

GERENCIAMIENTO ESTRATÉGICO DE COSTOS CON LA INCORPORACIÓN DE VARIAS HERRAMIENTAS DE GESTION

Ana María Golpe¹

RESUMEN

El Gerenciamiento Estratégico de Costos (GEC) es el análisis de costos amplio, en el cual los temas estratégicos aparecen en forma explícita. Lo conforman tres análisis básicos: el de la Cadena de Valor; el del Posicionamiento Estratégico y el de las Causales de Costos. En estos tiempos turbulentos, es necesario dotar a la gerencia de las empresas de todas aquellas herramientas que les permitan afrontar su situación de la mejor manera posible, con el objetivo de permanecer en el mercado. Dentro de estas herramientas encontramos: la Dirección Estratégica, el Benchmarking, la Mejora Continua, la posibilidad de realizar Alianzas Estratégicas, la Responsabilidad Social, el sistema de Costeo Basado en Actividades (ABC) y el Gerenciamiento Basado en Actividades (ABM), entre otros. La Dirección Estratégica puede definirse como el modo de conducir la empresa para lograr el desarrollo de los valores corporativos, las capacidades directivas, las responsabilidades organizativas, y los sistemas administrativos que atenen la toma de decisiones estratégicas y operativas, en todos los niveles jerárquicos y a través de las líneas de autoridad, tanto de negocios como funcionales, de acuerdo a Hax y Majluf. El Benchmarking, tomando una definición dada por Ford, puede ser considerado como un enfoque estructurado para aprender de otros y aplicar ese conocimiento.

Las Alianzas Estratégicas pueden ser consideradas como aquellas en las cuales las empresas cooperan por una necesidad mutua y comparten los riesgos a fin de alcanzar un objetivo común de acuerdo con Lewis (Lewis, 1993).

La Responsabilidad Social Empresarial es un tema que viene siendo incorporado en forma creciente. La Comisión de la Comunidad Europea expresa: "(...) la necesidad de una mayor coherencia de las actuaciones públicas y privadas (...) deben considerar las demandas y presiones de los consumidores, los trabajadores, los inversores y de la opinión pública (...); y la define como: "la integración voluntaria, por parte de las empresas, de las preocupaciones sociales y medioambientales en sus operaciones comerciales y sus relaciones con sus interlocutores". El ABC y el ABM. El sistema ABC brinda información focalizada en las actividades que realizan las empresas, permitiendo así, medir, gestionar y controlar los costos, en un modelo de análisis integral, que se gestiona por el ABM, definido por Kaplan como el conjunto completo de acciones que pueden acometerse gracias a una información mejor, la correspondiente al coste de las actividades. En este trabajo se realiza una integración del GEC con las herramientas mencionadas en el párrafo anterior, culminando con una posible Guía de aplicación para las instituciones.

Palabras claves: *Gerenciamiento Estratégico de Costos, Benchmarking, Dirección Estratégica, ABM-ABM, Responsabilidad Social.*

1- Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad de la Republica

Mail: anagolpe@adinet.com.uy

1. Introducción

El mundo se encuentra con importantes crisis en varias regiones, y no pocos consideran que se avecinan tiempos difíciles. Es por ello que se entiende importante reflexionar sobre aquellos instrumentos que puedan ayudar a las empresas. En particular, en este trabajo se considerará la posible integración del Gerenciamiento Estratégico de Costos con varias herramientas: el Benchmarking enmarcado en la Dirección Estratégica, la Responsabilidad Social, las posibles Alianzas, el aporte del ABC y del ABM, entre otros.

Para ello, en un primer momento se hará una breve descripción del Gerenciamiento Estratégico de Costos, luego de cada una de las herramientas analizadas, para culminar con una reflexión en la que se le incorpora una posible guía de aplicación

1.1 Gerenciamiento Estratégico de Costos (GEC)

Tal como lo afirman Shank y Govindarajan (Shank y Govindarajan, 1995) el GEC es el análisis de costos amplio en el cual los temas estratégicos aparecen en forma explícita; los datos de costos se utilizan para desarrollar estrategias superiores a efectos de alcanzar ventajas competitivas que se puedan mantener.

El GEC es la conjunción de tres análisis básicos:

1. El de la Cadena de Valor.
2. El del Posicionamiento Estratégico y
3. el de las Causales de Costos.

La Cadena de Valor de la Empresa

En una primera aproximación podemos decir que el análisis de la cadena de valor es un enfoque externo a la empresa, tratando de identificar las actividades que crean valor.

La cadena de valor divide a la empresa en sus actividades estratégicas relevantes para comprender el comportamiento de los costos y las fuentes de diferenciaciones existentes y potenciales. Las actividades de valor pueden dividirse en dos grandes tipos:

- Actividades Primarias y
- Actividades de Apoyo.

A continuación se expone la gráfica clásica del profesor M. Porter (Porter, 1999):



Cuadro 1.- La cadena de producción de valor. Actividades primarias y de apoyo. La tecnología.
Fuente: Michael Porter: Ser competitivo, Editorial Deusto, página 88.

Posicionamiento Estratégico de la Empresa

La causa fundamental para efectuar un análisis de costos es la toma de decisiones, pero a medida que evoluciona el pensamiento sobre la formulación de estrategias y el proceso de implementación, el análisis de costos debe tener en cuenta más integralmente el posicionamiento estratégico.

Este punto posee gran importancia dentro del análisis de la Gerencia Estratégica de Costos, ya que el enfoque del mismo es diferente según la estrategia a la cual la empresa esté enfocada.

El hecho de elegir una posición estratégica única no es suficiente para dar garantía de que se posee una ventaja competitiva sostenible, ya que si es una posición de valor atraerá las imitaciones. Una posición estratégica no es sostenible, a menos que existan renunciadas a otras posiciones. ¿Qué implica una renuncia? Más de una cosa implica menos de otra.

Las renunciadas se hacen por tres razones (Porter, 1996):

- Inconsistencia en la imagen o reputación.
- Problemas que provienen de las mismas actividades: falta de flexibilidad de la maquinaria, del personal, de los sistemas, etc.
- Limitaciones entre el control y la coordinación.

Vemos ahora que las renunciadas agregan un elemento nuevo: la estrategia consiste en competir renunciando a algunas cosas para alcanzar el objetivo. La esencia de la estrategia es decidir qué no va a hacer; sin renunciadas no habría ninguna necesidad de optar, y ninguna necesidad de tener una estrategia. Cualquier idea podría ser rápidamente copiada y el funcionamiento dependería totalmente de la eficacia operacional.

El encaje favorece tanto la ventaja competitiva como su sostenimiento en el tiempo.

La importancia de la concordancia entre las políticas de la empresa y la estrategia constituye una de las ideas más antiguas. La importancia radica en los efectos que unas actividades tienen sobre otras; por otra parte ayuda a realzar la unidad de la estrategia.

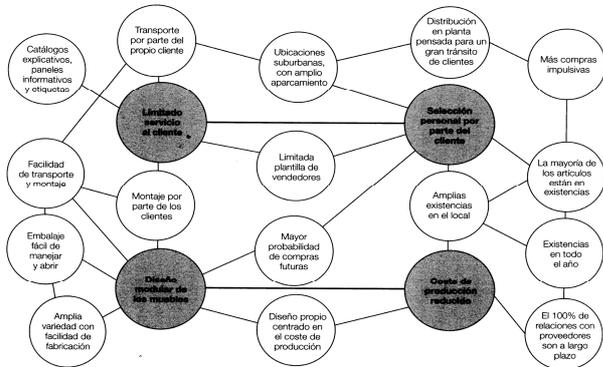
Hay tres tipos de encajes, que no son mutuamente excluyentes, según Restrepo (Restrepo, 2004):

- En el que hay compatibilidad entre las actividades y la estrategia general.
- En el que las actividades se potencian entre sí.
- En el que existe optimización del esfuerzo.

La coordinación y el intercambio de la información, a través de las diferentes actividades, para eliminar las redundancias y reducir los esfuerzos y los costos al mínimo, son tipos básicos para la optimización del esfuerzo, y puede conducir a la diferenciación.

La ventaja competitiva nace de todo el sistema de actividades.

El encaje de las actividades con la estrategia es fundamental para fomentar el sostenimiento de la ventaja competitiva.



Cuadro 2.- Representación gráfica de los sistemas de actividades.

Fuente: M. Porter, Ser Competitivo, Ed. Deusto, página 56.

Causales de Costos para la Empresa

Tradicionalmente, las empresas, se centran en evaluar el comportamiento de los costos, para realizar futuras proyecciones y tomar decisiones.

Cuando estamos dentro del GEC, el análisis de las causales de costos debe estar destinado a reforzar y completar la visión estratégica de la empresa; y para evaluar la oportunidad estratégica se deben examinar los factores de costos y efectuar el seguimiento de la estrategia seleccionada.

Al analizar los costos, el punto de partida de este análisis debe surgir de las siguientes preguntas:

- ¿Cuáles son las formas de explicar el comportamiento de costos en la empresa?
- ¿Cuáles son las causales de costos que posee la empresa?
- ¿Qué elección de opciones está impulsando el costo?

Riley (Riley, 1987) expone una lista un poco más elaborada, donde clasifica las causales de costos en dos grandes grupos:

- Estructurales y
- De Ejecución.

Causales Estructurales. En una enumeración no taxativa menciona las siguientes opciones estratégicas: Escala, Extensión, Experiencia, Tecnología, Complejidad, etc.

