



Abril 2020 - ISSN: 1696-8352

PROCEDIMIENTO DE SISTEMA CONTABLE DE GESTIÓN INTEGRADO A LA DIRECCIÓN ESTRATÉGICA EN LA EMPRESA AGROINDUSTRIAL DE GRANOS FERNANDO ECHENIQUE.

Autor: MSc. Sandy Rodríguez Sosa.

Licenciado en Contabilidad y Finanzas. Profesor Auxiliar.

Correo: srodriguez@udg.co.cu

Universidad de Granma, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales.

Código ORCID: 0000-0001-9488-991X.

Coautora: MSc. Yudelquis Ramírez Pérez.

Profesora Auxiliar.

Centro Universitario Municipal. Yara

Correo: yramirezp@udg.co.cu

Para citar este artículo puede utilizar el siguiente formato:

Sandy Rodríguez Sosa y Yudelquis Ramírez Pérez (2020): "Procedimiento de sistema contable de gestión integrado a la dirección estratégica en la empresa agroindustrial de granos Fernando Echenique", Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana (abril 2020). En línea:

<https://www.eumed.net/rev/oel/2020/04/sistema-contable-gestion.html>

<http://hdl.handle.net/20.500.11763/oel2004sistema-contable-gestion>

Resumen

La investigación se desarrolló en la Empresa Agroindustrial de Granos Fernando Echenique de la provincia Granma la mayor productora del cereal en Cuba, con resultados económicos que en los últimos años han sido afectados por los altos costos, incidiendo insuficiencias de sistemas de gestión empresarial en particular la Contabilidad, que se ha limitado de generar información relevante y oportuna para la toma de decisiones estratégicas. El objetivo general de este trabajo es diseñar un procedimiento de sistema contable de gestión asociado a la dirección estratégica, que constituya la base informativa para la dirección estratégica empresarial. Se emplearon métodos teóricos y empíricos, además del uso de técnicas para la recolección de datos y otros métodos específicos de la ciencia en cuestión, que permitieron diseñar las etapas para que se implemente en la Unidad Empresarial de Base y sirva de sustento teórico-práctico para la generalización de la experiencia en la producción de granos en entidades de su tipo en Cuba.

Palabras claves: Contabilidad de Dirección Estratégica, Sistemas de Gestión de Costos en la Agroindustria de Granos, el Control Estratégico de los Costos en Cuba.

Abstrac

The research was developed at Fernando Echenique Grain Agroindustrial Enterprise in Granma Province, the biggest producer of the cereal in Cuba, with economical results which in the last years have been affected by the high costs, affecting insufficiencies of the management systems, particularly accounting, that has been limited to give relevant information for the strategic decision taking. The general objective is to desig a procedure of accounting systems of strategic management, which constitutes the base informative for enterprise strategic direction. They used theoretic methods and empiric. In addition, the use of techniques for the collection of data and another specific methods of the analyzed science that allowed them designing stages to be implemented in the Entrepreneurial Company and being as an example for the generalization of the experience at entities of its type in Cuba.

Key: Strategic Management Accounting, Cost Management Systems in Grain Agroindustry, Strategic Cost Control in Cuba

Introducción

La agroindustria de granos cubana enfrenta grandes transformaciones estructurales, provenientes de la reorganización del sector agropecuario a partir de la actualización, renovación y conceptualización del modelo económico y social de desarrollo socialista, así como el Plan Nacional de Desarrollo Económico y Social hasta

el 2030, mediante lineamientos, directrices y estrategias encaminadas a incrementar la producción de los alimentos que demanda la sociedad cubana con menor nivel de importaciones. (Rodríguez, S. 2006)

Las entidades pertenecientes a la agroindustria de granos cubana, juegan un papel importante para que se introduzcan tecnologías de avanzada en la producción, distribución y comercialización, las que deberán estar comprometidas con la filosofía de la excelencia empresarial en un ambiente agroalimentario globalizado, cada vez más competitivo, donde los que se adaptan para satisfacer las necesidades de los consumidores, son los que tendrán la capacidad de sobrevivir y crecer en el futuro. (Rodríguez, S. 2011)

Es por ello, que la selección de herramientas novedosas para el sector, como la Contabilidad de Dirección Estratégica (CDE) impone el ritmo de los sucesos del entorno organizacional actual, donde se vincula en su implementación con un conjunto de técnicas que se dirigen y permiten complementar los resultados en el tratamiento de los resultados económicos y financieros en su relación estrecha con las estrategias, entre ellas, el Sistema de Gestión de Costos Basado en Actividades (SIGECOA), donde se combinan el costeo, presupuestación y gestión de los costos por actividades lográndose informaciones que se convierten en relevante para la toma de decisiones operativas, tácticas y estratégica. (Rodríguez, S. 2012).

La Empresa Agroindustrial de Granos (EAIG) Fernando Echenique, se encuentra entre las de mayor relevancia dentro de la provincia Granma, no solo por la gran extensión de su organización, sino por el aporte económico y productivo a la provincia y la nación cubana. Sin embargo, presenta deficiencias en los mecanismos de control de la actividad económica y sus sistemas de contabilidad, costos, finanzas y de gestión empresarial en general, que limitan el proceso de toma de decisiones y afectan la eficiencia económica; por lo que, se propone la implementación de un Sistema Contable Integrado de Gestión Estratégica, lo cual constituye el fundamento de esta investigación y representa una medida de solución a la problemática planteada, de ahí su importancia, ya que con un nuevo enfoque viene a sustituir a los procedimientos tradicionalmente utilizados en esta actividad en el país. (Rodríguez, S. 2011).

Lo planteado en los párrafos anteriores, demuestra la necesidad que tiene la empresa investigada para alcanzar mejores y mayores resultados económicos, por lo que, se determinó el siguiente **problema de investigación**: el sistema contable de gestión empleado por la EAIG Fernando Echenique, no se integra de forma efectiva con la Dirección Estratégica.

Partiendo del problema expuesto y con el propósito de encaminar la investigación a su solución, se presenta el **objetivo general** siguiente: diseñar un procedimiento contable de gestión integrado a la Dirección Estratégica en la EAIG Fernando Echenique que constituya la base informativa para el control y la toma de decisiones.

El método de investigación empleado fue el materialismo dialéctico e histórico que concibe los fenómenos en interrelación. Además, se emplearon métodos teóricos como:

Histórico-lógico: para analizar los antecedentes, causas y condiciones en que se ha desarrollado el análisis de los sistemas contables de gestión, para definir un procedimiento contable de gestión integrado a la dirección estratégica.

Análítico-sintético: se desarrollaron consultas bibliográficas que permitieron obtener una visión general desde el punto de vista teórico de los fundamentos de la dirección estratégica, así como de los máximos exponentes de la temática tanto a nivel internacional como nacional.

Inductivo-deductivo: permite, a partir de la propuesta del procedimiento, su aplicación práctica donde se validan los resultados esperados sobre la base de los diferentes razonamientos mediante los cuales se arribaron a conclusiones generales y particulares.

Los métodos empíricos empleados en la investigación fueron los siguientes:

Observación científica: para obtener toda la información necesaria, tanto desde el punto de vista teórico como práctico, a través de la revisión de diferentes literaturas y la información contable emitida por la empresa en este período.

Estadístico-Matemático: se utiliza el muestreo aleatorio y estratificado para la selección de la muestra en la aplicación de la entrevista.

Análisis documental: para analizar las diferentes normas, reglamentos, disposiciones y resoluciones emitidas por los órganos y organismos rectores de la economía, que permitieron inferir y tomar decisiones respecto al tema y la propuesta.

Desarrollo

1. Evolución histórica de Contabilidad de Gestión o Dirección Estratégica.

El empleo de nuevas tecnologías y el desarrollo de estructuras organizativas más complejas, constituyen un nuevo paradigma en la gestión estratégica lo que conlleva a un incremento de la competitividad que ha influido en la Contabilidad de Gestión. La Contabilidad de Gestión Estratégica (CGE), tiene su fecha de surgimiento a finales de los años 70 y principio de los años 80, enfocada a una nueva visión estratégica de la Contabilidad, vinculada con los acontecimientos surgidos en los últimos años del pasado siglo XX, en un ambiente competitivo que ha propiciado cambios con una influencia significativa en la presentación de la información destinada al gerenciamiento.

