



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA  
DE MÉXICO

---

FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN

LA IMPORTANCIA DE LA OBTENCIÓN DE  
VENTAJAS COMPETITIVAS MEDIANTE LA  
APLICACIÓN DE UN SISTEMA DE COSTEO POR  
ACTIVIDADES, EN LAS PYME'S MEXICANAS.

TESIS PROFESIONAL

LUIS EDUARDO FLORES GARCÉS



MÉXICO, D.F.

2012



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA  
DE MÉXICO**

---

**FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN**

**LA IMPORTANCIA DE LA OBTENCIÓN DE  
VENTAJAS COMPETITIVAS MEDIANTE LA  
APLICACIÓN DE UN SISTEMA DE COSTEO POR  
ACTIVIDADES, EN LAS PYME'S MEXICANAS.**

**TESIS PROFESIONAL  
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:**

**LICENCIADO EN CONTADURÍA**

**PRESENTA:**

**LUIS EDUARDO FLORES GARCÉS**

**ASESOR:**

**MTRO. JOSÉ LUIS VÁSQUEZ COSTA**



**MÉXICO, D.F.**

**2012**

## ÍNDICE

La importancia de la obtención de ventajas competitivas mediante la aplicación de un sistema de costeo por actividades, en las PYME's mexicanas.

|  |    |
|--|----|
| ¿Por qué de la tesis?  | 1  |
| Hipótesis  | 1  |
| 1. Antecedentes  | 3  |
| a. Preámbulo Costos ABC como precursor de la de<br>Administración estratégica basada en el valor de las<br>actividades | 9  |
| b. El antecedente de los costos ABC en los Sistemas de<br>Costeo Tradicionales.  | 11 |
| c. Antecedentes de la ventaja competitiva y la cadena<br>de valor  | 13 |
| d. PYME's en México  | 18 |
| 2. Conceptos   | 29 |
| a. Costeo Absorbente   | 29 |
| b.- Ventaja competitiva  | 33 |
| b.1. Diferenciación  | 35 |
| b.1.1. Enfoques de la Diferenciación   | 38 |
| b.1.2. Diferenciación dentro de la cadena de   | 39 |

|  |    |
|--|----|
| valor  |    |
| b.1.3. Las actividades en la creación de la diferenciación                                     | 40 |
| b.1.4. Drivers de la diferenciación  | 42 |
| b.1.5. Conexiones  | 43 |
| b.1.5.1. Tipos de conexiones   | 44 |
| b.1.5.2. Conexiones con los proveedores  | 47 |
| 3. Aplicación de la filosofía del Valor Agregado a las PYME's                                  | 49 |
| a. Creación de un Catálogo de Centros de Costos  | 49 |
| b. Ejemplo práctico identificación del costo de la diferenciación a través de centros de costo | 55 |
| b.1.1. Generación del Centro de costos   | 57 |
| b.1.2. Contabilización con CeCo's de la PYME   | 58 |
| Productos Hidropónicos S.A.  |    |
| 4. Propuesta.  | 70 |
| 5. Conclusiones.   | 71 |
| Anexo 1  | 73 |
| Bibliografía   | 74 |

## **La importancia de la obtención de ventajas competitivas mediante la aplicación de un sistema de costeo por actividades, en las PYME's mexicanas.**

### **¿Por qué de la tesis?**

Porque en la actualidad la mayoría de las PYME's mexicanas únicamente logra una subsistencia a corto plazo y un desarrollo mínimo. Esto toda vez que la globalización al impactar en el mundo de los negocios ha provocado que reine un ambiente de amplia competitividad, mismo que requiere un cambio eficiente en los sistemas de administración de las empresas para lograr su proyección a largo plazo.

### **Hipótesis**

1.- Actualmente las PYME's manejan sistemas de costeo tradicionales que no potencian su desarrollo y permanencia en el mercado. Mediante la aplicación de los nuevos métodos de costeo las PYME's podrían lograr obtener información confiable, oportuna y veraz, que incidiría de manera positiva en su desarrollo, permitiendo su mejora continua, lo que

dará como resultado un mejor proceso de toma de decisiones que incidirá directamente en su permanencia en el mercado.

2.- La información obtenida por las PYME's mediante la aplicación de los sistemas de costeo tradicionales, utilizada en su proceso de toma de decisiones, es inadecuada para su desarrollo en el contexto actual.

## **La importancia de la obtención de ventajas competitivas mediante la aplicación de un sistema de costeo por actividades, en las PYME's mexicanas.**

### **1. Antecedentes**

La contabilidad de costos es un sistema de información que sirve para clasificar, asignar, acumular y controlar los costos en actividades, procesos y productos. Todo esto con la finalidad de facilitar la toma de decisiones, mediante la información que se obtiene, que además sirve para mejorar la planeación de la empresa, a la vez que se incrementa el control administrativo.

Dentro del mundo contable, el estudio de los sistemas de costos ha sido fundamental debido a la necesidad de las empresas de contar con una valuación constante que refleje sus operaciones, por lo cual los sistemas de costos han sido ampliamente estudiados y han evolucionado a lo largo del tiempo, permitiendo la mejora continua de las empresas que los aplican.