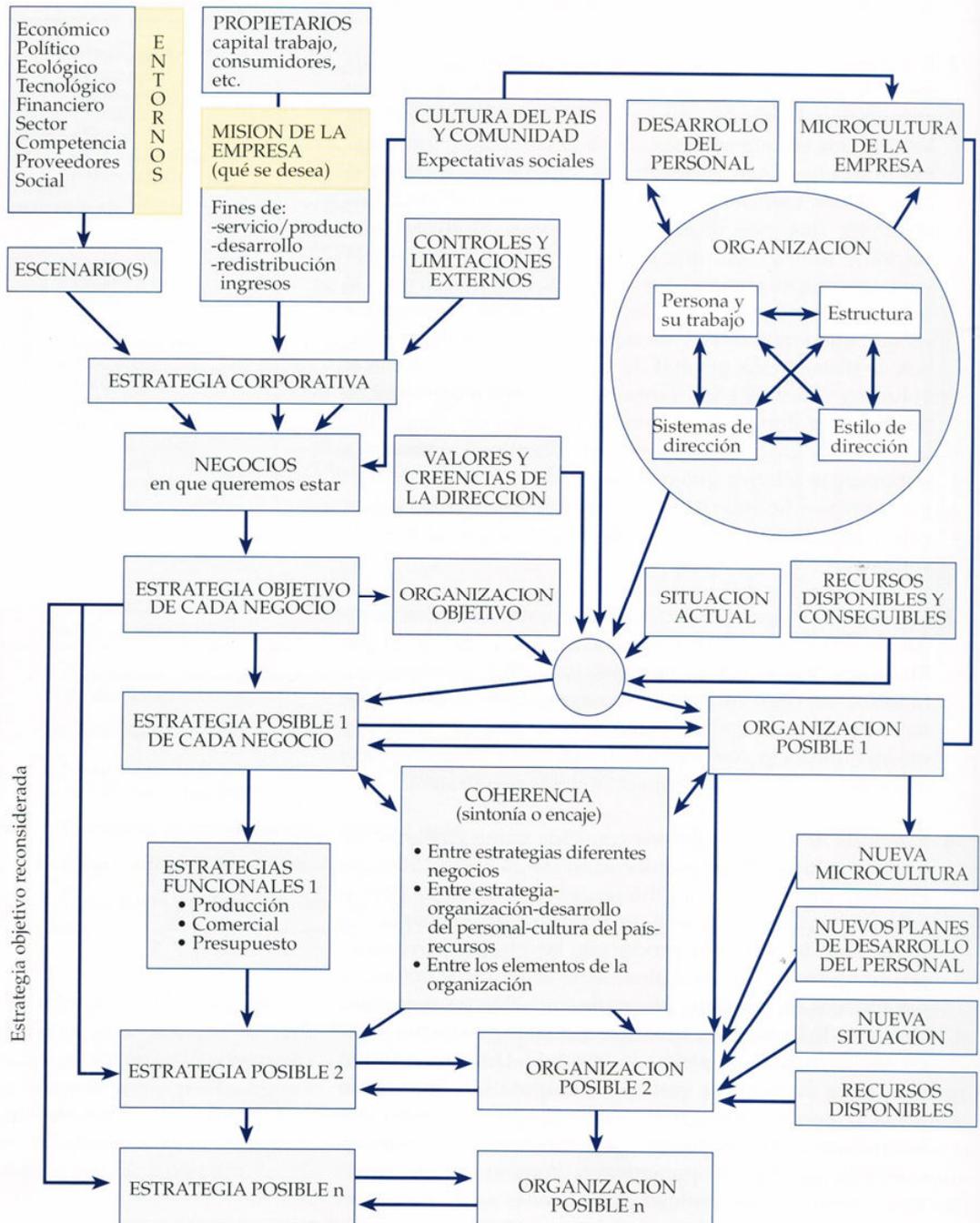
Causales de Ejecución. Formando también una enumeración no taxativa menciona las siguientes opciones: compromiso del grupo de trabajo, gerencia de calidad total, utilización de la capacidad, eficiencia de la distribución en la planta, configuración del producto, aprovechamiento de los lazos con proveedores y clientes, etc.

2. Dirección estratégica

Comenzaremos con la definición de Dirección Estratégica realizada por Hax y Majluf, quienes en Gestión de Empresa con una visión estratégica, la definen como el modo de conducir la empresa para lograr el desarrollo de los valores corporativos, de las capacidades directivas, de las responsabilidades organizativas, y de los sistemas administrativos que aten la toma de decisiones estratégica y operativa, en todos los niveles jerárquicos, y a través de las líneas de autoridad, tanto de negocios como funcionales.

Esto implica, a nivel interno de las organizaciones, interrelacionar las funciones clásicas: planear, organizar, dirigir, coordinar, controlar y evaluar. A nivel externo a la empresa implica comenzar por el análisis del entorno en el cual las organizaciones se mueven.

El cuadro que se expone a continuación nos muestra claramente que las organizaciones tienen la necesidad de identificar lo que ocurre o está por ocurrir a su alrededor y deben mantener un monitoreo de ese entorno, en un proceso cuidadoso y continuo, de manera que siempre se disponga de información. En ella se puede apreciar los diferentes ámbitos que se deben tener en cuenta: Económico, Político, Ecológico. Tecnológico, Financiero, Sector, Competencia, Proveedores y entorno social.



Cuadro 3. - Dirección Estratégica

Fuente, Dirección Estratégica, Biblioteca IESE de Gestión de Empresas, 1997, página 34.

El entorno

Godstin (Godstin, 1998) en Planeación Estratégica Aplicada, en cambio, realiza una clasificación y agrupación un poco más profunda:

- El marco económico;
- El entorno industrial;
- El entorno competitivo; y
- El entorno interno de la organización

El último entorno a analizar es el entorno organizacional, en el cual tenemos: la estructura, fortalezas y debilidades de la organización, entre otros.

En el proceso de planeación estratégica de una empresa se deben incluir el análisis de estas tendencias, ya que son de gran importancia para el éxito organizacional.

Planeamiento y Estrategia

Este monitoreo del entorno de la empresa nos revela su fuerza conductora, lo que constituirá información sumamente útil para el planeamiento estratégico.

El planeamiento estratégico es el proceso de determinar lo que una organización intenta ser en el futuro y cómo lo logrará.

Ello implica, de acuerdo con apuntes de la cátedra Dirección de Empresas (1995):

- Desarrollar una visión.
- Encontrar un ajuste entre la misión, oportunidades y amenazas y fortalezas y debilidades.
- Cerrar la brecha entre el ahora y el futuro deseado.
- Planear e implementar.

Esto nos lleva a analizar un poco más en profundidad el concepto de estrategia. En las décadas anteriores a los ochenta existía una concepción que definía a la estrategia como un conjunto de acciones que conducen a una ventaja competitiva sostenible.

Sin embargo, dados los cambios que ha sufrido nuestro entorno esta definición ha sido modificada, afirmando que consiste en un conjunto de decisiones que conforman un modo de pensar caracterizado por:

- Guiar o conformar la mayor parte de las acciones subsiguientes.
- No ser fáciles de cambiar una vez hechas.
- Tener el mayor impacto en la posibilidad de lograr los objetivos estratégicos de la empresa.

Estas decisiones son:

- Seleccionar el posicionamiento estratégico de la empresa.
- Identificar las fuentes de ventajas competitivas,
- Desarrollar el concepto de estrategia,

Los cambios que se vienen dando en el entorno empresarial han obligado a repensar en algo básico: la concepción estratégica de la empresa, es decir, en cuál es el objetivo fundamental de cada una de las empresas para así poder entender recién su estructura, y en cuáles son las capacidades distintivas que se necesitan para poder competir en el mercado. Esto a su vez implica determinar el nuevo papel de la organización en el mercado y planear los pasos para lograrlo, de acuerdo con lo expresado en la 21ª Conferencia Interamericana de Contabilidad, Cancún, 1995, Grupo 5.1.

En la actualidad, toda organización, en especial si es grande y ha tenido éxito durante muchos años, debe redefinir su misión, su visión y lo que Drucker (Drucker, 1995) denomina su teoría del negocio.

La planeación estratégica trata de construir o incrementar la capacidad de la administración estratégica de la organización al involucrar a la gerencia de manera directa en el proceso de planeación, para lograr eso la alta gerencia debe estar unida y comprometida con la estrategia.

La planeación estratégica debe responder a tres preguntas básicas para cualquier organización:

- ¿Hacia dónde vamos?
- ¿Cuál es el entorno de la organización?
- ¿Cómo lograrlo? La forma en la cual la organización posibilita el logro de sus metas.

La planeación estratégica proporciona el marco teórico para la acción, lo cual permite a los gerentes y directivos la evaluación de las situaciones estratégicas, análisis de las alternativas y decisiones sobre las acciones que se deben realizar, ayudando a los gerentes a evaluar el riesgo que deben asumir ya que proporcionan parámetros utilizados en las decisiones.

3. Benchmarking

La corporación Xerox emprendió un camino, cuando descubrió que sus competidores eran capaces de vender productos más baratos que lo que a ella le costaba hacerlos, lo que se ha convertido en un modelo seguido por muchos: el benchmarking (Bendell, 1994).