Como parte del desarrollo alcanzado por la Contabilidad de Gestión se ha evolucionado hacia herramientas de gestión de costos que han conformado una teoría que implican análisis ligados a las estrategias empresariales,

creando así, una metodología para calcular los costos de los procesos, actividades, productos y/o servicios, mediante procedimientos de mejoramiento continuo, en la búsqueda de la eficiencia empresarial.

El autor Kenneth, define la estrategia como, "...el patrón de decisiones de una compañía que determina y revela sus objetivos, propósitos o metas genera las políticas principales y planes para alcanzar dichas metas y define el segmento del mercado al que la compañía se enfocará, el tipo de organización económica y humana que desea ser, y la naturaleza de la contribución económica y no económica que desea hacer a sus accionistas, sus empleados, sus clientes y a la comunidad" (Kenneth, 2009: 167-169).

Otra definición, es que la Contabilidad Estratégica dada por los autores Cooper y Kaplan refieren que es un sistema que incluye información financiera y no financiera para la toma de decisiones que soporta, mantiene e incrementa la posición competitiva de una organización y que reemplaza a lo tradicional, que puede mostrar mucho, pero oculta lo más importante, porque las empresas no solo son números, sino también, hay que tomar en cuenta que hay muchos otros factores que las afectan (Cooper & Kaplan, 2005).

En el entorno económico actual, caracterizado por los adelantos científico-tecnológicos ha aumentado el número de los factores que inciden en la actividad empresarial, entre ellos se destacan: el incremento de la automatización de procesos, la reducción del ciclo de vida de productos y servicios, la orientación de las ofertas a la satisfacción de clientes que exigen mayor calidad y la presencia de componentes ecológicos; lo que ha originado variaciones en las estrategias, objetivos, y estructura organizativa, que han provocado cambios en la naturaleza y origen de los costos, al influir en el desarrollo alcanzado por la Contabilidad de Gestión, que requieren de un estudio pormenorizado.

Autores y tratadistas sobre la Contabilidad de Gestión como Cooper y Kaplan han mostrado interés por establecer nuevos procedimientos de cálculo, asignación y gestión de costos, que en parte solucionen las deficiencias manifestadas por los sistemas que actualmente se utilizan por muchas empresas, que han generado criterios muy diversos. Los sistemas de costos tradicionales han expresado su inminente eliminación o transformación hacia otros sistemas, que sienten pautas en la satisfacción de las necesidades de información, por lo que sugieren el empleo de nuevas herramientas basadas en una filosofía empresarial, donde temas como calidad total, preservación y mejora del medio ambiente, así como la satisfacción de los clientes han adquirido gran relevancia. (Cooper & Kaplan, 2005)

En relación con este criterio los autores de la investigación consideran que los planteamientos de Kaplan y Cooper, es su carácter generalizador, al referirse de manera negativa a los sistemas de costos empleados por muchas empresas que han demostrado su factibilidad, aún en las nuevas condiciones; no obstante, se coincide en parte, ya que los paradigmas en la gestión de costos, impulsan a cambios significativos en los métodos actuales, que han mostrado inconvenientes para enfrentar nuevos análisis, sin embargo, no se coincide con el hecho de eliminarlos totalmente, ya que por mucho tiempo han generado beneficios que implican profundizar en las buenas ideas planteadas por los mismos de manera que se puedan ofrecer algunas soluciones a problemáticas que se manifiestan en las nuevas tendencias.

El autor español Ripoll expresó que:

"...la Contabilidad de Gestión, en particular su diseño, implantación y explotación, debe estar vinculada, por un lado, a la estrategia empresarial y a la estructura organizativa y, por otro lado, debe considerar su influencia e interrelación con las personas que componen la empresa y con la cultura de la organización". (Ripoll Feliú, 2006:26)

Autores Amat y Soldevila han manifestado que las principales transformaciones ocurridas en el entorno empresarial han provocado que a lo largo de las últimas décadas se ha pasado de la imperiosa necesidad de producir bienes que el mercado absorbía sin límite, a la dificultad comercial de colocar los excedentes de producción en el mercado y finalmente a la imperiosa exigencia de combinar un incremento de la calidad con unos costos cada vez más ajustados (Amat & Soldevila, 2006).

La Contabilidad de Gestión tiene un enfoque dirigido hacia la calidad y la generación de valor al cliente, entre otras características, en donde se puede obtener beneficio por cada proceso a gerenciar desde las diferentes áreas de la estructura organizacional. Por todo esto, se constituye como instrumento de control para la dirección estratégica de la empresa, porque les permite tener una mirada más integral de la compañía. (Gómez Villegas M. , 2007)

Después de las consideraciones anteriores los autores de esta investigación plantean que el empleo de nuevas tecnologías y el desarrollo de estructuras organizativas más complejas, constituyen un nuevo paradigma en la Dirección Estratégica, lo que conlleva a un incremento de la competitividad que ha influido en la Contabilidad de Gestión que hace evidente su transformación a sistemas contables más avanzados que respondan a las nuevas tendencias como se trata en el siguiente epígrafe.

2. Fundamentos teóricos sobre Contabilidad para la Dirección Estratégica (CDE).

Los autores Shank y Govindarajan, expresaron que la CDE es un área que tiene la responsabilidad de buscar conocimiento sofisticado de la estructura de costos de la empresa, con la finalidad de lograr ventajas competitivas sostenibles y continuas en el tiempo, además de la provisión y análisis de la información financiera sobre el mercado de productos de la empresa, la estructura de costos, los costos de los competidores, el monitoreo de las estrategias de la organización y de sus competidores en esos mercados, que puede ayudar a fundar a las entidades a tener cimientos más duraderos, sin negar la importancia estratégica

de los costos que por mucho tiempo estuvo disociada al concepto de valor para el cliente, y que en la actualidad se los reconoce atados a la competitividad de cualquier negocio (Shank & Gobindarajan, 1995).

El autor Mantilla refiere que la orientación actual de la Contabilidad Gerencial es hacia el valor y ya no está centrada únicamente en la disminución de costos y gastos señalando que las políticas de gestión moderna plantean que el gasto tiene que ser igual a cero y que el costo tiene que ser el mínimo siempre y cuando esté asociado con calidad máxima y tiempo oportuno orientando el servicio al cliente, lo que propicia un trabajo orientado a la generación y agregación de valor (Mantilla Blanco S. , 2000).

Los profesores Álvarez y Blanco en cita de (Ripoll & Aparisi, 2001:184) señalan con respecto a la Contabilidad de Dirección Estratégica que:

“... la Contabilidad de Dirección Estratégica analiza e interpreta toda clase de informes financieros y no financieros, cuantitativos y cualitativos procedentes de la organización y de su entorno competitivo, con el fin de obtener información estratégica suficiente, relevante, y oportuna para apoyar racionalmente la adopción de estrategias empresariales más adecuadas, así como su correcta implementación y control”.

La Dirección Estratégica es el procedimiento a través del cual las organizaciones analizan y aprenden acerca del entorno interno y externo, dictan la dirección estratégica, crean las estrategias destinada a la consecución de objetivos establecidos y ejecutan dichas estrategias, todo ellos destinados a satisfacer las exigencias de una parte clave de la organización. (Harrison & John, 2002).

El autor Cascarini afirma que “...la difusión universal del concepto de Contabilidad de Gestión, como rama independiente (...), significo reubicar a la Contabilidad de Costos como una parte de la Contabilidad de Gestión, integrando una disciplina más compleja”. (Cascarini, 2008:30)

El mismo autor plantea, además, que los aspectos de decisión operativa o comercial involucrará el estudio de nuevas técnicas de control de la gestión en pos de la obtención de los mejores resultados para la empresa como integrante de una cadena de valor que involucre también a los proveedores, la competencia y la clientela (Cascarini, 2008).