El desarrollo de los sistemas de costos se remontan a finales del siglo XIX, cuando los empresarios de la época ante el panorama industrial y la competencia, se dieron cuenta de la necesidad de implementar nuevos sistemas de análisis y control de las erogaciones, que les permitieran tomar decisiones. En este punto debemos considerar la importancia del surgimiento de los sistemas de costos y de la contabilidad de costos, porque la información obtenida refleja la productividad y eficiencia con la que se está operando la entidad.

Podemos establecer que los detonantes que aceleraron el desarrollo de la contabilidad de costos, se dieron durante la revolución industrial, y son:

- La transición de un proceso de producción artesanal a un nuevo sistema de producción industrial.
- El surgimiento de las grandes fábricas.
- La automatización de los procesos productivos, con la instalación e implementación de las nuevas maquinarias, que sustituyeron la mano de obra.

- El aumento de los insumos requeridos, propicio que los empresarios tomaran una mayor consciencia de la utilización de materiales y su impacto en el crecimiento de la empresa.
- El incremento de la competencia, que trajo como consecuencia que las empresas tuvieran que ser más eficientes para generar mayores ganancias, a través de la disminución de costos, como resultado de su mejor uso y aprovechamiento.

En un principio, aproximadamente en 1777 se estableció un proceso básico a partir del sistema de partida doble, el cual identificaba los elementos del costo mediante cuentas específicas que reflejaban las cantidades y valores de los elementos en cada una de las etapas del proceso productivo.

Posteriormente se introdujeron libros auxiliares, que reflejaban las partidas que tenían incidencia en los elementos del costo de los productos, como salarios, materia prima, materiales de trabajo, entre otros.

Se han encontrado antecedentes que indican que a finales del siglo XIX los fabricantes de ropa comenzaron a incluir en los reportes de costos, los gastos incluidos para la fabricación de las prendas; los cuales se calculaban asignando a las diferentes prendas producidas, los costos totales de producción de acuerdo al peso y a la cantidad de hilo utilizado en cada prenda.

Anteriormente la valuación de la productividad de la mano de obra, o de los obreros en el proceso de producción, se determinaba mediante el comportamiento del costo unitario de producción y de los insumos; cuando aumentaba el costo unitario de producción y el costo de la materia prima se mantenía constante, quería decir que no se había logrado mantener un nivel de eficiencia en la entidad, como consecuencia de un desperdicio de los recursos utilizados y viceversa cuando los costos de producción disminuían y los costos de los materiales se mantenían o bien aumentaban se infería una mejor en la productividad de la mano de obra.

Podemos resumir que en el siglo XIX el enfoque de la contabilidad de costos, era la obtención del costo de producción de la materia prima en producto terminado, siendo la principal preocupación

de los empresarios la obtención del costo unitario, este costo era utilizado primordialmente para evaluar los precios en que se deberían de vender en el mercado los productos terminados, sin embargo los costos unitarios no se utilizaban para la valuación de inventarios, y estos solo tomaban en cuenta la materia prima y la mano de obra utilizada.

Para 1930 Dupont y General Motors hicieron un desarrollo de la contabilidad de costos de acuerdo con sus requerimientos específicos de información, este desarrollo les permitió obtener adecuados procesos de planeación y control, que se tradujeron en mejores resultados para las empresas y permitieron obtener y mantener altos estándares de productividad y eficiencia que perduran a la fecha.

Esta innovación consistió en adecuar sus sistemas de información, formular indicadores que les ayudaran a reflejar el rendimiento de la empresa, midiendo su rentabilidad en relación a los activos ocupados.

Otras estrategias importantes utilizadas a finales del siglo XIX y las primeras décadas del siglo XX, para aumentar la productividad y eficiencia consistieron en la obtención de economías de escala y economías de alcance, que requerían información precisa de las

actividades de la empresa, en aras de contar con información suficiente y relevante para la toma de decisiones. Lo cual requería una minuciosa revisión del costo de producción, y para obtenerlo se debía dar un seguimiento a todas las actividades que desarrollaba la empresa para tener un artículo o servicio terminado.

Es importante hacer notar que estas estrategias, debido a su alto costo y complejidad, obligaron a que aproximadamente en 1930 desaparecieran los sistemas de costos por producto o de costeo por productos o por línea de producto, en los países desarrollados como Inglaterra y Estados Unidos; fue hasta ese momento en que las empresas cedieron el control de las operaciones a los administradores profesionales, y para monitorear su desempeño se implementaron auditorías de todos los reportes contables producidos.

Sin embargo esto propició que los costos de la obtención, análisis y revisión de la información se incrementaran, con lo cual surgió una nueva idea que consistía en la inclusión de la valuación de inventarios en los reportes financieros, con la noción de que esta actividad permitiría conocer los costos de producción de los productos terminados. "Así a partir de 1940 las Universidades del mundo enseñaban

a los alumnos las técnicas necesarias para la valuación de inventarios. Así, la valuación de inventarios se convirtió en la única actividad desempeñada por la contabilidad de costos, ya que era el único sistema que permitía conocer los costos de producción”<sup>1</sup>

#### **a. Preámbulo Costos ABC como precursor de la de Administración estratégica basada en el valor de las actividades**

El desarrollo de los sistemas continuó y aproximadamente a finales de siglo XX, se desarrollo la primera clasificación de costos variables y fijos.