Este tema tuvo una gran explosión literaria en la década de los 90, pero cada día se utiliza más a nivel empresarial. Cuando buscamos una definición, nos encontramos con muchas:

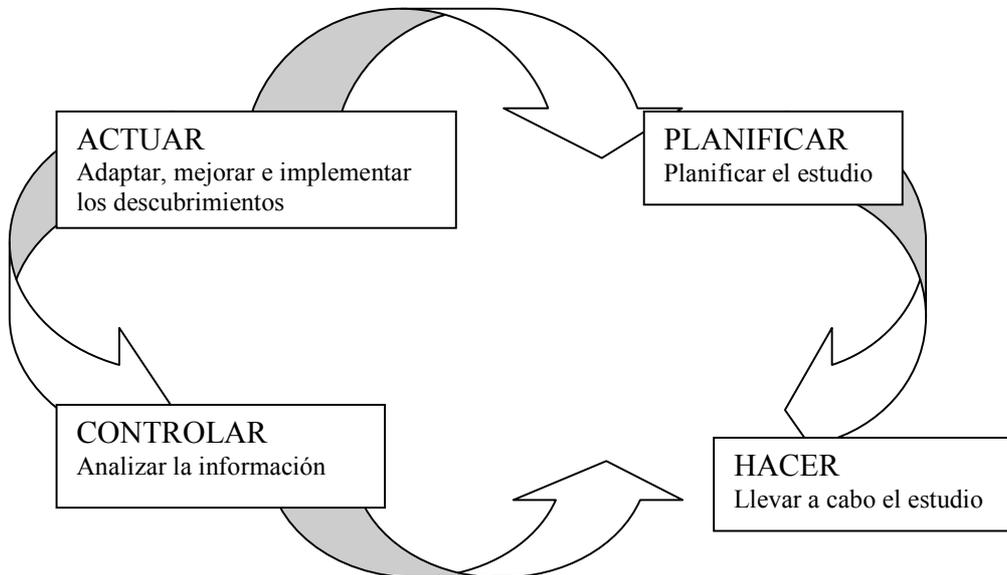
Michael J. Spendolini (Spendolini, 2005), la define como: “proceso sistemático y continuo para evaluar los productos, servicios y procesos de trabajo de las organizaciones que son reconocidas como las representantes de las mejores prácticas con el propósito de realizar mejoras organizacionales”.

Ford: “Un enfoque estructurado para aprender de otros y aplicar ese conocimiento”.

Xerox Corporation: “La búsqueda en la industria de las mejores prácticas y procedimientos que nos conducirá a un desempeño superior”.

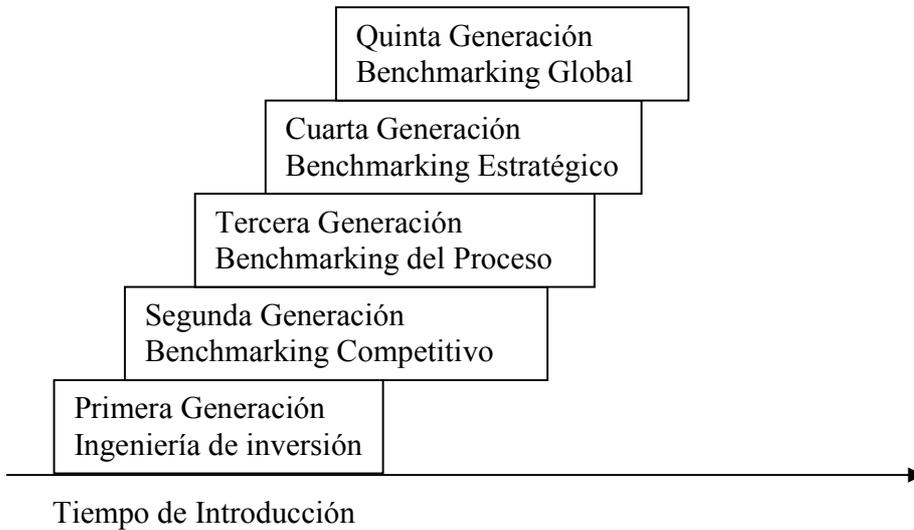
Sin lugar a dudas, lo que sí es el benchmarking es un cambio, así como también algo que se tiene que realizar a lo largo del tiempo, y una vez realizado debe plantearse su actualización. El propósito fundamental del mismo es aprender cómo mejorar los procesos empresariales, aumentando la competitividad, lo que puede llevar rápidos beneficios al resultado final. La premisa es simple: las compañías se comparan o evalúan respecto de las empresas descollantes, cuyos procesos son similares a los suyos.

El proceso de benchmarking sigue un plan básico de cuatro etapas: Planificar, Ejecutar, Evaluar, Actuar, que se representa así:



Cuadro 4. Comparación del benchmarking con el ciclo de Deming.
Fuente: Watson, Gregory. Benchmarking estratégico. Ed. Vergara, pág. 54.

Watson (Watson, 1995) considera que el benchmarking ha evolucionado a través de varias generaciones:



Cuadro 5. El benchmarking como una ciencia de desarrollo.

Fuente: Watson, Gregory. Benchmarking estratégico. Ed. Vergara, Pág. 24.

Primera Generación: se realizaron comparaciones entre las características de los productos o servicios, su funcionalidad y performance, con los de los competidores.

Segunda Generación (1976-1986): trascendió el procedimiento de las comparaciones de los productos o servicios, para incluir la comparación de los procesos de los competidores.

Tercera Generación (1982-1988): las empresas líderes en calidad reconocían que podían aprender más fácilmente de las compañías que estaban fuera de sus industrias que del análisis de la competencia.

Cuarta Generación: donde la diferencia se encuentra en el alcance y la profundidad del compromiso entre las compañías participantes: “la utilización del benchmarking para cambiar radicalmente la empresa, no solo para modificar los procesos”.

Quinta Generación: consiste en su aplicación global o mundial, donde las diferencias entre los procesos, culturas y comercio internacional de las compañías son superados y se comprende su implicación para el mejoramiento de los procesos empresariales.

El benchmarking significa:

- Determinar qué proceso operativo analizar,
- Reconocer el nivel de excelencia de la performance en aquellos procesos relacionados con el de la propia firma,
- Decidir cómo introducir los cambios que puedan resultar en un mejoramiento de la performance de la propia compañía.

Suelen plantearse cuatro interrogantes:

- ¿Qué deberíamos evaluar?
- ¿Frente a quién deberíamos compararnos?

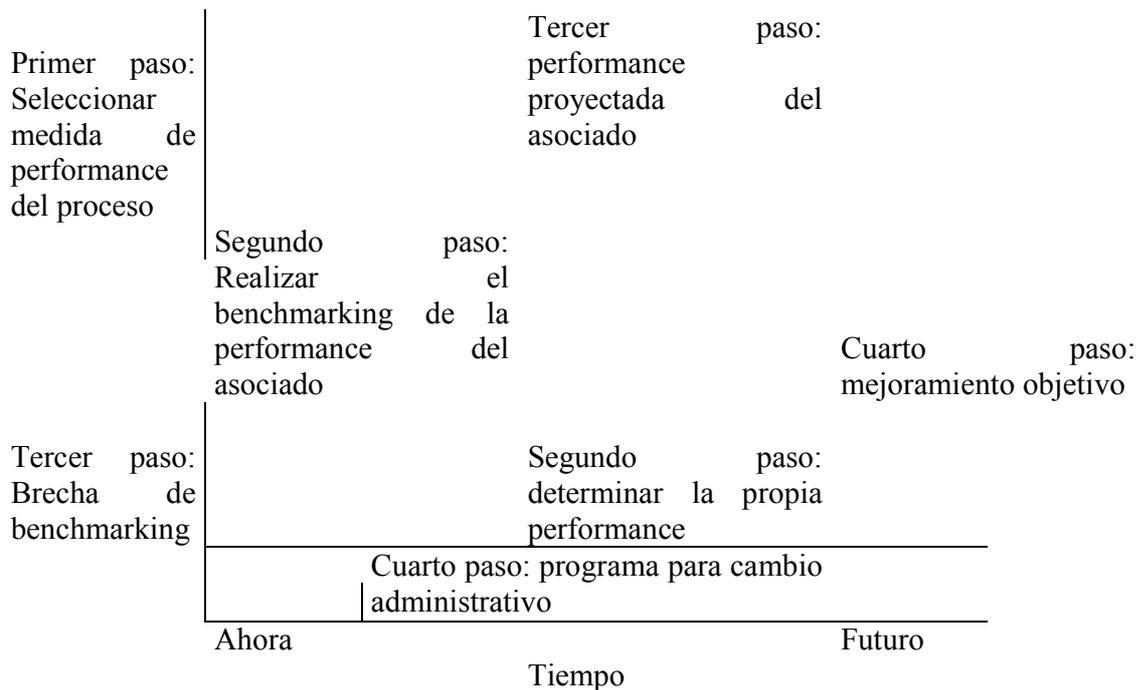
Gerenciamiento estratégico de costos

- ¿Cómo llevamos a cabo nosotros el proceso?
- ¿Cómo llevan a cabo ellos el proceso?

Etapas en una posible implementación

Obtenida la información necesaria, se podrá continuar con el proceso que lleve al cierre de la brecha existente entre el hoy y el futuro, proceso en el que se adoptarán distintos pasos para el acortamiento de la misma.

A continuación se expone un ejemplo de un cuadro posible en el tiempo al respecto:



Cuadro 6. Contribuciones del proceso al acortamiento y cierre de la brecha.
Fuente: Watson, Gregory. Benchmarking estratégico. Ed. Vergara, Pág. 83.