Cascarini, también afirma que la Contabilidad de Costos se integra dentro de la Contabilidad de Gestión en el siguiente aparte: “la difusión universal del concepto de Contabilidad de Gestión, como rama independiente de la tradicional Contabilidad Patrimonial y Financiera, significo reubicar a la Contabilidad de Costos como una parte de la Contabilidad de Gestión, integrando una disciplina más compleja, que además de referirse a los aspectos de decisión operativa o comercial involucrará el estudio de nuevas técnicas de control de la gestión en pos de la obtención de los mejores resultados para la empresa como integrante de una cadena de valor que involucre también a los proveedores, la competencia y la clientela” (Cascarini, 2008: 30).

Según el autor Montes, la Contabilidad de Dirección Estratégica (CDE) es un sistema para la definición y control de la estrategia, entendida esta última como las metas y objetivos básicos a largo plazo en una empresa, junto con la adopción de cursos de acción y distribución de recursos necesarios para lograr estos propósitos (Montes, 2009).

La Contabilidad de Dirección Estratégica (CDE) se puede definir, como la Contabilidad como sistema para la definición y control de la estrategia, entendida esta última como: “definición de las metas y objetivos básicos a largo plazo en una empresa, junto con la adopción de cursos de acción y distribución de recursos necesarios para lograr estos propósitos” (Montes, 2009:45).

La CDE tiene por objeto la provisión y análisis de la información obtenida relativa a la estrategia empresarial, en particular, los datos referentes a niveles y tendencias de costo, Precios y cantidades, cuota de mercado, Cash – Flow y obtención de los recursos necesarios de la empresa. Si bien es cierto que la CDE es un concepto muy relacionado con la Contabilidad Administrativa o de Gestión, sus planteamientos no son los mismos (Kaplan, 2009).

Salgado (2010) cita a Ryam, et al, (2004), quien ofrece una visión de Contabilidad de Gestión posterior a la década del 50. Este autor indica que durante las décadas de 1950 y 1960, los principales desarrollos teóricos en Contabilidad de Gestión eran desarrollados por economistas o contadores con formación en economía (Salgado Castillo, 2010).

Posteriormente Ryam señala que a inicios de la década de los 70, la Contabilidad de Gestión se ve influenciada fuertemente por la teoría de la decisión estadística, por lo que se empieza a tener en cuenta el factor incertidumbre dentro de su campo, lo que incrementa su complejidad (Salgado Castillo, 2010).

Luego durante los años 80 la investigación positiva fue reemplazando la investigación normativa esto ya que como lo indicaba Ryam, et al en cita de (Salgado, 2010:4) “Las teorías positivas, basadas en datos empíricos, parecían ofrecer a los estudiosos la posibilidad de evitar los juicios de valor y la especulación teórica de los modelos normativos”.

3. Los sistemas Contables de Gestión integrados a la Dirección Estratégica. Situación en Cuba.

Una de las cosas más importantes que hacen los directivos es la estrategia de sus organizaciones manifiesta Mintzberg (1991), o por lo menos supervisar el proceso por medio del cual, otras personas, elaboran las estrategias. La elaboración de éstas tiene que ver con la posición que ocupa una organización en el mercado. Pero en un sentido más amplio la elaboración de estrategias se refiere a como la organización establece y cambia cuando sea necesario.

Williams, Haka, & Bether, afirman que "... un sistema de información contable consta del personal, los procedimientos, los mecanismos y los registros utilizados, para una organización, primero para desarrollar la información contable y segundo para transmitir esta información a quienes toman decisiones (...). Satisfacer en la forma más eficiente posible las necesidades de información contable de la organización". (Williams, Haka, & Bether, 2000:4)

"La Contabilidad también se ocupa del diseño de sistemas contables macro y micro que no se reducen a medición, pues incluyen tanto la interpretación de los datos o la información como los procesos vinculados a su comunicación eficaz" (García y Rodríguez, 2010:15-16). (...) los sistemas contables son creaciones humanas reales para responder a demandas circunstanciales en base a la teoría general contable". (García y Rodríguez, 2010, p.171).

4. Diseño de procedimiento Contable de Gestión Integrado a la Dirección Estratégica (SICOGIDE) en la EAIG Fernando Echenique.

Entre los objetivos a perseguir con el diseño metodológico del Sistema Contable de Gestión Integrado a la Dirección Estratégica (SICOGIDE), están: desarrollar una técnica de costeo que brinde la información necesaria para el establecimiento de la Contabilidad de Gestión Estratégica (CGE); demostrar que la aplicación del costeo por actividades ayuda a los directivos a la toma de decisiones que benefician a la empresa; y probar que el Sistema de Gestión de Costos Basado en Actividades (SIGECOBAs), es adecuado para repartir (asignar) los costos internos con lo cual se resuelven las carencias del sistema que hoy se emplea.

A partir de este análisis, es necesario desarrollar capacidades gerenciales e incrementar la competitividad como una forma de enfrentar los retos planteados, al conjugarse adecuadamente las políticas estatales, principios económicos, objetivos sociales del país, que requiere de un continuo proceso de toma de decisiones, debido a la forma en que se lleva a cabo la producción, determinada por la motivación del trabajador y las decisiones que se adoptan.

Sobre la base de los criterios de autores nacionales e internacionales y del autor de la investigación, se proponen para este trabajo, una serie de pasos que conforman la metodología para implementación del SICOGIDE, sirven de pauta a seguir en el constante mejoramiento del mismo, como base informativa para la gestión estratégica empresarial que se presentan a continuación.

1. Descripción de la primera etapa: Diseño del subsistema de costeo por actividades.

La primera etapa de diseño comprende un procedimiento que consta de cinco pasos básicos que constituyen el andamiaje del Sistema de Gestión de Costo Basado en Actividades (SIGECOBAs), al construir los datos primarios de entrada al Subsistema de Costeo por Actividades, el procesamiento de los mismos, la definición y clasificación de las actividades, la definición de la agrupación de costos (*Pool*), así como la forma en que quedarán organizados y asignados en las distintas etapas consecutivas.

-Paso 1. Elección de los datos primarios y conformación del flujo inicial de información.

Se trata de organizar la información primaria para la entrada de los datos al sistema, de esto dependerá en gran medida los resultados obtenidos. Una información primaria incompleta, errónea o mal manejada puede eliminar las aspiraciones de mostrar datos e información fidedigna sobre los resultados obtenidos, por tanto, se requiere de una buena organización.

La elección de los datos primarios dependerá de los procesos sustantivos que desarrolle la entidad de base, de aquí que deberá ser de dominio pleno el ciclo productivo, la administración de los recursos a los distintos niveles y el flujo de información hasta la Contabilidad.

-Paso 2. Rediseño de la cadena de valor interna y del mapa de actividades.

Existe como antecedente de esta investigación, el diseño de la cadena de valor interna en la producción (...), tanto para el segmento agrícola como industrial, por lo que sólo habrá que rediseñar, aquellos aspectos necesarios a las especificidades del sistema. (Rodríguez, 2005)

2.1 Clasificación, agrupación y codificación de las actividades.

El criterio empleado para la reconstrucción de la cadena de valor interna (CVI), que incluye la definición, clasificación, agrupación y codificación de las actividades, se fundamenta en los aportes teóricos del autor Porter (1988) sobre la Cadena de Valor a lo que se incorpora en la investigación la definición de los centros de actividades en sustitución de los tradicionales centros de costos para agrupar las actividades especificadas en cada proceso en los que se descompone la agroindustria de granos, así como la agrupación de tareas en cada una de las actividades definidas, lo que aumenta la capacidad de gestión en la búsqueda de ventaja competitiva.

Este paso permite reorientar, estructurar, codificar las actividades y centros de actividades definidas en la cadena de valor interna.

El criterio fundamental seguido para la definición, clasificación, agrupación y codificación de las actividades es el siguiente:

- Centro de Actividad con su código.
- Actividades con su código.
- Tareas con su código.

Las actividades se dividirán en dos grandes grupos, el primero de ellos, concentrará las actividades de apoyo o secundarias, en el segundo grupo se presentan las actividades relacionadas con la elaboración del producto,

conocidas como primarias o principales. Mediante este paso, se reorientan las actividades a través del mapa de actividades y se codifican cada una de ellas, con un orden lógico que permita la asignación de los costos por centro de actividades, actividades y finalmente a los objetivos de costos.