Los fundamentos del sistema de costos por actividades (ABC) tuvieron su origen en 1985 con la publicación de “Ventaja Competitiva” de Michel Porter en donde estableció, entre otras cosas:

- Que la gestión de las empresas debe partir de la identificación de las actividades involucradas en su proceso productivo.

---

<sup>1</sup> Jhonson y Kaplan, citado por DUARTE OLVERA, Felipe, Administración estratégica de costos como base para la obtención de ventajas competitivas, Edt. IMCP, México, 2001, pp. 32 y 33.

- Lograr la creación de valor a partir de las actividades identificadas.
- Con la identificación de las actividades y el valor generado, se debe lograr una ventaja competitiva, sustentable de diferenciación en el mercado.

El estudio de Porter, introdujo el concepto del valor dentro de la gestión de las empresas. Es a partir del concepto de valor, y la herramienta de la cadena de valor, que la administración de las empresas ha enfatizado en la necesidad de realizar una gestión de la organización basada en el valor generado por cada una de las actividades de la empresa.

También, podemos aseverar que la teoría de Porter incidió en los trabajos de otros autores como son Cartier y Podmoguilhny; autores que definieron los grupos implicados en la cadena de valor.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Cfr. CALDERA, Jorge, et al, Evolución en la configuración de los Sistemas de Costeo Basado en las Actividades, Revista Actualidad Contable Faces, Editorial Universidad de los Andes, Venezuela, Volumen 10, Número 14, enero-junio 2007, pág. 117.

El estudio de las actividades, en función del valor que generan, se debe de analizar dentro del esquema de la cadena de valor, y dividirse atendiendo a las actividades primarias y de soporte de la entidad; pues son las actividades las que crean el valor a través de su ejecución y de las interrelaciones que generen entre ellas.

Según las teorías propuestas, la obtención de la información derivada del estudio detallado de las actividades primarias y de soporte, debe de tener como resultado, la obtención de los costos incurridos en cada una de las actividades; es a partir de este modelo de análisis de información y de gestión de las empresas que se genera el denominado sistema ABC o costeo por actividades.

**b. El antecedente de los costos ABC en los Sistemas de Costeo Tradicionales.**

Dentro de los Sistemas de Costeo tradicionales, el sistema de costos que se puede tomar como un antecedente directo del costeo por actividades ABC, es el denominado sistema de costeo absorbente; que considera la totalidad de los costos incurridos, dentro del costo del producto.



El sistema de costos absorbentes considera dentro del costo de transformación del producto:

- La materia prima directa,
- Los cargos de mano de obra directa, y
- Los cargos indirectos fijos y variables de fabricación.

Lo anterior, ejemplifica con claridad la principal diferencia que existe con el sistema de costeo directo o variable que solo considera dentro del costo del producto los costos variables de fabricación; pues concluye que solo los costos que varían dentro del proceso de producción pueden ser considerados como costos de producción y que los costos fijos deben de ser clasificados como parte del costo del período. Debido a que el sistema de costeo directo o variable adopta la concepción, de que los costos de fabricación solo aumentan cuando los niveles de producción se incrementan y los costos fijos se mantienen pese a ese incremento, motivo por el cual no son cargados en los costos de producción.

### **c. Antecedentes de la venta competitiva y la cadena de valor**

Partiendo del hecho, de que la administración del valor de las actividades desarrollada mediante el sistema de Costos ABC se originó por la necesidad de las empresas de competir en un mundo global, es importante para el tema señalar los principales hechos históricos que tuvieron impacto en la globalización del mercado.

- En enero de 1973 se creó oficialmente el Mercado Común Europeo, del cual surgieron medidas aduaneras que tuvieron impacto en las relaciones del comercio internacional<sup>3</sup>, debido a que abrió nuevos mercados, incrementando la competitividad requerida por las empresas.
- Entre 1973 y 1974 se dio a nivel mundial un aumento del 400% del precio del barril del petróleo<sup>4</sup>, lo que incidió en el aumento de los costos de producción, obligando a las empresas a implementar una mejor administración de los costos.

---

<sup>3</sup> Cfr. BENDERRSKY, Eduardo, ABC-ABM Gestión de Costos por actividades, Editorial de las Ciencias, Argentina, 2002, pág.2.

<sup>4</sup> Ídem.

- Se dieron cambios trascendentales en el bloque comunista, que los incluyeron en el mercado global como competencia y como un mercado potencial.
- En materia de tecnología, los avances fueron sin precedentes, con la creación de la computadora personal como inició de la era informática.

Los citados antecedentes fueron los precursores de la globalización de las empresas, generando la necesidad de implementar nuevos métodos de administración que permitieran potenciar la competitividad, y por tanto la supervivencia de la empresa en el nuevo mercado global.

El cambio fundamental en la administración de los costos de las empresas, radicó en el enfoque que se le daban las empresas a la fijación del precio de venta, que se establecía en función de la utilidad deseada por la empresa; con la introducción al mercado global, el precio de venta se fija de acuerdo con los precios establecidos por la competencia, determinando un límite en los precios en atención a los precios globales, y dejando la utilidad como una medida de eficiencia

en la utilización de los insumos requeridos en la generación de los bienes y/o servicios.

Con ese panorama de cambio y evolución de los mercados, Michael Porter desarrolló en los ochentas dos ideas fundamentales que han regido en la gestión moderna y que son la teoría base de los costos ABC., y son:

- La identificación de las cinco fuerzas competitivas de los sectores.
- La definición de la cadena de valor.