En la primera etapa se realizará el planeamiento del proyecto de benchmarking. Según Watson (Watson, 1995) dentro de esta etapa hay tres fases:

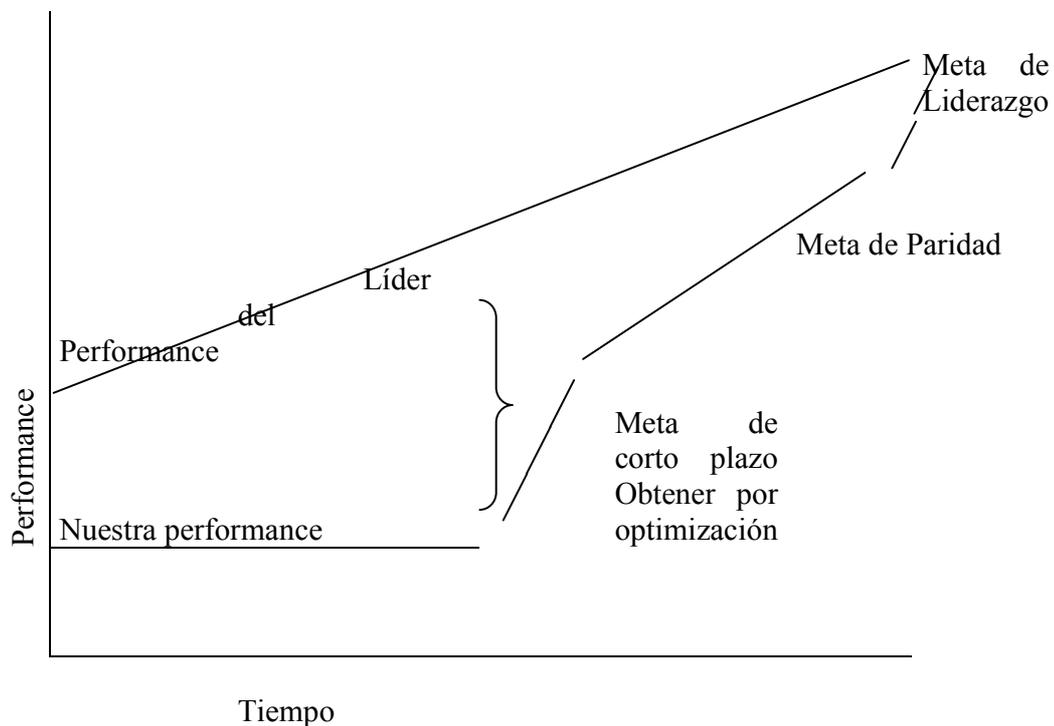
- La compañía debe determinar su sentido estratégico, sus competencias claves, sus capacidades, sus procesos empresariales y los factores para su éxito.
- El proceso particular a ser evaluado debe ser documentado y caracterizado, para determinar sus capacidades.
- Deben determinarse los requerimientos para seleccionar los asociados de benchmarking y la importancia que puedan tener algunas compañías en particular como un potencial asociado.

La segunda etapa consiste en la recolección de los datos necesarios.

La tercera etapa es el análisis de los datos sobre las brechas y los facilitadores de la performance.

La cuarta etapa consiste en el mejoramiento a través de la adaptación de los facilitadores del proceso. Es de suma importancia esta etapa ya que proporciona el curso de acción que define al benchmarking como un proceso. En esta etapa también es donde el esfuerzo de investigación se convierte en acción para el mejoramiento.

A través de un proceso de mejoramiento, como una opción se puede estructurar las metas específicas, estableciendo metas de corto plazo, implementando mejoramientos continuos:



Cuadro 7. Cierre de la brecha.

Fuente: Watson, Gregory. Benchmarking estratégico. Ed. Vergara, Pág. 92.

El benchmarking plantea una paradoja: la necesidad de competencia y cooperación simultáneas.

Un estudio de benchmarking produce dos resultados: a) una medida de la excelencia que puede ser utilizada como un estándar para comparación y b) una determinación de los facilitadores de procesos que contribuyeron a desarrollar el nivel de performance observado. Estos facilitadores son la clave para mejorar la performance de la compañía observadora y su descubrimiento es la verdadera meta del estudio del benchmarking.

4. Responsabilidad Empresarial

Se considerará la definición de la página Web de la Unidad Europea, la Comisión de las Comunidades Europeas, que en el denominado Libro Verde expresa el objetivo de "Fomentar un

marco para la responsabilidad social de las empresas, para favorecer un amplio debate en Europa sobre las relaciones empresa y sociedad (...) donde exponen la necesidad de una mayor coherencia de las actuaciones públicas y privadas con el modelo social europeo (...), que deben considerar las demandas y presiones de los consumidores, los trabajadores, inversores y de la opinión pública, a favor de una ampliación de las responsabilidades empresariales, más allá de las exigencias contempladas en las leyes y regulaciones". En este libro, la Responsabilidad Social Empresarial (RSE) se define como: "La integración voluntaria, por parte de las empresas, de las preocupaciones sociales y medioambientales en sus operaciones comerciales y sus relaciones con sus interlocutores".

Como se puede deducir, la RSE está ganando cada vez más espacio en el mundo, especialmente en algunas culturas: Estados Unidos, Canadá y Europa.

Los escándalos financieros de empresas como Enron y Worldcom, el daño que muchas empresas han producido al medioambiente, a trabajadores y a diversas comunidades, han movilizado a muchos activistas a denunciar estos hechos. Esto ha creado fuertes opiniones públicas a favor de una mayor responsabilidad social empresarial.

Existe una tendencia a medir tanto cualitativa como cuantitativamente a las empresas inversoras, en su gestión socialmente responsable. Estados Unidos es el país que cuenta con un mayor número de instrumentos de medición al respecto y están por tanto más desarrollados: "...el DOMINI 400 SOCIAL INDEX, compuesto por 400 empresas de las cuales 250 están incluidas en S&P 500, y el CITIZENS 300, que contiene 200 de las empresas del S&P 500 y está formado por un total de 300 empresas".

La Organización Internacional para la Estandarización, designó a un grupo de trabajo ISO en Responsabilidad Social, liderado por el Instituto Sueco de Normalización y la Asociación Brasileña de Normalización Técnica, lo que culminó, en 2010, en la ISO 26000; la que no tiene propósito de ser certificadora, regulatoria o de uso contractual. Establece como alcance: "En esta sección del informe se hace una enumeración de lo que la norma debiera significar o incorporar:

- Asistir a las organizaciones en la orientación de sus políticas de Responsabilidad Social (RS) en lo referido a las diferencias en materia cultural, ambiental, y legal, además de condiciones económicas de desarrollo.
- Proveer de una guía práctica relacionada a la operacionalización de RS, identificar y comprometerse con los stakeholders, e incrementar la credibilidad de los reportes y declaraciones hechas sobre RS.
- Poner el énfasis en el rendimiento y mejora de los resultados
- Incrementar la confianza y satisfacción de las organizaciones entre sus clientes y otros stakeholders
- Ser consistente y no actuar en desacuerdo con los documentos ya existentes, convenios internacionales y estándares ya existentes.
- No estar intencionado a reducir la autoridad del gobierno en la dirección de RS de las organizaciones.
- Promover la terminología común en el campo de RS, y ampliar la conciencia en estas materias".

También señala que debe dirigirse a:

GOLPE, A. M.

- La operacionalización de la responsabilidad social,
- Identificar y articular los stakeholders,
- Incrementar la credibilidad de los reportes y de las afirmaciones hechas en materia de RS.

El NWIP establece también que ISO 26.000 debiera asistir a las organizaciones dirigiéndolas en materia de RS, tanto en su aspecto social, medioambiental y legal”.

Seguidamente, se expone un posible modelo de las empresas que contemple la actuación social de ellas.

Modelos de Actuación Social de las Empresas

Este apartado se desarrollará basado en los aportes brindados por Domenec Mele, en “La aportación de la Empresa a la Sociedad” (1997).

La actuación de las empresas a nivel social puede definirse como la configuración en la organización empresarial de: 1) principios de responsabilidad social; 2) procesos de respuesta ante los requerimientos sociales y 3) respuestas efectivas a las implicaciones sociales de la empresa.

En la actuación social de la empresa se incluyen principios de responsabilidad social, procesos de respuesta ante demandas sociales del entorno y respuestas efectivas de la empresa en su incidencia en la sociedad:

Principios de responsabilidad social:

Principio institucional o de legitimidad: orientación al bien común.

Principio organizativo o de prioridades: círculos concéntricos de responsabilidades

Principio personal o de concentración: prudencia directiva.

Procesos de respuesta social:

Evaluación de las demandas sociales.

Ponderación de efectos en los grupos interesados.

Gestión de asuntos sociales.

Respuestas efectivas a las implicaciones sociales:

Estudio de impactos sociales.

Políticas y programas sociales.

Implementación de estrategias de preocupación social.

5. Alianzas Estratégicas

Jordan W. Lewis (Lewis, 1993), las define como aquellas en las cuales las empresas cooperan por una necesidad mutua y comparten los riesgos a fin de alcanzar un objetivo común. De lo anteriormente expresado, se pueden deducir algunas características:

- Existencia de dos o más empresas.
- Existencia de la voluntad de cooperar entre ellas.
- Comparten recursos y riesgos.
- Interrelacionan entre sí.
- Carácter independiente: Las empresas mantienen su identidad jurídica, conservan su propia cultura y su capacidad de gestión para desarrollar con absoluta independencia sus propias estrategias.
- Existencia de una necesidad mutua.
- Comparten un objetivo en común.
- Deseo de obtener un mejor posicionamiento en el mercado.