2.2 Elaboración del mapa de actividades.

En el mapa de actividades se reflejará una visión integral del conjunto de las actividades de la entidad estudiada, reuniéndolas en un catálogo o inventario, en el cual, de forma sistemática, se lleva una descripción de las mismas, una codificación, la vinculación al correspondiente proceso o centro de actividad en el que se desarrollan, así como la descripción de su inductor de costo, etc., todo ello, con el fin de servir de herramienta básica informativa para la gestión basada en las actividades.

Para la confección del mapa de actividades se partirá del principio de que el mismo debe abarcar todo el ciclo de las relaciones entre las funciones, los procesos y las actividades, al tener en cuenta dos criterios, como son:

Estructural: el mapa de actividades debe contar de dos partes fundamentales: una vertical donde se muestran las distintas funciones a las que corresponde la actividad, y una horizontal, donde se relacionan las diferentes actividades. Las funciones dentro del mapa de actividades ocupan un lugar importante, ya que definen la razón de ser de la generación del valor, es decir, interrelacionan con las principales estructuras de la organización. En el caso de las actividades, vistas de forma horizontal, conforman una estructura acorde a las necesidades de las relaciones en el proceso.

Identificación de Eslabones: es importante, después de tener confeccionado el mapa de actividades proceder a identificar aquellas actividades interrelacionadas entre sí, para poder tener una visión del intercambio en la generación del valor. De ser posible, será importante también, confrontar las actividades primarias y de apoyo e identificar aquellas que ocurren en el proceso y no se ejecuta eficientemente.

-Paso 3. Determinación de la agrupación de costos o pool de las actividades.

- Definición de la estructura de costos tradicional.

Para desarrollar la clasificación prevista, se tomarán en consideración algunos de los aspectos tenidos en cuenta dentro de las formas empleadas por los sistemas tradicionales de acumulación de los costos, como el costeo de procesos y por órdenes, a partir de los planteamientos de autores como R. Polimeni, en la obra titulada Contabilidad de Costos, que ofrece un *Pool* de costos. Se asumen en este trabajo las clasificaciones se consideraron necesarias para tributar al sistema a los efectos de completar la información necesaria para la gestión (Polimeni R. , 2000).

-Paso 4. Determinación y asignación de los costos por el sistema.

Este paso incluye la realización de tres fases que se definen por tareas de ejecución como se muestra a continuación:

1. Determinación de los costos directos a los objetivos de costos.
2. Determinación de los costos indirectos a los objetivos de costos.
3. Determinación del costo total de los objetivos de costos.

4.1 Determinación de los costos directos a los objetivos de costos.

En esta primera fase, se tendrá en cuenta la determinación de la agrupación de costos, definida en el paso anterior en costos directos e indirectos a los objetivos de costos.

4.2 Determinación de los costos indirectos a los objetivos de costos.

En esta segunda fase, se tendrá en cuenta los costos agrupados como indirectos a los objetivos de costos que previamente fueron clasificados en directos e indirectos a las actividades y serán imputados a los objetivos de costos, mediante su asignación al dar seguimiento a cada una de las tareas que se muestran a continuación.

4.3 Localización de los costos directos a las actividades

Los costos imputables directamente a las actividades, serán localizados en las actividades que integran cada centro de actividad. Estos costos se identifican fácilmente con las actividades, debido a que cada documento primario, está diseñado para que acumule aquellos costos que se incurren en cada actividad y que solo se corresponden con ellas.

4.4 Localización de los costos indirectos a las actividades en los centros de actividades.

Hay que localizar todos los centros de actividades definidos con anterioridad en el diseño de la cadena de valor interna y el mapa de actividades para la entidad estudiada.

Después de determinar todos los costos indirectos respecto a los objetivos de costos deben ser localizados por centros de actividad y asignados a cada uno, mediante una base que se utilizará para prorratear los mismos, que pueden coincidir con los sistemas tradicionales.

4.5 Reparto de los costos indirectos entre las actividades de cada centro de actividad.

En esta fase, el prorrateo de los costos de cada centro de actividad entre las distintas actividades que en él tienen lugar, suele llevarse a efecto, generalmente de una manera sencilla, por cuanto en la mayoría de las ocasiones resultará fácil identificar esos costos con las actividades, sobre todo cuando se han de diseñar actividades de tal manera que todos los costos sean directos respecto a ellas.

4.6 Cálculo del costo de los inductores.

Es importante conocer los inductores de costos por cada actividad y para ello, se muestran en el siguiente modelo, los inductores a utilizar; la selección partirá de escoger los inductores que mejor representen la relación causa-efecto (consumo de recurso-actividad-producto).

Se definirán en esta fase los generadores de costos por cada actividad, en lo fundamental, a partir de que se relacionan con el efecto de la actividad, así como la participación de los inductores en los productos, por lo que, se rompe con el sistema de distribución tradicional de utilizar el volumen de producción como elemento fundamental, al emplearse inductores de costos que representan acciones que reflejan dentro de los diferentes centros de actividad, la relación causa-efecto entre los costos y las actividades que generen valor.

4.7 Reparto de los costos de las actividades secundarias entre las primarias.

Al conocer el costo unitario por inductor se procede a asignar los costos de las actividades secundarias a las principales, para luego asignar los costos de las actividades principales a los objetivos de costos.

Posteriormente, se procederá a totalizar el costo final de las actividades principales para distribuirlo entre los objetivos de costos (productos y/o servicios).

4.8 Determinación de los costos de los objetivos de costos.

Asignación de los costos de las actividades primarias a los objetivos de costos.

Una vez obtenidos los costos por inductor, se puede proceder a asignar los costos de las actividades principales a los objetivos de costo. El resultado, constituye el total de los costos generales identificados en las actividades, al que deberá ser añadido los costos de los materiales y de mano de obra directos, para obtener el costo unitario de producción.

4.9 Cálculo del costo unitario de los objetivos de costos.

Antes de determinar el costo total de producción por objetivos de costos, se deberá separar el costo de la producción en proceso y terminada para la venta para cada uno de ellos.

-Paso 5. Elaboración de la anotación contable para las operaciones del sistema.

Contabilización de los costos directos a los objetivos de costos.

El registro contable de los costos directos, se efectuará a partir del ciclo productivo, asignándolos de forma directa a los objetivos de costos. Los costos que se consideran directos, serán anotados en la cuenta de inventario que identifica la producción en proceso, como está normado por la contabilidad financiera.

Contabilización de los costos indirectos a los objetivos de costos.

Pasarán a ser identificados, primero por centros de actividades y luego se trasladarán a cada actividad, como está concebido en los procedimientos de costeo. La distribución de los costos indirectos ya identificados en las actividades, serán objeto de una segunda distribución de las actividades secundarias a las primarias; una vez identificadas las actividades secundarias en las primarias, se procede a trasladar los costos asignados en estas últimas actividades a los objetivos de costos. El registro de los costos de las actividades, se realizará mediante una serie de asientos en los que se transfieren los costos a los centros de actividad, a las actividades y finalmente a los objetivos de costos. Todos los asientos, se muestran en el manual elaborado a los efectos de la investigación realizada. (Rodríguez, 2011)

Descripción de la segunda etapa. Diseño del subsistema de presupuestación por actividades.

La segunda etapa cuenta con un procedimiento definido en dos grandes pasos que sientan las bases para el Subsistema de Presupuestación por Actividades que se describen a continuación.

3.1 Elaboración de la presupuestación para el sistema.

Para alcanzar un carácter integrado en la información prospectiva del SICOGIDE, exige de intercambios más frecuentes de datos entre el sistema de costeo y el sistema de presupuestación empleado. En este caso el Presupuesto Basado en las Actividades, será utilizado para establecer los niveles de gastos de recursos que se ejecutarán en el año siguiente, determinar los incentivos y establecer los precios de transferencia.

Cada una de estas aplicaciones requiere que la información presupuestaria basada en las actividades sea compartida, lo que implica una relación más estrecha con otros sistemas de gestión contable empleados en la empresa; este tipo de intercambio de datos entre sistemas integrados debe ser mensual, semanal e incluso diario, lo que propicia un proceso de toma de decisiones mucho más certero desde el análisis operacional hasta el estratégico.