Por cuanto hace a la identificación de las cinco fuerzas competitivas de los sectores, Porter indica que *“estas cinco fuerzas que actúan siempre pero que al mismo tiempo varían en magnitud y en importancia relativa entre distintos sectores y entre distintas empresas de un mismo sector, serán condicionantes de la posible rentabilidad de las organizaciones<sup>5</sup>”*.

---

<sup>5</sup> Porter, Michael, citado por BENDERRSKY, Eduardo, ABC-ABM Gestión de Costos por actividades, Op. Cit. pág.6.

De acuerdo con el artículo *How competitive forces shape strategy* de Michael Porter, la naturaleza y grado de la competitividad en una industria depende de cinco fuerzas que son<sup>6</sup>:

- La amenaza de nuevos competidores entrantes.- Consiste básicamente en cuál es la porción del mercado que los nuevos competidores pueden obtener, y la facilidad o dificultad que tienen para entrar en el mercado.
- El poder de negociación de los consumidores.- Este punto se refiere a que la rentabilidad está dada por las características mínimas exigidas por los consumidores del producto o servicio.
- El poder de negociación de los proveedores.- Se refiere a la rentabilidad sacrificada debido las condiciones exigidas por los mismos y el número de proveedores de un producto o servicio.

---

<sup>6</sup> Porter, Michael, *How competitive forces shape strategy*, Revista de la Harvard Business Review, Editorial Harvard Business School Publishing Corp, Estados Unidos de Norte América, Número 3, Año 79, marzo-abril 1979, págs. 137-145.

- La amenaza de productos o servicios sustitutos.- La rentabilidad puede ser altamente afectada, cuando en el mercado fácilmente se pueden obtener productos sustitutos de mayor o menor calidad, porque inciden directamente en la fijación de precios.
- La rivalidad entre los competidores existentes.- Se resalta debido a que puede ser muy costoso entrar en competencia cuando existen grandes participantes en el mismo mercado.

Ahora bien, Porter estableció en su libro *Competitive Advantage Creating and Sustaining Superior Performance* la idea de la cadena de valor, entendida como el conjunto de actividades que lleva a cabo la empresa para producir y/o prestar el bien o servicio<sup>7</sup>. Estas actividades las divide en primarias y de soporte, las primeras se encuentran asistidas por las segundas, y su función es apoyar la ejecución de la actividades primarias, a fin de que estas sean más eficientes y logren mejores resultados que se verán reflejados en la competitividad de la empresa.

---

<sup>7</sup> Cfr. Porter, Michael, *Competitive advantage creating and sustaining superior performance*, Editorial Free Press, Estados Unidos de Norteamérica, 1985, Pág. 33-61.

Podemos ilustrar el trabajo de Porter en relación con la cadena de valor, en los siguientes puntos:

- Identificó las actividades de valor que puede ejecutar una empresa en su proceso productivo.
- Definió a la cadena de valor, integrando en ella las actividades previamente identificadas y agrupándolas de acuerdo con su función en el proceso productivo.
- Explica que la cadena de valor no es un conjunto de actividades entendidas en lo individual, sino un sistema de interconexiones.
- Esquematisó la cadena de valor.

#### **d. PYME' s en Méxi co**

Los antecedentes de las PyMEs en México, son inciertos y no es fácil señalar un suceso como su origine directo; sin embargo encontramos que en nuestro país toda la actividad referente a este importante sector de la economía ha sido dirigida por el Gobierno

Federal, á través de la Secretaría de Economía y el INEGI, con la implementación de programas, fideicomisos, foros, y apoyos.<sup>8</sup>

Algunos de los antecedentes destacables de las PYMES en México son:

- El programa de apoyo integral a la industria mediana y pequeña, establecido en el año de 1978, que buscaba apoyar a industrias que emplearan entre 6 y 250 personas.
- El plan de desarrollo industrial de 1979, cuya principal característica era brindar apoyo a las industrias cuya inversión fuera menor de 200 veces el salario mínimo.
- El establecimiento de los criterios para clasificar a la industria de acuerdo a su tamaño, formulados por la entonces denominada Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, SECOFI, que hoy corresponde a la Secretaría de Economía.

---

<sup>8</sup> Cfr. BALLINA RIOS, Francisco (Coordinador), Análisis estratégico para el desarrollo de la pequeña y mediana empresa (Estado de Veracruz), Edt. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México, 2004, Pág. 23.



- De acuerdo con esta clasificación, las empresas se dividían de acuerdo con su tamaño en: Microindustria.- las que ocupaban hasta 15 personas, con ventas máximas de 30 millones de viejos pesos anuales; Industria pequeña.- Las que emplean hasta 100 personas, y con ventas de hasta 400 millones de viejos pesos; y la industria mediana, las empresas que emplean de 101 a 250 personas y manejan ventas anuales de los 400 a los 100 mil millones de viejos pesos.

- El 30 de diciembre de 2002, la Secretaría de Economía publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley para el Desarrollo de la Competitividad de la Micro, Pequeña y Mediana Empresa; con la cual se modificaron las características generales de segregación de las PyMEs en el país dando como resultado la siguiente clasificación<sup>9</sup> que atiende al número de empleados:

- Micro empresa.