Clasificación de las Alianzas

Se presentan a continuación algunas clasificaciones, con el objetivo de que contribuyan a entender mejor las distintas opciones que las empresas pueden tener:

1. - Jordan W. Lewis (Lewis, 1993) en Alianzas estratégicas, las clasifica según el objetivo y la manera de lograrlo, o sea que la estrategia determina la estructura:

- a.- Alianzas Informales (no obligatorias, flexibles y riesgosas);
- b.- Alianzas Contractuales (acuerdos);
- c.- Alianzas de Inversión Minoritaria (importa el largo plazo);
- d.- Empresas Conjuntas, Consorcios, Joint Ventures y
- e.- Redes Estratégicas (redes de algunas o de todas las anteriores).

2. - Esteban Fernández Sánchez en Alianzas Estratégicas, las clasifica según su naturaleza en:

- a.- Verticales (básicamente una relación comprador-vendedor);
- b.- Horizontales (compiten en el mercado):
 - b.1.- Horizontales Competitivas (empresas rivales) y
 - b.2.- Horizontales Complementarias (no competidores directos).

3. - Carlos Cleri (Cleri, 1996) en Estrategias de Alianzas las clasifica según el objeto de la asociación en:

- a.- Alianzas de Producción;
- b.- Alianzas de Comercialización;
- c.- Alianzas de Tecnología;
- d.- Alianzas de Logísticas y
- e.- Alianzas de Financiamiento.

4. - Otra clasificación realizada por el último autor mencionado es según la nacionalidad de las empresas y las clasifica en los siguientes acuerdos:

- a.- de cooperación entre empresas de países industrializados,
- b.- de cooperación entre empresas de países de bajo nivel de industrialización,

c.- entre empresas de países con distintos niveles de desarrollo.

Razones para formar una alianza estratégica

Si profundizamos en las razones para formar una alianza, podemos agruparlas en tres tipos para que las empresas decidan cooperar:

- Razones Internas:
 - para compartir riesgos y costos,
 - para obtener economías de escala,
 - para compartir canales de distribución,
 - para compartir líneas de producto, y
 - para compartir canales.
- Razones Competitivas:
 - para evitar duplicaciones en I + D,
 - para ganar cuotas de mercado,
 - para integrar procesos con sinergias,
 - para salvar empresas en dificultades.
- Razones Estratégicas:
 - para transferir tecnología,
 - para crear nuevas oportunidades o negocios,
 - para introducir innovaciones,
 - para ampliar gama de productos.

Ventajas de la cooperación

Dividiremos estas ventajas de acuerdo con las áreas involucradas:

Compras:

- Reducción del precio de compra de materias primas y productos semielaborados.
- Diversificación de los proveedores.
- Especialización de proveedores.

Producción:

- Disminuir riesgos y compartir costos.
- Evitar duplicidades o esfuerzos paralelos independientes.
- Especialización de las plantas de producción.

Comercial:

- Reducir costos de distribución.
- Penetrar en nuevos mercados.
- Optimizar la asistencia a mercados.
- Promocionar una oferta mayor de productos.

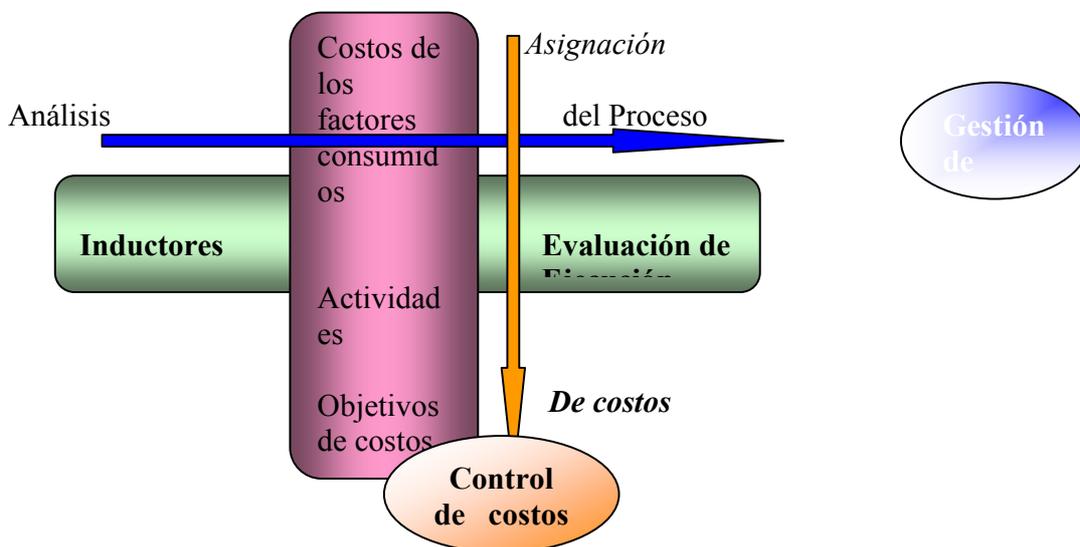
6. Metodología ABC ABM

Hay autores que consideran que los directivos necesitan una información más focalizada hacia las actividades, permitiéndoles así medir, gestionar y controlar los costos en forma independiente de

los lugares o centros donde se realicen las mismas. Así surge la metodología del ABC (Activity Based Costing), ya que es sustancialmente más preciso en la asignación del costo total real a los productos que ocasionan el costo. Desde el punto de vista de la competitividad, este tipo de información resulta especialmente útil para identificar las actividades que el cliente es capaz de reconocer y en consecuencia de valorar. Esta información, centrada en las actividades, permite tener una perspectiva estratégica de los costos -esto es, orientada hacia una estimación de la rentabilidad a largo plazo, tomando datos relacionados con las actividades-, y posibilita evaluar si son eficientes o no. General Electric fue una de las primeras compañías que incorporó este análisis de las actividades a finales de los sesenta.

Un objetivo importante de la filosofía de las actividades es la orientación hacia la gestión de las actividades en lugar de la gestión de los costos. El ABM (Activity Based Management), ha sido definido por Robert Kaplan (Kaplan, 1998) como el conjunto completo de acciones que pueden acometerse gracias a una información mejor, la correspondiente al coste de las actividades, y tiene una dimensión más genérica que el ABC, dado que el primero está orientado hacia la gestión de la empresa en general, con el objetivo de conseguir la excelencia empresarial.

El análisis integral que el modelo de cálculo ABC y de gestión ABM de las actividades, o sea lo que denominamos SIGECA, puede centrar su enfoque en términos de costos (análisis vertical) o puede orientarse hacia la propia ejecución de las actividades (análisis horizontal), pasando a primer plano el concepto de gestión de actividades, que tienen por objetivo primordial la mejora continua de las actuaciones de la empresa. A continuación exponemos la representación gráfica correspondiente:



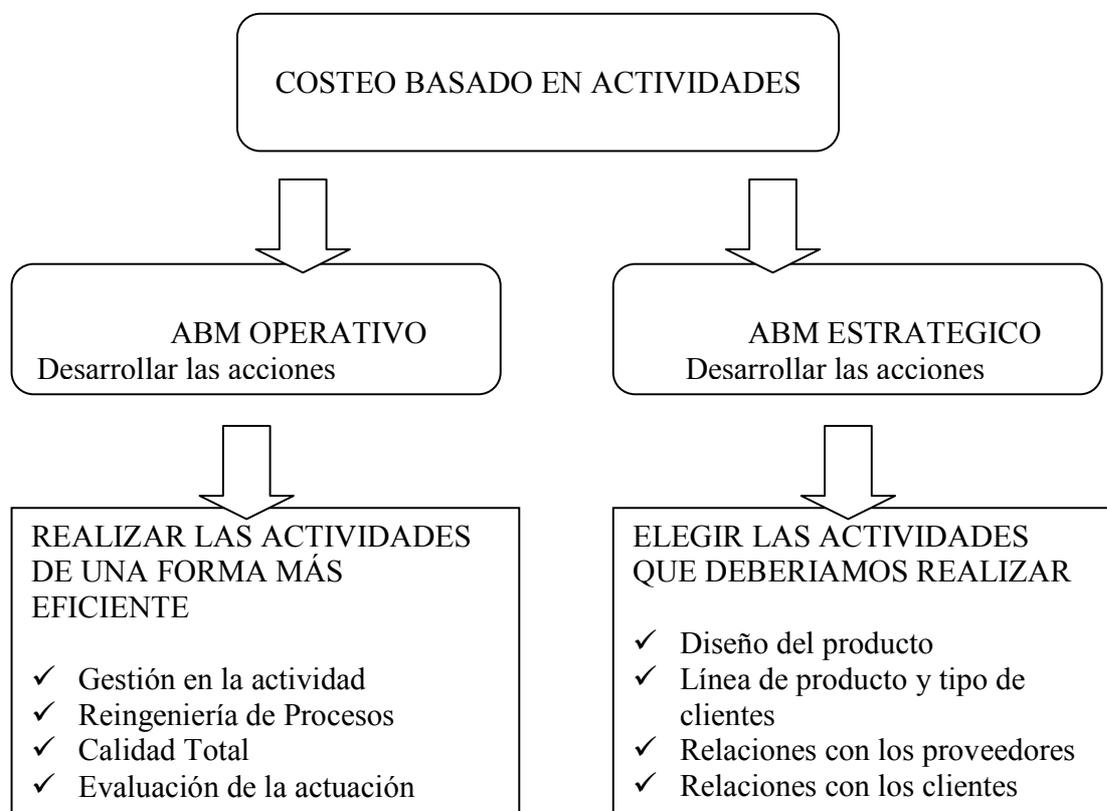
Cuadro 8. - Vertientes del Sistema de Gestión y de Costos basado en las Actividades (SIGECA)
Fuente: José Álvarez y otros, Contabilidad de Gestión Avanzada, Ed. Mc Graw Hill, página 305.