3.2 Presupuesto por centros de actividades y actividades que lo integran.

Estos presupuestos proyectarán los gastos que son generados por las distintas actividades que forman parte de la cadena de valor interna, tanto de apoyo como principales, teniendo en cuenta el centro de actividad a que pertenecen y el segmento donde se realiza la presupuestación. La segmentación de las actividades una vez identificados sus costos, deberán organizarse por centro de utilidades a partir del siguiente modelo.

-Paso 6. Elaboración del presupuesto para las actividades de apoyo.

En las actividades de apoyo se tendrán en cuenta los diferentes elementos que integran la estructura de costos total (*Pool* de costos) previstas por actividades para un sistema de costeo de las actividades como son:

-materiales, salarios, energía eléctrica, servicios telefónicos y otros.

Siempre teniendo en cuenta la forma en que se identifican en directos o indirectos a las actividades.

-Paso 7. Elaboración de los presupuestos de las actividades principales.

En las actividades principales se tendrán en cuenta los diferentes elementos que integran la estructura de costos total previstas por actividades para un sistema de costeo basado en las actividades como son: materiales, salarios y, otros. Siempre a partir de la forma en que se identifican en directos o indirectos a la actividad y a los objetivos de costos.

2. Descripción de la tercera etapa. Diseño del subsistema de gestión por actividades.

Esta etapa contiene el diseño de un procedimiento definitorio para la Gestión Basada en las Actividades al servir de análisis de los resultados que se generan de la aplicación de las técnicas utilizadas en este diseño y se compone de dos pasos que aparecen detallados a continuación.

-Paso 8. Definición del sistema de valor.

Para realizar la evaluación del entorno competitivo se tendrán en cuenta por dentro de la empresa: la eficiencia, el valor agregado, la eliminación de despilfarros y la cultura de costos. También, en la evaluación se tendrán en cuenta fuera de la empresa: las ventajas competitivas, las alianzas estratégicas, y las estrategias de ventas. Por tanto, el sistema de valor de cada UEB estará compuesto por: proveedores y suministradores, clientes, competidores reales y potenciales.

8.1 Definición de los inductores de competitividad.

Las causales del costo se dividen en dos categorías: las causales estructurales y ejecucionales que sirven a la empresa para el diagnóstico de las determinantes del costo de cada actividad de valor, además de permitir ganar en ventaja competitiva, ya sea con el control de las causales de costo mejor que las demás empresas de su tipo o con la reconfiguración de la cadena de valor y las causales ejecucionales miden la eficiencia con que se ejecutan los productos y servicios.

-Paso 9. Evaluación de la gestión de actividades.

Este paso, exige que las actividades de valor deban aislarse y separarse entre sí, ya que a ellas se les asignan costos, ingresos y activos. En el caso de actividades intermedias entre las diferentes UEB, el valor de los ingresos, se asigna al ajustar los precios intermedios.

Con esta información, cada UEB puede representar sus estados financieros y conocer así, sus resultados. Se culmina el procesamiento de la información y evaluación de los resultados mediante el sistema, pero constituye al mismo tiempo el inicio del rediseño de la cadena de valor para el próximo período.

9.1 Asignación de ingresos, costos y activos a las actividades.

Mediante la asignación, se relacionan los costos operativos, ingreso por ventas y los activos para las actividades generadoras de valor, lo que permite conocer cuáles de estas le generan valor al producto, cliente o entidad y cuáles no le generan valor, las que deben ser eliminadas.

9.2 Determinación del valor añadido.

Resulta complejo el cálculo del valor añadido total en la mayor parte de las entidades del segmento agrícola arrocero ocasionado principalmente por los bajos rendimientos, altos costos, bajo nivel de inversiones y la no calidad de las producciones, entre otras deficiencias que han conducido a grandes pérdidas, mientras que el segmento industrial alcanza mayores beneficios sobre todo por las penalizaciones aplicadas al segmento agrícola, la comercialización de los subproductos y derivados de esta producción que se ofertan a precios elevados, en ocasiones superior al calculado a la producción fundamental que es el arroz consumo que provoca una alta rentabilidad.

9.3 Desarrollo de ventajas competitivas.

Una vez que se analice sistemáticamente los elementos del paso anterior, entonces la empresa puede buscar ventajas competitivas sostenibles sobre la base de una estrategia de diferenciación al compararse con el resto de las empresas de su tipo. Para que la empresa pueda sostener una estrategia de diferenciación deberá manejar la cadena de valor mejor que sus competidores. Esta ventaja se deriva fundamentalmente de darle al cliente un mejor valor por un costo equivalente.

9.4 Reconstrucción de la cadena de valor.

La reconstrucción de la cadena de valor interna de la entidad se realizará posterior a la asignación de costos, ingresos y activos a cada actividad generadora de valor, la determinación del valor añadido y la obtención de ventaja competitiva a los efectos de verificar las distintas actividades a partir de los criterios de generación de valor.

3. Descripción de la cuarta etapa. Diagnóstico estratégico empresarial.

En esta etapa es donde se diseña el procedimiento para realizar un diagnóstico estratégico empresarial para saber los cambios estructurales y funcionales, además de la planeación estratégica.

-Paso 10. Análisis estratégico de la organización.

Este paso es donde se van a determinar los aspectos que se deben mejorar y aquellos que marchan bien, con el objetivo de incrementar la eficiencia en la organización y eficacia mediante el aumento de la capacidad de implementación de sus recursos. También, es donde se va a recoger y estudiar datos relativos al estado evaluando los factores externos e internos que afectan a la empresa. Es aquí donde la organización va a conocer en cada momento su posición ante su reto estratégico y este análisis parte de la esencia de la empresa que se encuentra plasmada en la misión y visión. Además, incluye la realización de dos fases que se definen como se muestra a continuación:

10.1. Evaluación de las estructuras organizacionales y funcionales.

En esta fase se analiza la estructura organizativa de la empresa en general y luego se enmarca en el estudio de la entidad objeto de análisis, partiendo de la forma organizativa adoptada y su relación con el estilo y forma de dirección que se ha decidido asumir o que existe por naturaleza de los miembros que intervienen en el proceso decisorio. De no responder la estructura organizativa de la entidad a los principios de dirección y la relación entre área no esté enfocada al cumplimiento de los objetivos estratégicos, se procederá a rediseñar la estructura organizativa de tal manera que responda a los principios de dirección estratégica y mejores relaciones entre área dando paso al aspecto siguiente:

10.2. Propuestas de cambios estructurales y funcionales.

Según lo anteriormente analizado, la evaluación realizada da paso a la realización de ajustes y/o transformaciones estructurales que permitan forjar los objetivos estratégicos. Debe preexistir correspondencia entre el qué se quiere hacer y el cómo se hará. Este aspecto colocará a la organización en excelentes contextos para asumir el proceso de planificación estratégica y tomará en mayor medida la ramificación que desde la Oficina Central se realice los objetivos y metas a cada (UEB).

En este aspecto se analiza la propuesta de estructura organizativa atendiendo tres niveles (estratégico, táctico y operativo). En el nivel estratégico se analiza todos los departamentos de dirección con que cuenta la empresa. En el nivel táctico se analiza las direcciones de las unidades empresariales de base (UEB) en los diferentes sectores estatales, cooperativo y campesino y por último en el nivel operativo se analizan las diferentes unidades empresariales de base en los diferentes municipios además de los combinados y las brigadas de construcción.

-Paso 11. Análisis de la planeación estratégica a largo y mediano plazo.

Este paso va a evaluar y controlar un grupo de actividades que sirven para efectuar los ajustes necesarios a las estrategias para conseguir resultado, también en este aspecto se evalúa el grado de implementación de la planeación estratégica a corto (operativa y táctica) y largo plazo (relacionada con la investigación, el desarrollo y la innovación, y las estrategias para estrechar la brecha entre la misión y visión de la organización), partiendo de las definiciones de misión, visión, objetivos estratégicos, áreas de resultado clave a corto, mediano y largo plazo.