---

<sup>9</sup> Secretaría de Economía, Ley para el Desarrollo de la Competitividad de la Micro, Pequeña y Mediana Empresa, publicada en el Diario Oficial de la Federación la 30 de diciembre de 2002.

- De industria de 0 a 10 empleados.
- De comercio de 0 a 10 empleados.
- De servicios 0 a 10 empleados.
- Pequeña empresa.
  - De industria de 11 a 50 empleados.
  - De comercio de 11 a 30 empleados.
  - De servicios 11 a 50 empleados.
- Mediana empresa.
  - De industria de 51 a 250 empleados.
  - De comercio de 31 a 100 empleados.
  - De servicios 51 a 100 empleados.

## Estadísticas de las PYMES en México:

- De acuerdo con la información proporcionada por el INEGI<sup>10</sup>, el número de unidades económicas que representan a las PYMES (0 a 250 empleados) es de 3'728,049.
- Esos 3'728,049, representan más del 99.8% de las unidades económicas del país.
- Este 99.8% de unidades económicas emplean a 14'577,591 de personas, lo que equivale a casi el 72% de la población económicamente activa en los segmentos formales.
- Los ingresos totales de este universo de entidades, representan el 45.50% del total de los ingresos de las entidades económicas, (más de 8 billones de pesos)
- Los gastos totales reconocidos de las MIPYMES son de poco más de 6 billones de pesos, y por tanto su utilidad estimada es únicamente de 2.3 billones de pesos, lo cual implica que su utilidad en relación con sus ingresos es de aproximadamente el 27%.

---

<sup>10</sup> Véase anexo I.

Información sobre la Estructura Organizacional de las PYMES en México:

Partiendo de la información obtenida del Primer Reporte de Resultados 2002, del Observatorio Pyme México<sup>11</sup>, podemos citar como información relevante para nuestro estudio lo siguiente:

- El 65% de las PyMEs en México son unidades de carácter familiar, lo que ocasiona que sus necesidades de administración son diferentes a las de un negocio tradicional.
- En términos de calidad se aprecia que casi el 90% de las PyMEs, no cuenta con certificaciones tipo ISO, además de que sus metodologías en mejora de calidad y productividad no son suficientes, o incluso no cuentan con ellas.
- La mayoría de las PyMEs tienen una estructura de ventas altamente enfocada en un número reducido de clientes, y un radio reducido de operaciones de venta, *“primero, cerca del 50% de las ventas está concentrada en los cuatro clientes más*

---

<sup>11</sup> Cfr. Comisión Intersecretarial de Política Industrial de la Secretaría de Economía, Primer Reporte de Resultados 2002, Edt. Secretaría de Economía, México, 2003, Págs. 3-19.

*importantes, y segundo 65% de su demanda se comercializa en un radio menor a 100 kilómetros de la empresa. Lo anterior pone a las PyMEs en una posición endeble, al considerar que un gran porcentaje de sus ventas depende en un reducido número de empresas (y ámbito regional)"*<sup>12</sup>;

- Otro aspecto preocupante acerca de la estructura económica de una PyME es que casi el 75% de sus compras están enfocadas en sus 4 proveedores más importantes.

- *“Apenas el 9 por ciento de las PyMEs está involucrado en la actividad exportadora (la distribución entre sectores es variable, ya que para el sector manufacturero, el 21 por ciento de las empresas si exporta).”*<sup>13</sup>

- El sector financiero, tiene un bajo nivel de otorgamiento de créditos a las PyMEs, ya que solamente el 13% de las PyMEs ha solicitado un tipo de crédito bancario, y de ese 13% solo el 76% ha sido beneficiado con el otorgamiento del crédito.

---

<sup>12</sup> Comisión Intersecretarial de Política Industrial de la Secretaría de Economía, Primer Reporte de Resultados 2002, Op. Cit., Pág. 76.

<sup>13</sup> Comisión Intersecretarial de Política Industrial de la Secretaría de Economía, Primer Reporte de Resultados 2002, Op. Cit., Pág. 77.

Dentro de las principales causas que se aluden para denegar los créditos, se encuentran:

- El desinterés del banco hacia el sector,
  - La falta de garantías comerciales, y
  - La indiscutible falta de información entorno a esta materia.
- Es destacable, que el 86% de las PyMEs mexicanas señala no conocer los programas de apoyo federales, estatales, y/o municipales, y un 12% los conoce, sin embargo no los ha utilizado; lo que da como resultado que solamente el 1.8% de las PyMEs los conoce y los ha utilizado.
  - Los intereses primordiales de las PyMEs en cuanto a los programas de apoyo gubernamentales se enfocan a tres temas específicos:
    - *"Adquisición de bienes de capital ,*
    - *Integración de capital de trabajo,*

- *Contratación de consultores expertos en organización productiva y dirección de empresas.*<sup>14</sup>

- En cuanto al rango de edad de los integrantes de las PyMEs, encontramos que aproximadamente el 45% de los participantes en la gestión directa de estas empresas se encuentra entre 40 y 59 años de edad.

- Por cuanto hace al nivel de educación, podemos decir que solo el 48% de los integrantes de la gestión directa de las PyMEs cuenta con educación a nivel de licenciatura completa.