El ABC alcanza sus objetivos a través de dos subsistemas complementarios ABM operativo y el estratégico.

El ABM operativo se refiere a todo el conjunto de acciones que pueden tomarse, engloba las acciones que incrementan la eficiencia, reducen costos y optimizan la utilización de los activos, abreviando el tiempo de parada de máquinas, perfeccionando las actividades o procesos defectuosos y aumentando la eficiencia de los recursos de la empresa, llevando así a obtener costos reducidos, ingresos mayores y menos costosos.

El ABM estratégico intenta alterar la demanda de actividades para incrementar la rentabilidad, asumiendo que la eficiencia de la actividad sigue siendo constante. Engloba el cambio de mix de la demanda a efectos de dirigirse a las actividades rentables.

Estas acciones deberían permitir a los directivos mejorar su rentabilidad, especialmente en sectores en que los competidores no conocen la importancia de la relación con el cliente.



Cuadro 9. - Utilización del ABM para mejoras operativas y tomar decisiones estratégicas Kaplan.

Fuente: Robert S. Kaplan y Robin Cooper, Coste y Efecto, como usar ABC, ABM y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad, Ed. Gestión 2000, 2da. Edición, página 17.

Definición de actividad

Álvarez (Álvarez, 1995) define la actividad como un conjunto de actuaciones o de tareas que tienen como objetivo la atribución, al menos a corto plazo, de un valor añadido a un objeto (producto o proceso), o al menos permitir añadir este valor, bajo la perspectiva del cliente o usuario del mismo.

Clasificación de las actividades

Álvarez (Álvarez, 1995), realiza la siguiente clasificación de las actividades:

- Por funciones,
- Por su naturaleza,
- Por su relación con el objetivo de costo,
- Por su aportación a la generación de valor.

Pasos de la Metodología ABC

Los sistemas ABC se desarrollan a través de cuatro pasos secuenciales:

- Desarrollar el diccionario de actividades.
- Determinar cuánto está gastando la organización en cada una de sus actividades.
- Identificar los productos, servicios y clientes.
- Seleccionar los inductores de costes de las actividades que vinculan los costos de las actividades con los productos, servicios y clientes.

Desarrollar el diccionario de actividades

La organización primero debe identificar las actividades que realizan sus factores productivos indirectos y de apoyo, las cuales se nombrarán y definirán terminando en la construcción de un diccionario de actividades.

Identificación de las actividades

Para poder tener una visión integral del conjunto de las actividades de las empresas, será necesario elaborar un mapa o catálogo de las actividades.

Los procedimientos que pueden utilizarse para la identificación de las actividades pueden ser:

- Entrevistas con los responsables de cada área.
- Cuestionarios detallados que deben responder los responsables de cada área.
- Conversaciones con el staff o los responsables de las distintas áreas.
- Acuerdos para que el responsable de cada área envíe periódicamente una relación de todas las actividades que haya ido desarrollado en un plazo de tiempo.

Al final se conocerán las actividades relacionadas con cada área o servicio y esta información debe ser reagrupada por las tareas o actividades que sean más significativas de cada área para obtener un sistema de gestión manejable. Para esto se podrá contar con cierta ayuda, si se sabe:

- El grado de significación de los costos de cada actividad identificada,
- El factor o factores que influyen en el costo de cada actividad.

Una vez obtenidas las actividades significativas, deberá recabarse información sobre los consumos y equipos de cada actividad.

La necesidad de gestionar las actividades

El objetivo siempre continúa, de acuerdo a la opinión de Álvarez (Álvarez, 1995), siendo el mismo: la mejora continua de los procesos y de las actividades que nos habrá de llevar a atender en forma eficaz y eficiente las necesidades de los clientes.

La gestión de las actividades podría sistematizarse en un proceso integrado por las etapas que se detallan a continuación:

- Identificar los orígenes del valor para los clientes en diversas actividades, y suprimir o reducir al máximo cualquier actividad que no contribuya a aportar valor al cliente.
- Identificar los retrasos, excesos e irregularidades de las actividades.
- Efectuar un seguimiento de los indicadores del despilfarro.
- Diseñar el flujo de actividades de toda la organización. Esto permitirá establecer una lista de las causas que motivan la aparición de retrasos, excesos e irregularidades en las actividades, etc. La eliminación de estas actividades bajará el despilfarro.

La gestión de las actividades puede instrumentarse a través de actuaciones sustantivas, tales como las siguientes:

- Reducción de tiempo y esfuerzo en la ejecución de una actividad.
- Eliminación de actividades innecesarias, porque no agregan valor o no son necesarias.
- Selección de las actividades menos costosas, entre las alternativas posibles.
- Participación o segmentación de las actividades, que permitan atender las necesidades únicas o singulares de los clientes.
- Reencauzamiento de los recursos desempleados, lo que implica que los gestores deben destinarlos a otras actividades o ahorrarlos a nivel de empresa.

Análisis causal de las actividades

El análisis de la ejecución de las actividades supone buscar las causas, continuando con la opinión de Álvarez (Álvarez, 1995): es decir, el conjunto de factores que influyen en la ejecución (plazo, costo, calidad, etc.) de dichas actividades, es lo que se conoce con el nombre de Inductores de ejecución (drivers). Constituyen la base en la que se fundamentan los planes de mejora continua, además de servir de referencia para los indicadores de pilotaje o de seguimiento.

Los inductores de una actividad se califican, según los factores que los influyen, en: inductores de costos, inductores de calidad o inductores de plazos.

Los inductores representan las verdaderas causas que permiten no equivocarnos al determinar una actuación.

Cada actividad deberá responder a las siguientes preguntas:

- ¿Por qué se lleva a cabo una actividad o conjunto de actividades?
- Puede mejorarse la ejecución de la actividad?
- Puede suprimirse la actividad?

Determinar cuánto está gastando la organización en cada una de sus actividades

Se les efectúa un mapa de costo de los recursos a las actividades utilizando inductores de costos de recursos, los cuales vinculan los costos con las actividades involucradas.

Los inductores de costos de los recursos recogen los costos del sistema y los conducen hasta las actividades. Asignado el costo de los recursos a las actividades se obtiene la identificación de los atributos críticos de las actividades.

Las actividades a nivel de una unidad son definidas por Kaplan de la siguiente manera:

Son las actividades que han de ser realizadas para cada unidad de producto o servicio prestado. Las actividades a nivel de lote son las actividades que han de realizarse para cada lote; por ejemplo, compra materiales, procesa el pedido de clientes, etc.

Hasta aquí se obtiene la construcción de un modelo en el cual se identifican las actividades que se realizan y el costo de llevarlas a cabo.

Identificar los productos, servicios y clientes

Debemos formularnos la siguiente pregunta ¿Recibe la organización una contraprestación adecuada por la realización de estas actividades? Para lo cual necesitamos los costos de las actividades vinculados a los productos, servicios y clientes.

Seleccionar los inductores de costos de las actividades que vinculan los costos de las actividades con los productos, servicios y clientes

La vinculación entre actividades se consigue utilizando inductores de costos de las actividades. Definimos a éstos como una medida cuantitativa del resultado de una actividad, y buscan ser medidas más precisas y objetivas para la asignación de gastos.

Los diseñadores del sistema ABC pueden elegir entre tres tipos de inductores:

- De transacción,
- De duración y
- De intensidad.

ABC y las aplicaciones operativas

Las oportunidades para la transformación, reingeniería y mejoras continuas de los procesos, pueden ser rápidamente identificadas y cuantificadas por la metodología ABC.

La metodología es sumamente sencilla, comenzando por la codificación de las actividades en un modelo parcial, luego se vinculan los costos de los recursos con las actividades, se identifican las posibles oportunidades para esta clase de iniciativas de mejora y se fijan las prioridades para atacar las actividades más ineficientes y que añaden poco o nada de valor. En este caso muchos inductores pueden ser definidos por el personal directo para la mejora progresiva y continua de los procesos.

ABC y la producción: el mix de productos

El rediseño, la mejora de los procesos, instalaciones de la planta y la nueva tecnología permitirán que se produzcan los mismos artículos con menos recursos. Si directamente algunos artículos son eliminados, los recursos necesarios bajarán, pero la eliminación debe corresponder a los costos asociados a los recursos que ya no se necesitan.

También puede ocurrir que se produzca capacidad ociosa por estas reducciones, la misma debería ser eliminada por las acciones de gestión, ya que la gestión basada en las actividades y la gestión de la capacidad están íntimamente relacionadas.

ABC y los clientes

Necesitamos como punto de partida un mapa de nuestra rentabilidad del cliente. Para ello los directivos cuentan con varias opciones para captar más clientes y transformarlos de no rentables en rentables. Algunos de esos medios pueden ser la fijación de precios, la tecnología, los pedidos y la distribución.

Estas empresas pueden tener la ventaja competitiva, sobre todo si sus competidores continúan con los sistemas tradicionales, y están siendo vulnerables frente a una empresa bien informada.

ABC y los proveedores

En este caso las empresas pueden obtener grandes ahorros al comprender los costos que demanda hacer pedidos, recepción, inspección, traslado, almacenaje y pago de los materiales. Esto les permite tomar mejores decisiones a la hora de elegir los proveedores con los que desea operar. Les posibilita la explotación de la cadena de aprovisionamiento, que les identificará los ahorros de costos que pueden compartirse entre el proveedor y el cliente, permitiendo bajar los costos de adquisición y la utilización de los materiales y servicios adquiridos.