Este aspecto permite medir el grado de derivación y por ende consecución de los aspectos de la planeación estratégica en cada UEB, lo que puede hacerse a través del empleo de la Contabilidad de Gestión donde se elaboran los presupuestos y las informaciones generadas del control de la actividad económica de donde se originan los indicadores e índices que permiten comparar los planes y las realidades, incluye además la realización de dos fases que se definen como se muestra a continuación:

11.1. Análisis de la eficacia de los objetivos estratégicos.

Se relaciona con el nivel de contribución de la entidad para alcanzar los objetivos estratégicos propuestos. La derivación de los objetivos a las UEB permite su contribución a la consecución de los mismos a nivel de empresa. El objetivo estratégico conformado en cada UEB y que se ha derivado del nivel superior servirá de apoyo para evaluar la eficiencia y eficacia de su consecución, por lo que, requiere delimitar los indicadores e índices económicos que se adquieren de la información que se deriva de los informes económicos y otras informaciones.

11.2. Análisis de la estrategia de posicionamiento.

En esta fase para analizar el posicionamiento estratégico hay que tener en cuenta tres aspectos (Liderazgo en Costos) para saber si hay altos o bajos costos, (Diferenciación de Costos) para saber cómo es el valor percibido, y el (Enfoque) que se basa en la concentración o alta segmentación. En este aspecto la estrategia de posicionamiento que se va elegir el liderazgo en costo.

Liderazgo en Costos: El liderazgo en costos trata de encontrar ventaja competitiva basada en producir o prestar un servicio con costos inferiores al de la competencia con productos o servicios semejantes, por lo tanto, es esencial que el producto sea comparable.

Al mismo tiempo, pone el acento en lograr un bajo costo con respecto a los competidores. Este puede lograrse mediante sistemas tales como economías de escala, efectos de la curva de aprendizaje, minimización en costos de desarrollo e investigación, etc.

Diferenciación en Costos: La diferenciación en costos se ha basado en la creación de algo que pueda ser reconocido como único por el cliente. Será posible en aquellos productos o servicios donde exista una marca de prestigio, diferencias reales de tecnologías; calidad del personal; estilo de dirección y otros aspectos.

Enfoque: El posicionamiento basado en una estrategia de enfoque trata de centralizarse solamente en un segmento del mercado, ya sea en un tipo de cliente, un servicio o un área geográfica, ubicando a la empresa en un entorno donde los rivales sean inferiores o no existan. Una vez localizado le posibilita a la empresa adoptar la estrategia de liderazgo o diferenciación.

4. Descripción de la quinta etapa. Evaluación de la planificación estratégica y táctica empresarial.

En esta etapa es donde se diseña el procedimiento para realizar la evaluación de la planificación estratégica y táctica, así como los niveles de ejecución de los presupuestos de operaciones, el posicionamiento estratégico y el sistema de valores de la empresa.

-Paso 12. Evaluación Táctica de la Organización.

En este paso se trabaja con la planificación táctica relacionada con la optimización de los recursos y medios disponibles a emplear en el corto plazo. Se realiza el análisis de la disposición de los recursos y medios disponibles a corto plazo para la materialización de la estrategia. Este paso incluye la realización de dos fases que se definen como se muestra a continuación:

12.1. Evaluación de los presupuestos de operaciones.

El carácter integrado requiere de intercambios más frecuentes de datos entre el sistema de costeo y el sistema de presupuestación empleado para poder obtenerlo, en esta cuestión el presupuesto basado en las actividades, será manipulado para establecer los niveles de gastos de recursos que se establecerán en el año siguiente y establecer los precios de entrega.

Cada una de estas aplicaciones solicita que la información presupuestaria basada en las actividades sea simultánea, lo que implica una relación más estrecha con otros sistemas de gestión contable empleados en la empresa. Este tipo de intercambio de datos entre sistemas integrados debe ser mensual, semanal e incluso diario, lo que propicia un proceso de toma de decisiones mucho más certero desde el análisis operacional hasta el estratégico.

La determinación y caracterización de los centros de utilidad se ejecutará al tener en cuenta dos variables que admiten valorar el desempeño en cada segmento organizacional, o sea: ingresos controlables y costos controlables. Se debe ser riguroso en la determinación de los ingresos y costos que son responsabilidad cada centro de utilidad.

La variable de ingresos incluirá aquellos generados en cada centro de utilidad y la variable de costos considerará a todas las actividades de valor de cada centro de utilidad.

12.2. Formulación de programas tácticos.

En esta fase para formular los programas tácticos se tienen en cuenta los niveles gerenciales y los niveles operativos según el nivel gerencial donde se analizan un grupo de aspectos. El término táctico debe entenderse como una subdivisión de segundo grado de la misión previamente determinado. Así, las tácticas responden a la pregunta de cómo concretar la estrategia, a la vez que cada estrategia tiene que ser subdividido en planes tácticos.

-Paso 13. Evaluación del posicionamiento estratégico.

En este paso para evaluar el posicionamiento estratégico, por tanto, se debe partir del análisis de las ventajas competitivas y el análisis de la cadena de valor interna, donde se evalúa el comportamiento productivo de las UEB con respecto a otras perteneciente a la misma empresa y de otras similares perteneciente a organizaciones empresariales estatales y privada. El mismo consiste en identificar, diseñar y comunicar una ventaja diferenciada que hace que los productos y servicios de la entidad se perciban como superiores y distintivos con respecto a los ofrecidos por los competidores en la mente del cliente objetivo o con menor costo. Es crear una diferenciación en la mente del cliente que distinga los servicios de la empresa sobre los de la competencia. Es importante implantar una posición de valor para el producto y/o servicio en las mentes de los clientes del mercado objetivo, es decir, el producto que oferta la empresa debe ser distinguible por un atributo o atributos importantes para el cliente.

Se prefirió el liderazgo en costo mediante el cual trata de encontrar ventaja competitiva basada en producir o prestar un servicio con costos inferiores al de la competencia con productos o servicios semejantes, por lo tanto, es esencial que el producto sea comparable.

-Paso 14. Evaluación del sistema de valores.

El ambiente que rodea a la agroindustria de granos tanto internamente como externamente en el país, se debilita cada día por la tendencia al crecimiento de los precios de los insumos en el mercado internacional, las privaciones de recursos económicos y las ineficiencias en la explotación de los mismos, los altos costos y gastos, bajos beneficios, lo que contribuye a que se cumplan los requerimientos que asigna un ambiente competitivo, dentro y fuera de cada entidad productora. Siendo así, el sistema de valor de cada entidad o Unidad Empresarial de Base (UEB) quedará compuesto por: proveedores y suministradores, clientes, competidores reales y potenciales.

Este paso incluye la realización de tres fases que se definen como se muestran a continuación:

14.1. Evaluación de los principales competidores.

En esta fase para la evaluación del sistema de valores se tiene en cuenta un grupo de actividades en los diferentes segmentos de la producción y el tipo de sector, de ahí que se realiza una comparación entre la entidad objeto de estudio y otra empresa para ver a qué nivel se encuentran, además se evalúan los competidores de las diferentes provincias y se tienen en cuenta las ventajas competitivas.

Para la valoración del ambiente competitivo se tendrán en cuenta dentro y fuera de la empresa.

En lo interno: la eficiencia, el valor agregado y,

En lo externo: las ventajas competitivas y las estrategias de ventas.

14.2. Evaluación de los principales proveedores o suministradores.

En este paso se va a trabajar con el tipo de actividades económicas que realiza la empresa, el tipo de producto que obtiene y su comercialización mayorista o minorista. Se evalúa la actividad de aprovisionamiento determinada en la cadena de valor, los inductores de costos y los principales proveedores o suministradores de materia prima y de servicios.

14.3. Evaluación de los clientes reales y potenciales.

En este paso se va trabajar con el tipo de actividades económica que realiza la empresa, el tipo de producto que obtiene y su comercialización mayorista o minorista. Se evalúa las actividades de ventas, marketing, y servicios de post-venta determinada en la cadena de valor y en correspondencia al segmento de producción, los inductores de costos y los principales clientes y consumidores de productos y de servicios.

