los nuevos métodos de costeo, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 1997.

Horngren, Sundem, Elliot: Introducción a la Contabilidad Administrativa, Pearson Educación S.A, México, 2001.

Mallo, Kaplan, Meljem, Jiménez: Contabilidad de costos y estratégica de gestión, Prentice Hall Iberia, Madrid, 2000.

Polimeni S.,Ralph: Contabilidad de Costos. Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales, Tomo I, Ed. Normas S.A, Colombia, 1994.

<http://www.degerencia.com/articulos.php?artid=680>:MiriamLópezRodriguez, Tendencias actuales del costo como herramienta de Gestión, 19 de febrero de 2005.

<http://www.elindustrial.com/management/finanzas/costosabc1.html>

Contabilidad de costos. Foster. Prentice Hall

<http://www.gestiopolis.com/canales/financiera/articulos/43/actividad.htm>