Ventajas del ABC

En términos generales se pueden enumerar las ventajas siguientes:

Gerenciamiento estratégico de costos

- Propicia el cambio en el comportamiento humano cuando se implanta correctamente. Se concentra más en reducir actividades, en lugar de concentrarse en cómo distribuir tales costos.
- Ofrece una perspectiva más amplia de los costos de los productos, porque, además del costo estrictamente de producción, considera los costos de venta, los generales y administrativos como parte del costo total.
- Es consistente con los nuevos ambientes de manufactura.
- Es de gran ayuda cuando se analiza la cadena de valor.

Desventajas del ABC

El ABC es un sistema, pero no implica que sea el ideal, ya que el ideal no existe, y como todos los sistemas anteriores, este posee ventajas y desventajas, lo cual nos permite utilizarlo según el objetivo que tengamos que cumplir, o como punto de referencia aunque el sistema utilizado sea otro.

Básicamente las desventajas podrían considerarse las siguientes:

- Exige efectuar un análisis completo de los procesos y de los productos, para determinar cuáles son las actividades que van a constituir los bolsones del costo. Luego es necesario analizar y, especialmente, comprender muy bien las características de tales actividades para definir apropiadamente los generadores del costo.
- Su implantación demanda una importante inversión de recursos, que podría no guardar simetría alguna con los beneficios que se podrían obtener.
- Es especialmente complejo, porque debe ajustarse de inmediato cuando suceden cambios en los productos durante los procesos.
- Tiene implicaciones, a veces problemáticas, en los informes financieros.

Fundamentos del Costeo Basado en Actividades

Si el valor que surge de una actividad es igual al costo incurrido por desempeñar dicha actividad, debe mantenerse.

Se necesitan monitoreos constantes sobre el mercado, los que nos darán la pauta de lo que es valor para los clientes en cada momento, y qué podremos traducir a la empresa.

Identificadas las actividades que no crean valor para el cliente, deberán ser eliminadas, a menos que sean actividades necesarias para poder permanecer en el negocio.

6.- Reflexión Final

Los cambios del entorno, las turbulencias del mercado, hace que se torne necesario apoyar a la gerencia de las instituciones de todas aquellas herramientas que les permitan afrontar su realidad de la mejor manera posible.

Muchas de ellas, son las que auxilian a las instituciones que, por un tema de abordaje obligó a una selección: la Dirección Estratégica, el Benchmarking, la Mejora Continua, la posibilidad de realizar Alianzas Estratégicas, la Responsabilidad Social, el sistema de Costeo Basado en Actividades (ABC) y el Gerenciamiento Basado en Actividades (ABM), principalmente.

A modo de resumen, se exponen a continuación las principales definiciones:

El Gerenciamiento Estratégico de Costos (GEC) es el análisis de costos amplio, en el cual los temas estratégicos aparecen en forma explícita. Lo conforman tres análisis básicos: el de la Cadena de Valor; el del Posicionamiento Estratégico y el de las Causales de Costos.

La Dirección Estratégica puede considerarse como el modo de conducir la empresa para lograr el desarrollo de los valores corporativos, las capacidades directivas, las responsabilidades organizativas, y los sistemas administrativos que aten la toma de decisiones estratégicas y operativas, en todos los niveles jerárquicos y a través de las líneas de autoridad, tanto de negocios como funcionales, de acuerdo a Hax y Majluf (Hax, 1996).

El Benchmarking, tomando la definición dada por Ford, puede ser considerado como un enfoque estructurado para aprender de otros y aplicar ese conocimiento.

Las Alianzas Estratégicas pueden ser consideradas como aquellas en las cuales las empresas cooperan por una necesidad mutua y comparten los riesgos a fin de alcanzar un objetivo común de acuerdo con Lewis (Lewis, 1993).

La Responsabilidad Social Empresarial, según la Comisión de la Comunidad Europea se define como: “la integración voluntaria, por parte de las empresas, de las preocupaciones sociales y medioambientales en sus operaciones comerciales y sus relaciones con sus interlocutores”.

El ABC y el ABM. El sistema ABC brinda información focalizada en las actividades que realizan las empresas, permitiendo así, medir, gestionar y controlar los costos, en un modelo de análisis integral, que se gestiona por el ABM, definido por Kaplan como el conjunto completo de acciones que pueden acometerse gracias a una información mejor, la correspondiente al coste de las actividades.

Este trabajo tiene por objetivo la realización de un análisis para la integración del Gerenciamiento Estratégico de Costos (GEC) con las herramientas mencionadas. A dichos efectos se elaboró una Guía de Aplicación:

Una posible Guía de Aplicación

Esta posible guía, no es la única, y cada empresa podrá tomar otras herramientas u otro orden según las características de la empresa, la etapa en la cual se encuentre, etc.:

- I) ANÁLISIS DE LA EMPRESA
- II) ANÁLISIS DEL O LOS MERCADOS EN LOS CUALES LA EMPRESA ACTÚA
- III) BENCHMARKING DE PRODUCTOS O SERVICIOS Y DE PROCESOS
- IV) ANÁLISIS DE LOS MERCADOS A LOS CUALES LA EMPRESA ASPIRA

- V) ANÁLISIS DE LA COMPETENCIA EN LOS MERCADOS A LOS QUE ASPIRA
- VI) DECISIONES A ADOPTAR
- VII) RETORNO AL PUNTO I)

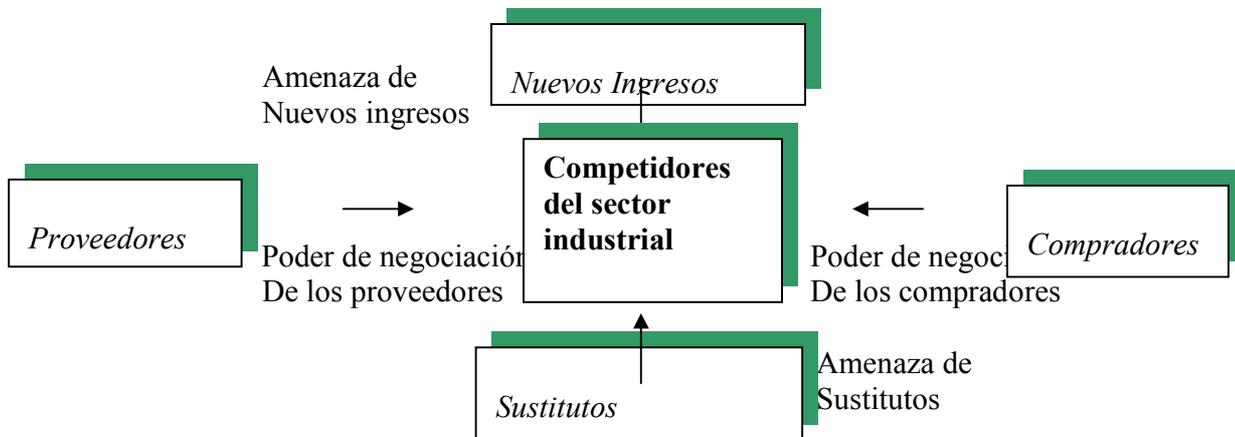
I. ANÁLISIS DE LA EMPRESA

En este tipo de análisis existen varios instrumentos que nos pueden ayudar, entre los que se encuentran:

- a) Cadena de Valor (con costos, ingresos y activos), obteniendo los datos de los sistemas contables ABC y ABM;
- b) Elementos relevantes en la formulación de la estrategia del negocio;
- c) Causales de costos. Este análisis, en forma conjunta con los dos anteriores conforma el GEC.
- d) Representación gráfica de los sistemas de actividades;
- e) Matriz BCG, entre otros instrumentos.
- f) Instrumentar la incorporación del Balance Social y medidas sobre la Responsabilidad Social Empresarial, lo que será incorporado en cada análisis.

II. ANÁLISIS DEL O LOS MERCADOS EN LOS CUALES LA EMPRESA ACTÚA

- a) Análisis de las Cinco Fuerzas de M. Porter (Porter, 1993):



Cuadro 10.- Las cinco fuerzas competitivas que determinan la utilidad del sector industrial.
Fuente Michael Porter: Ventaja Competitiva, Ed. CECSA, 9na. Reimpresión, página 24.

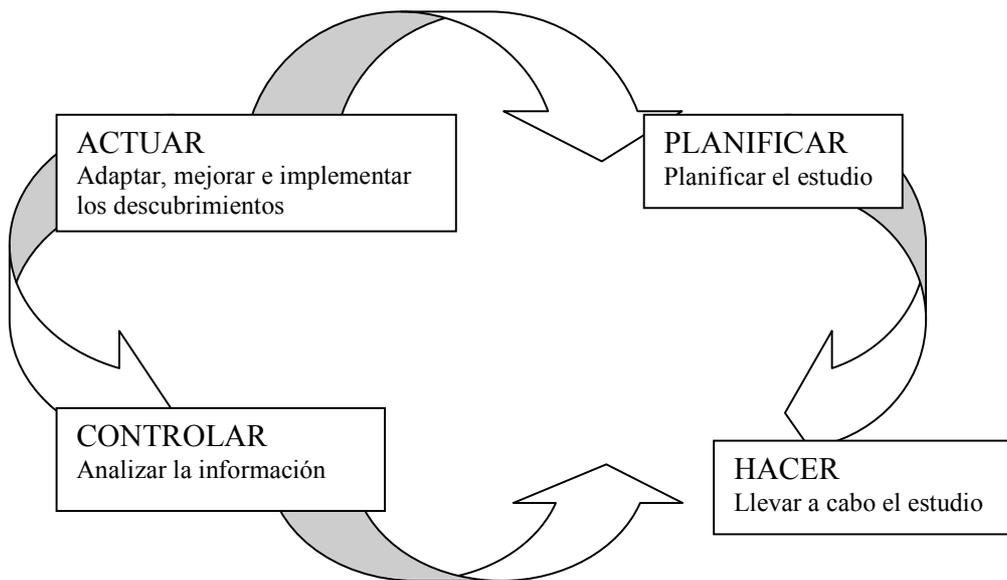
- b) Análisis del entorno: con atención especial a los distintos entornos: País, Región inmediata, Situación mundial.