- En materia de formación de los empleados, nos encontramos con que aproximadamente el 31% cuenta con secundaria terminada, y el 26% con bachillerato o carrera técnica terminada, el 23% con educación primaria, y solo el 17% con licenciatura.

---

<sup>14</sup> Comisión Intersecretarial de Política Industrial de la Secretaría de Economía, Primer Reporte de Resultados 2002, Op. Cit., Pág. 63.

En materia de PYMES, la Secretaría de Economía tienen en marcha los siguientes programas<sup>15</sup>:

- Comisión Mixta para la Promoción de las Exportaciones (COMPEX).
- Consultor financiero.
- Desarrollo de Intermediarios Financieros Especializados.
- Desarrollo de Proveedores.
- Empleo en Zonas Marginadas.
- Empresas Integradoras.
- Fideicomiso de Proveedores de la Industria Petrolera.
- Foros Tecnológicos.
- Mi Tortilla.

---

<sup>15</sup> Secretaría de Economía, consultada en [www.economia.gob.mx](http://www.economia.gob.mx), el 21 de noviembre de 2010.



- Por un México Emprendedor.
- Premio Nacional de Calidad.
- Programa de aceleración de empresas de base tecnológica (Techba).
- Programa de Centros Pymexporta.
- Programa de Incubadoras de empresas
- Programa de Parques Industriales
- Programa Nacional de Emprendedores
- BISTEC, Sistema en INTERNET.
- Sistema Nacional de Orientación al Exportador –  
Módulos de Orientación al Exportador (SNOE-MOE)
- SNIE Sistema Nacional de Incubación de Empresas

- Talleres Familiares

## 2. Conceptos

### a. Costeo Absorbente

Podemos definir que los costos absorbentes son aquellos que *“tratan de absorber dentro del costo unitario de los productos la mayor cantidad de gastos que les sea posible”*<sup>16</sup>

Según el autor Abraham Perdomo Moreno, los elementos de los costos absorbentes, están integrados por los siguientes grupos de costos<sup>17</sup>:

- De producción:
  - Material directo;
  - Salarios Directos; y

---

<sup>16</sup> Abraham PERDOMO MORENO, Administración y Contabilidad de Costos Absorbentes y Marginales, Primera reimpresión de la Quinta edición, Editorial Ediciones Contables y Administrativas, S.A., México, 1984, pág. 91.

<sup>17</sup> Ídem.

- Cargos indirectos de fabricación.
  
- De distribución:
  - Costos de venta;
  
  - Costos de administración; y
  
  - Costos financieros
  
- Adición:
  - Otros gastos (u otros productos); e
  
  - Impuestos.

Como podemos observar los elementos del costeo absorbente se dividen por actividades, por lo cual representan un predecesor directo del sistema de costos por actividades.

Para lograr mejor entendimiento de los costos absorbentes, es importante analizar el funcionamiento de sus formulas; pues este

conocimiento nos permitirá entender los diferentes elementos del costo en el sistema de costeo absorbente.

De acuerdo con el autor Perdomo Moreno, las formulas de los costos indirectos son<sup>18</sup>:

- Costo Primo: Es igual a la materia prima directa, más la mano de obra directa.
  
- Costo transformación: Es igual a la mano de obra directa, más los gastos indirectos de fabricación.
  
- Costo Producción, se puede analizar en tres formulas:
  - Es igual a la materia prima directa, más la mano de obra directa, más los cargos indirectos.
  
  - Es igual al costo primo, más los costos indirectos.
  
  - O bien, es igual al material directo, más el costo de transformación.

---

<sup>18</sup> Abraham PERDOMO MORENO, Administración y Contabilidad de Costos Absorbentes y Marginales, Op. Cit. pág.95.

- Precio de Venta: Es igual al costo de producción, más el porcentaje de utilidad deseado.

De las citadas formulas, es importante destacar que el costo de producción absorbe todos los elementos del costo, principal diferencia del sistema de costeo directo.

Otros aspectos relevantes que debemos destacar son:

- Es que la utilidad es la suma de los costos de producción más el margen de utilidad deseado, algo que en los sistemas de costeo modernos, como el ABC, no sucede, pues aquí la utilidad se ve como una medida de productividad;
- En el sistema de costeo absorbente el aumento de la utilidad no depende directamente de la disminución de los costos si no de un aumento arbitrario, que se determina en base a lo que se desee obtener, sin que sea necesario tomar en cuenta el comportamiento de los precios del mercado, mientras que en los sistemas de costeo contemporáneo, la utilidad se determina de la

diferencia del precio de venta con los costos incurridos, es decir, a menores costos, una mayor utilidad, y en esta, el precio de venta está determinado por el mercado, no por la utilidad deseada.

Esto puede formularse de la siguiente manera: los costos más la utilidad son iguales al precio de venta para el costeo absorbente. Mientras que para el costeo contemporáneo la utilidad es igual al precio de venta, menos los costos.

Partiendo de esas diferencias, es que considero que las empresas deben de empezar a ver sus negocios como un conjunto de actividades que se interrelacionan unas con otras y a la utilidad como una medida de eficiencia para poder competir en un mercado cada vez más competitivo y global.

### **b.- Ventaja competitiva**

La ventaja competitiva está representada por aquellas características especiales o únicas que logran desarrollar una empresa,

lo cual le permite colocarse dentro de una posición preferente en el mercado<sup>19</sup>.