5. Descripción de la sexta etapa. Evaluación de la dirección estratégica empresarial.

En esta etapa es donde se diseña el procedimiento que va a realizar la evaluación de indicadores, índices y elemento vinculados a la dirección estratégica, así como inductores de competitividad y desarrollo de ventajas competitiva.

-Paso 15. Evaluación de inductores de competitividad.

En este paso se realiza un análisis comparativo de los inductores de competitividad en las diferentes Unidades Empresariales de Base (UEB) según los inductores estructurales que incluyen a los inductores de escala y los inductores de experiencia.

Evaluación de las causales estructurales: para la evaluación de estas causales se tendrán en cuenta los siguientes aspectos dentro de la estructura de cada UEB.

La escala: $\text{Retorno de la Inversión} = \text{Utilidad Neta} / \text{Activo Total} * 100$

Expresa el retorno de la inversión ejecutada por la entidad a inicios del año o sea el rendimiento de la explotación total de los activos invertidos.

Para apoyar el resultado anterior, también se puede calcular el siguiente índice:

$$\text{Rotación de Activos Totales} = \text{Ventas} / \text{Activo Total}$$

Expresa la rotación o participación del activo total en las ventas o generación de los ingresos. El último recurso a emplear para medir la experiencia será el grado de preparación y superación del personal (curva de aprendizaje), así como las condiciones en que se realiza la superación en las distintas materias.

Tecnología: este inductor es el encargado de medir el desarrollo tecnológico alcanzado por la entidad, la capacidad empresarial de ponerse a tono con el resto de los competidores y podrá medir lo referente al empleo de tecnologías.

Complejidad: con este inductor se mide la relación entre el costo y la amplitud del portafolio de productos o servicios (diversidad) con el objetivo de introducir mejoras, debido a la especialización de los procesos y medir la complejidad con que se desarrollen.

Eficiencia en la distribución de los activos productivos: este inductor se responsabiliza con la medición del uso de espacios adecuados, los procesos dependientes ordenados, la eliminación de esperas, la explotación de restricciones, los tiempos y movimientos, etc., lo cual resulta elemental para el buen funcionamiento de las distintas actividades de la empresa, y la obtención de la productividad del sistema.

Alianza estratégica: este inductor debe medir la capacidad de cohesión entre los distintos grupos de trabajo, departamentos, clientes, proveedores, acreedores, etc., ya que el trabajo en alianza puede reducir los costos, al plantear soluciones importantes para reducir la capacidad ociosa y con ello, la optimización de los costos.

-Paso 16. Evaluación del desarrollo de la ventaja competitiva.

Debido al creciente dinamismo de los mercados actuales, las empresas han visto como han cambiado de forma drástica los procesos operativos y la demanda. Ahora más que nunca la competencia es cada vez más dura para los negocios. Los diferenciales y ventajas no son permanentes. Por ello, las organizaciones necesitan estar en permanente evaluación interna y del entorno, a fin de estar a la par con los cambios.

Características del control y la evaluación.

El control y la evaluación le dan a la organización el análisis y reflexión de un panorama de acciones en un lapso de tiempo. Además, da conocimiento sobre puntos clave de la ejecución de la planeación estratégica que pudiesen servir como referencias de progreso, en diferentes etapas. Dispone a la organización y a todo el equipo de trabajo a llevar a cabo de forma inmediata acciones correctivas para mejorar el desempeño de la empresa. Asimismo, justifica los cambios con base a un análisis previo, cuidadoso y metódico de resultados.

El control ayuda a la organización a no desviarse significativamente de los parámetros establecidos por la planeación. Sin embargo, si llegase a suceder una desviación de objetivos, entonces la evaluación sirve para retomar el rumbo. Es un aliciente para renovar los planes estratégicos, modelos de negocio y cursos de acción. Impulsa la toma de decisiones acertadas en beneficio de la empresa.

Establece comparaciones del desempeño del negocio por períodos de tiempo. Esto a su vez otorga conocimiento sobre la eficacia de terminadas acciones durante diferentes momentos. Del mismo modo, están los análisis comparativos con la competencia. Todo esto va mostrando los cambios en el ambiente de negocios y cómo se ha desempeñado la empresa en diversas fases o etapas.

-Paso 17. Rediseño de la cadena de valor.

En este paso se analizan las actividades, según los ingresos, costos y gastos, además de la cadena de valor interna según las actividades y también a que genera valor.

-Paso 18. Informe sobre la planeación estratégica.

El control y evaluación de la estrategia es una de las gestiones finales en cualquier proceso de planeación. Se trata de un proceso de verificación de pasos y resultados que permite medir el progreso o desarrollo de un

negocio. Todas las entidades están en el deber de analizar, revisar y cuantificar el desempeño y las consecuencias de los diseños de planificación que se llevan en la organización.

Una estrategia es un conjunto de acciones que se planifican de forma tal que la realización de cada una de ellas, en un orden determinado, lleve a resultados esperados. Estas sirven para guiar a las empresas a lo largo del tiempo en pro de objetivos específicos. Estos generalmente relacionados con el crecimiento, desarrollo y la rentabilidad. Sin embargo, también existe la creación de estrategias más localizadas.

Estas se aplican en secciones específicas de una organización o que están pensadas para conseguir resultados a corto plazo. Sin importar la finalidad u orientación de la planificación, siempre se va a necesitar el control y evaluación de la estrategia. El análisis se concentra en discutir cómo se da el proceso de control y evaluación de la estrategia pensada para el funcionamiento de toda una empresa, también llamada planeación estratégica o conocida como el diseño del modelo de negocio y propósito de la organización.

Este sirve para guiar las acciones que van a ayudar a cumplir con la misión y la visión. La planificación estratégica se concibe como un plan de acciones a largo plazo, pero eso no implica que no se pueda ir realizando una verificación a medida se va avanzando en el tiempo.

18.1 Control y evaluación de la estrategia.

Consiste en medir el impacto que han tenido las acciones planificadas. Este proceso sirve a la empresa para conocer y analizar si la planificación propuesta está realmente dirigiendo a la organización en la dirección correcta, así como la planeación de la estrategia es un proceso holístico, su control y evaluación también lo es. Eso quiere decir, que toma en cuenta datos cuantitativos y cualitativos para conocer y comprender el alcance de las acciones, su valor (positivo o negativo) y darles una interpretación adecuada. Además, contempla dos fases importantes: la supervisión y luego el estudio de los resultados.

Controlar una estrategia implica verificar que se estén llevando a cabo las acciones planificadas, que se cumpla con lo pactado, de esa manera se podrán luego medir los resultados a la luz de datos relevantes. Es lógico pensar que, si no se lleva a cabo de forma metódica los pasos ordenados por la planeación estratégica, no se puede luego, saber si el diseño funciona o no.

Por ello, es muy importante que desde la gerencia o directiva se explique e indique la importancia de cumplir a cabalidad con lo pactado previamente. Por su parte, la evaluación de la estrategia otorga un panorama claro de lo que sucede con la empresa. Dice qué es lo que está ocurriendo con la organización y hacia dónde se dirige. Asimismo, permite llevar a cabo acciones correctivas en el caso de ser necesario.

Se podría decir, que la fase del control se orienta más hacia la acción inmediata gracias a la supervisión; mientras la evaluación sirve para recabar información, para luego planear acciones que mejoren el futuro de la compañía.

Conclusiones:

1. Los fundamentos teóricos abordados sobre la Contabilidad de Dirección Estratégica, permitieron realizar una valoración acerca de los sistemas contables en vínculo directo con la Dirección Estratégica.
2. El diseño del procedimiento aportó pasos metodológicos para lograr la integración del sistema de gestión contable a la dirección estratégica.
3. Se demuestra que las entidades dedicadas a la agroindustria de granos, no cuentan con un sistema contable de gestión que ofrezca información relevante para la Dirección Estratégica.