III. BENCHMARKING DE PRODUCTOS O SERVICIOS Y DE PROCESOS

- a) Modelo de benchmarking:
Es aconsejable la aplicación de esta técnica en etapas, por ejemplo considerando las distintas generaciones, analizando las distintas comparaciones a realizar:

- Primera Generación: productos y/o servicios - procedimientos
- Segunda Generación: procesos de los competidores
- Tercera Generación: comparo fuera de la industria
- Cuarta Generación: objetivo: cambiar radicalmente la empresa?
- Quinta Generación: aplicación mundial, mejoramiento.

Recordando el proceso continuo de esta técnica: Planificar, Hacer, Controlar, Actuar, Planificar, etc.:



Cuadro 11. Comparación del benchmarking con el ciclo de Deming.
Fuente: Watson, Gregory. Benchmarking estratégico. Ed. Vergara, pág. 54.

- b) Performance de los principales procesos.

IV. ANÁLISIS DE LOS MERCADOS A LOS CUALES LA EMPRESA ASPIRA

- a) Análisis de las Cinco Fuerzas de M. Porter;

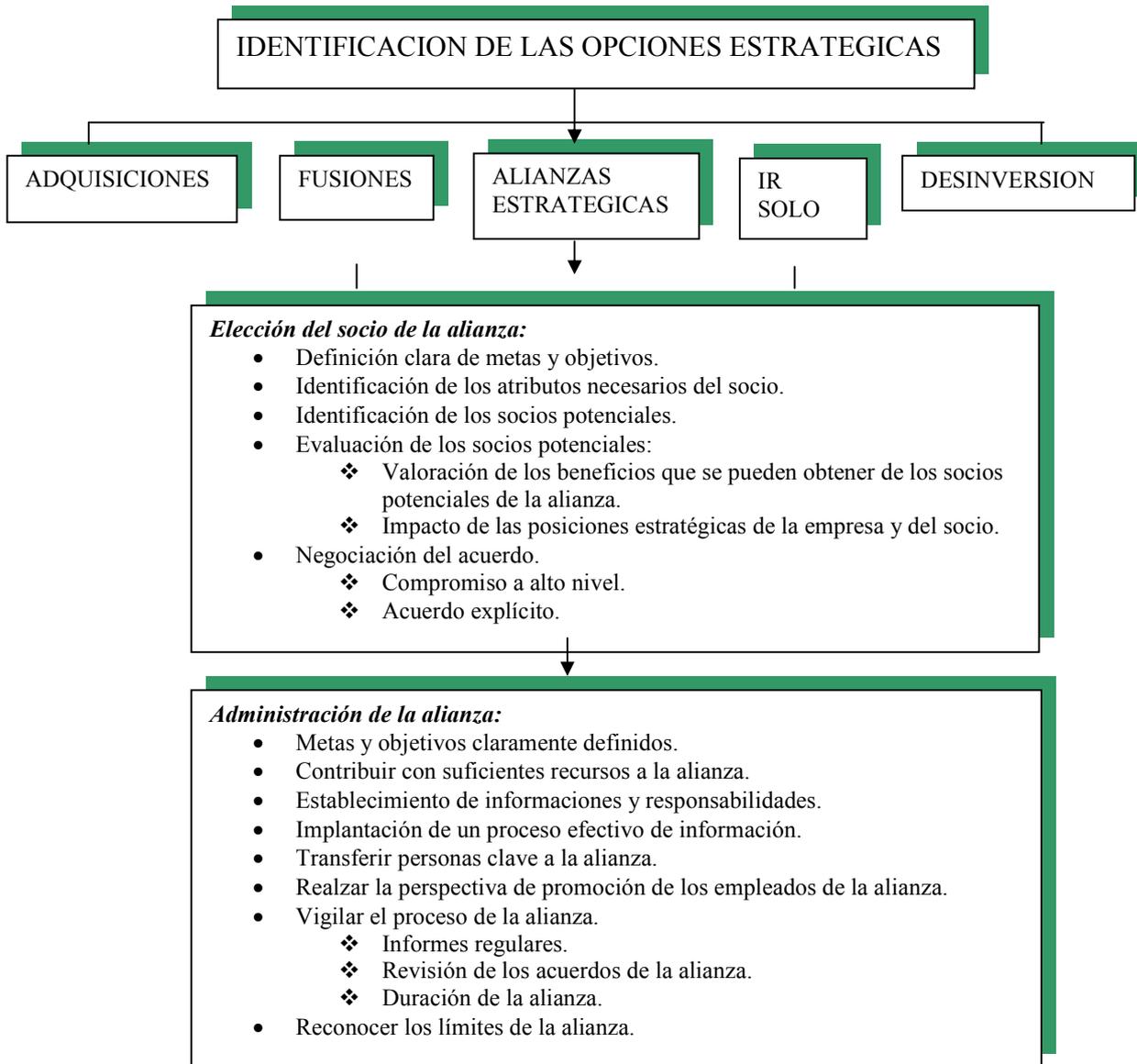
V. ANÁLISIS DE LA COMPETENCIA EN LOS MERCADOS A LOS QUE ASPIRA

- a) Modelo de benchmarking
b) Performance de los principales procesos

VI. DECISIONES A ADOPTAR

- a) Contribuciones del proceso al acortamiento y cierre de la brecha
b) Cierre de la brecha.
c) Puedo/ Me conviene realizarlo solo? Debo analizar una posible Alianza?

d) Elegir entre las distintas opciones de Alianzas:



Cuadro 12.- La planificación de una alianza estratégica

Fuente Esteban Fernández Sánchez: Innovación, Tecnología y Alianzas Estratégicas, página 341.

e) Analizar cada decisión desde la óptica de la Responsabilidad Social Empresarial.

VII. RETORNO AL PUNTO I)

Referencias

- Álvarez, J. y otros, (1995). Contabilidad de Gestión Avanzada, Ed. Mc Graw Hill.
- Apuntes de la Cátedra de Dirección de Empresas, (1995). F. C. Ec. de la R.O.U. Curso 1995.
- Bendell, T.; Boulter, L.; Kelly, J. (1994). Ventajas Competitivas a través del benchmarking. Editorial Folio.
- Biblioteca IESE de Gestión de Empresas Universidad de Navarra – E. Masifern - J. E. Ricart - J. Vila - Dirección Estratégica
- Cleri, C. (1996). Estrategia de Alianzas en un escenario de creciente globalización. Ediciones Macchi.
- Domenec Mele, (1997). La aportación de la Empresa a la Sociedad.
- Drucker, P. (1995). La Administración en una época de grandes cambios, Ed. Sudamericana.
- Lewis, J. (1993). Alianzas Estratégicas. Ed. Vergara.
- Porter M. E. (1993). Estrategia Competitiva. Técnicas para el análisis de los sectores industriales y de la competencia. 17ma. Reimpresión. Editorial CECSA.
- Porter M. E. (1999). Ser Competitivo. Nuevas aportaciones y conclusiones. Ediciones Deusto S.A.
- Porter, M. E. (1993). Ventaja Competitiva. Creación y sostenimiento de un Desempeño Superior. 9na. Reimpresión. Editorial CECSA.
- Porter, M. E. (1996). “¿Qué es la Estrategia?” *Harvard Business Review*.
- Restrepo, L. F. (2004). “*Interpretando a Porter*”. Centro Editorial Universidad de Rosario. Colección Textos de Administración y Negocios. Facultad de Altos Estudios y Negocios.
- Riley, D. (1987). “Competitive Cost Based Investment Strategies for Industrial Companies, in Manufacturing Issues”. New York: Booz, Allen y Hamilton.
- Shank J., Govindarajan V. (1995). Gerencia Estratégica de Costos. La nueva herramienta para desarrollar una ventaja competitiva. Editorial Norma S. A.
- Spendolini, M. J. (2005). Benchmarking. Grupo Editorial Norma.
- Watson, G. H. (1995). Benchmarking estratégico. Aprenda a medir el funcionamiento de su empresa con respecto a las mejores del mundo. Javier Vergara Editor S. A.
- Comisión de las Comunidades Europeas: Libro Verde. (2001). Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas, Bruselas.
- Godstin N. Pfeiffer (1998). Planificación Estratégica Aplicada. Ed. McGraw Hill Inc.
- Hax, A.; Majluf, N. (1996). Gestión de Empresa con una visión Estratégica. Ed. Dolmen Ediciones S.A.
- Kaplan y Cooper (1999). Coste y Efect. Como usar el ABC, el ABM y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad. 2da Edición. Editorial Gestión.
- 21ª Conferencia Interamericana de Contabilidad, Cancún, 1995, Grupo 5.1.

Gerenciamiento estratégico de costos

Webgrafía

Comunidad Económica Europa: http://europa.eu/legislation_summaries/index_es.htm

ISO 26000: <http://iso26000.com.ar>

Nordic Investment Bank: http://www.nib.int/news_publications/cases_and_feature_stories/2010-09_interview_with_jannik_lindbaek