*“Otra conceptualización señala que una ventaja competitiva constituye un factor diferencial en las características de una empresa, un producto o servicio que los clientes, consumidores o usuarios perciben como único y determinante.”<sup>20</sup>*

Dentro de sus estudios, Michael Porter define cuatro estrategias competitivas genéricas, que son:

- Liderazgo en costos
- Diferenciación
- Enfoque
- *Stuck in the middle* <sup>21</sup>

Para nuestra investigación desarrollaremos y ejemplificaremos la estrategia competitiva de diferenciación a través de la cadena de

---

<sup>19</sup> Cfr. Soriano Soriano, Claudio L., (tr.), La ventaja Competitivas, Editorial Díaz de Santos, S.A., Madrid, 1997, Pág. 17.

<sup>20</sup> Soriano Soriano, Claudio L., (tr.), La ventaja Competitivas, Ob. Cit., Pág. 17.

<sup>21</sup> Cfr. Porter, Michael, Competitive advantage creating and sustaining superior performance, Editorial Free Press, Estados Unidos de Norteamérica, 1985, Págs. 11-16.

valor, ya que considero que atendiendo a las características de las PyMES en México, la diferenciación en el servicio que pueden prestar a los consumidores es la calve para competir en el mercado.

### **b.1. D i f e r e n c i a c i ó n**

La diferenciación en las empresas implica ofrecer un valor agregado al consumidor final, que sirva para identificar el producto o servicio de aquellos que ofrecen que los competidores dentro de un mismo segmento del mercado.

Según Michel Porter, la diferenciación en es una estrategia que se logra cuando la entidad coordina sus actividades de valor, con el fin de hacerlas más eficientes.<sup>22</sup>

Las fuentes de la diferenciación se encuentran en las actividades de valor, porque de ellas puede surgir alguna característica que las haga diferentes de los competidores del mercado, ya sea por su calidad, cantidad, o eficiencia.

---

<sup>22</sup> Cfr. Porter, Michael, Competitive advantage creating and sustaining superior performance, Ob. Cit. Pág. 119-163.



Según Porter *“Una entidad se diferencia a si misma de sus competidores cuando ofrece algo único que para sus consumidores tiene un valor más allá de ofrecer un recio bajo”*<sup>23</sup>; partiendo de esa premisa, podemos concluir que cuando una entidad logra generar un valor agregado para sus consumidores más alto que el que ofrecen los competidores, los consumidores estarán dispuestos a pagar un sobreprecio o elegir el producto de la entidad diferenciada sobre los demás productos del mercado.

La diferenciación sirve como una ventaja estratégica ya que ayuda a la entidad a ganar una mayor participación y presencia en el mercado, puesto que los consumidores están dispuestos a pagar un sobreprecio o a elegir un producto que les agregue valor por alguna cualidad diferente de las de los demás competidores. Además de estos beneficios, la diferenciación también puede generar una mayor fidelidad a la marca o al producto que ofrece un valor agregado a los consumidores.

Aparte de influir en el comportamiento de los consumidores, la diferenciación también puede tener un impacto positivo en el

---

<sup>23</sup> Porter, Michael, *Competitive advantage creating and sustaining superior performance*, Ob. Cit. Pág. 120.

desempeño de las actividades de la entidad, lo que también puede considerarse como una ventaja competitiva con relación a los participantes del mercado.

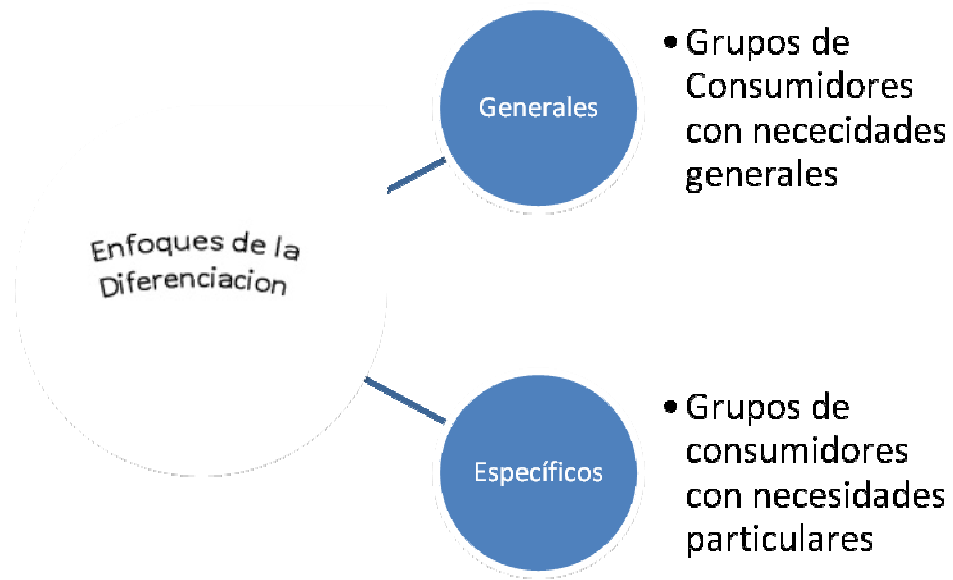
Hablamos de una ventaja en el desempeño de las actividades, cuando la diferenciación consiste en la coordinación de las actividades de valor de una empresa.