Recomendaciones

1. Considerar los fundamentos teóricos abordados sobre la Contabilidad de Dirección Estratégica como marco referencial para la implementación de la capacitación y entrenamiento del personal que asumirá la implementación de la propuesta derivada de la investigación realizada.
2. La entidad seleccionada para el estudio deberá emplear el procedimiento contable diseñado (SICOGIDE) para propiciar la dirección estratégica empresarial.
3. La dirección de la empresa deberá rediseñar el sistema contable de gestión para obtener información oportuna y relevante que propicie la toma de decisiones estratégicas, tácticas y operativas atendiendo a la propuesta realizada.

Bibliografía.

- AECA. (1992). El marco de la Contabilidad de Gestión. En Documento 1. Comisión de Contabilidad y Gestión. Madrid, España.
- AECA. (1992). El marco de la Contabilidad de Gestión. En En documento 1 Comisión de Contabilidad y Gestión. Madrid, España: En documento 1 Comisión de Contabilidad y Gestión.
- AECA. (1999). Gestión estratégica de costos. En La Contabilidad de Costos, Conceptos y Metodología Básica. Madrid, España.
- AECA. (1999). Gestión estratégica de costos. En La Contabilidad de Costos, Conceptos y Metodología Básica. España.
- AECA. (1999). La Contabilidad de Costos, Concepto y Metodología Básica. Madrid, España.

- AECA. (2001). Gestión estratégica de costos. En Documento 23. Principios de Contabilidad de Gestión. Madrid, España.
- Alvarez López, J. y. (s.f.). <http://www.observatorio-iberoamericano.org/>. Recuperado el 07 de 01 de 2020
- Alvárez, L. J. (2001). La Contabilidad directiva en el proceso empresarial de satisfacción y fidelización de la clientela. Madrid, España: Universidad de Valencia.
- Álvarez, L. J., & Blanco, F. (2001). Un instrumento de la Contabilidad de Dirección Estratégica: El BEZERON BIDEZ. En U. d. Valencia (Ed.). España.
- Alvárez, L. J., & Blanco, F. I. (2001). La contabilidad directiva en el proceso empresarial de satisfacción y fidelización de la clientela. España: Universidad de Valencia.
- Alvárez, L., & Blanco, F. (2001). Contabilidad de dirección estratégica para la gestión empresarial. Artículo del Congreso de Costo. España. Contabilidad de costes y de gestión. España: Universidad de Valencia país VASCO- euskal Herriko Unibertsitatea. España.
- Amat, O., & Soldevila, P. (2000). "Contabilidad y Gestión de Costes". 2da Edición. Gestión 2000. Madrid, España.
- Amat, O., & Soldevila, P. (2006). En Contabilidad y Gestión de Costes. Madrid, España: 2da Edición.
- Becerril, M. (2001). Contabilidad de costes y de gestión. "El ABC y los costos sociales Vergel de Arboledas". Atizapán de Zaragoza. España.
- Carmona, Y. (2011). Contabilidad Estratégica. Obtenido de [http://es.scribd.com/doc/Contabilidad - Estrategia](http://es.scribd.com/doc/Contabilidad-Estrategia).
- Carrión, N. J. (2005). "Pautas básicas para la implementación exitosa del costeo basado en actividades". Revista de la Facultad de Ingeniería Industrial., Vol. (8). (ISSN- 1560-9146).
- Cascarini, D. C. (2008). Acerca de la Contabilidad de Costos y el Paso a la Contabilidad de Gestión: aspectos vinculados con la enseñanza y la aplicación profesional de nuestro país. Revista Costo y Gestión.
- Cogan, S. (1997). Modelos de ABC/ABM. Editora Qualitymark. Contabilidad Estratégica. Obtenido de [http://www.slideshare.net/fcharris/contabilidad gerencial para la toma de decisiones - abc](http://www.slideshare.net/fcharris/contabilidad-gerencial-para-la-toma-de-decisiones-abc). Consultado el 2 de noviembre de 2019 a 21:30.
- Cooper, R., & Kaplan, E. (1995). El Sistema de Costes Basado en la actividad. En M. I. Costos. Argentina.
- Cooper, R., & Kaplan, R. (2005). El Sistema de Costes Basado en la Actividad. Monografía. Argentina: Instituto Internacional de Costos.
- García, C. L., & Rodríguez, M. d. (2010). Elementos para una Teoría General de la Contabilidad. Buenos Aires, Argentina.
- Gómez Villegas, M. (2007). En Comprendiendo las relaciones entre los Sistemas Contables, los modelos Contables y los Sistemas de Información Contables Empresariales, Medellín: Conferencia en memorias XVII congreso Colombiano de Contadores públicos y encuentro Contable Latinoamericano.
- González Viloria, S. (2011). Sistemas integrados de gestión, un reto para las pequeñas y medianas empresas.
- Horngren, C. T. (1995). "Las Claves del Futuro en Contabilidad de Costes". Contabilidad directiva. Este siglo y más adelante, III Congreso de Costos: Madrid. España. Obtenido de [http://elprisma.com/apuntes/administración de empresas/ costeo basado en actividades](http://elprisma.com/apuntes/administración-de-empresas/costeo-basado-en-actividades)
- J, S., & V, G. (1995). Gerencia Estratégica de Costos. "La nueva herramienta para desarrollar un ventaja competitiva". Colombia: Grupo Editorial Norma.
- Kenneth, A. (2009). Reseña de: "he Concept of Corporate Strategy". Ciencias Administrativas y Sociales, 157-169. Obtenido de http://www.amazonaw_j.com/academia.edu.document
- Mantilla Blanco, S. A. (2000). Información Gerencial para la Generación de valor. Legis del contador, 1 Recuperado el 7 de febrero de 2020. <https://biblat.unam.mx>
- Mintzberg, H. (1991). www.uu.edu/personal/bnance/642/mintz_5p.pdf. (C. M. Review, Editor) Recuperado el 11 de noviembre de 2018, de http://www.uu.edu/personal/bnance/642/mintz_5p.pdf
- Mintzberg, H. (1997). www.uu.edu/personal/bnance/642/mintz_5p.pdf. (C. M. Review, Editor) Recuperado el 11 de noviembre de 2018, de http://www.uu.edu/personal/bnance/642/mintz_5p.pdf
- Montes Salazar, Carlos Alberto. (2009). Administración de Riesgos Empresariales. (U. d. Colombia, Editor, & Armenia, Productor) Obtenido de <https://www.youtube.com/w>
- Polimeni, R. (2000). "Contabilidad de Costos. Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones". 2da Edición Tomo I.
- Porter, M. (1988). Ventaja competitiva. México: CECSA.
- Ramírez, P. (2017). Dilema Contemporanea, 105.
- Ripoll Feliú, V. (2006). Evolución de la Contabilidad de Gestión. Madrid. España.
- Rodríguez Sosa, S. (2011). "Manual del Sistema de Gestión Basado en Actividades para la Agroindustria Arrocera de Granma. Cuba.
- Rodríguez Sosa, S. (2018). Dilema Contemporaneo. Dilema, 32.
- Rodríguez Sosa, S. (2005). Artículo titulado: "Aplicación de nuevas herramientas de gestión estratégica de costo en la producción agrícola arrocera de la provincia Granma. (C.-R. C. Granma, Ed.) ISBN 959-16-0357-6.
- Rodríguez Sosa, S. (2006). La Gestión Estratégica de Costos en la Producción Agropecuaria de la Región Oriental de Cuba. Revista Proyecto ALFA-NERUDA. Ecuador.

- Rodríguez Sosa, S. (mayo-agosto de 2012). Software para la Gestión de Costos Basada en Actividades en el Segmento Agrícola Arrocerero de la provincia Granma. *Granma Ciencia* (ISSN 1027-975X), 16(2).
- Salgado Castillo, J. (2010). La Contabilidad de Gestión en Iberoamérica: Posibilidades de construcción de Tendencias y Diálogo Académico. *Revista Latinoamericana de Contabilidad de Gestión*.
- Shank, J., & Gobindarajan, V. (1995). *Gerencia Estratégica de Costos*. "La nueva herramienta para desarrollar una ventaja competitiva". Colombia: Grupo Editorial Norma.
- Williams, J. R., Haka, S. F., & Bether, M. (2000). *Contabilidad: La base de las decisiones*. Mc Graw Hill. Recueprado el 8 de febrero de 2020, de <http://www.tonina.net>