La entidad puede lograr un desempeño superior con respecto a sus competidores a través de la diferenciación; esto ocurre cuando los beneficios obtenidos por la diferenciación superan los costos que se añadieron al proceso para ser únicos.<sup>24</sup>

De acuerdo con lo expuesto por Michael Porter en su libro *Competitive advantage creating and sustaining superior performance*, podemos esquematizar la diferenciación como ventaja competitiva, atendiendo a dos enfoques principales de la siguiente forma:

---

<sup>24</sup> Cfr. Porter, Michael, Competitive advantage creating and sustaining superior performance, Ob. Cit. Pág. 127.



### **b.1.1. Enfoques de la Diferenciación**

Por lo que hace a los enfoques generales, tenemos que la diferenciación dirigida a grupos de consumidores generales, implica que las acciones que se tomen para lograr una diferencia competitiva estén orientadas en la generalidad de un producto o marca, es decir, que vayan dirigidas a un segmento específico, un ejemplo puede ser cambiar el proceso de empaque para mejorar la calidad de todos los productos; este tipo de diferenciaciones suele tener un mayor costo, pero sus beneficios se pueden reflejar en la generalidad de la producción.

El enfoque específico de la diferenciación consiste en dirigir el cambio a un segmento específico de consumidores y/o productos, implica mejorar ciertas partes de un proceso u orientarse solo en un mercado o segmento de la producción o prestación de servicios, situación que implica renunciar a otros mercados que entran en conflicto por aquel al que se encaminaron, esto se conoce también como *cut offs* de la operación.

Enfocarse en segmentos específicos es, en cierta forma, una especialización, por lo que la diferenciación consiste en ser el competidor más especializado del mercado para algún segmento de clientes que estarán dispuestos a pagar un sobreprecio, y preferirán el producto sobre otros del mismo precio; también permite incrementar la lealtad a la marca o producto.

### **b.1.2. Diferenciación dentro de la cadena de valor**

La diferenciación crece a partir de la cadena de valor, debido a que es el resultado de la ejecución de actividades específicas que realiza la entidad, y de cómo estas actividades afectan a los consumidores.

Es por esta razón que es de vital importancia para la estrategia de diferenciación, identificar cada una de las actividades que se realizan para la producción de un producto o la prestación de un servicio, y valorar el costo en que incurre la entidad para realizar cada actividad, con lo que se tendrán plenamente detectadas las actividades que la hacen diferente ante sus consumidores y el costo que eso conlleva.

### **b.1.3. Las actividades en la creación de la diferenciación**

Teóricamente, la ejecución de cualquier actividad puede llegar a crear una diferenciación que sea única dentro del segmento en que se compite, como por ejemplo un modo más eficiente de producir cierto producto, o una atención más personalizada a los clientes; sin embargo, Porter menciona que existen ciertas actividades que tienen un mayor impacto en la diferenciación de la entidad, y nos cita, entre otros, los siguientes ejemplos:<sup>25</sup>

- Administración de la materia prima, todas actividades relacionadas con la administración de la materia prima tienen un

---

<sup>25</sup> Cfr. Porter, Michael, Competitive advantage creating and sustaining superior performance, Ob. Cit. Pág. 120.

alto impacto en el producto final, por ejemplo la calidad, y es por eso que las actividades de administración de la materia prima tienen un impacto directo en la diferenciación del producto.

- Desarrollo tecnológico, las actividades de desarrollo tecnológico pueden llevar a una empresa a ejecutar actividades con mayor eficiencia que sus competidores en cualquier parte de la cadena de valor.

- Actividades de Marketing y ventas, las actividades de marketing y ventas son importantes para la diferenciación de los productos o servicios ofrecidos al consumidor debido al contacto con este, por ejemplo, un contacto directo y más personal con el cliente puede diferenciar a la entidad de sus competidores.

Para una mayor claridad, véase la tabla de ejemplos de actividades y diferenciación, contenida en el **anexo 1** de esta investigación.

#### **b.1.4. Drivers de la diferenciación**

Así como todas y cada una de las actividades de la cadena de valor tienen *cost drivers* que ayudan a su identificación y cuantificación, por lo cual se deben identificar cuáles son los *cost drivers* que generan la diferenciación dentro de las actividades para obtener correctamente el costo de la diferenciación y de esta forma analizar la rentabilidad que ofrece al negocio.

Los *cost drivers* que determinan la diferenciación, se deben de identificar dentro de los *cost drivers* básicos que conforman la cadena de valor de la entidad, lo cual redundará en un seguimiento más puntual y claro de las razones y los costos que determinan la diferenciación.

La importancia de la correcta identificación y cuantificación de los *cost drivers* de la diferenciación, radica en que sin esta información, la entidad no podría tener un control de la creación de la diferenciación, o evaluar el comportamiento, evolución y rentabilidad de las actividades de diferenciación y si estas son verdaderamente rentables para el negocio.

Michel Porter señala cuales son los principales *cost drivers* de la diferenciación de las entidades, estos son:<sup>26</sup>

- Funcionalidad y desempeño del producto ofrecidos
- Servicios otorgados al cliente (crédito, descuentos, entrega, etc.);
- Enfoque de ciertas actividades (marketing y ventas); y
- Políticas y procedimientos internos.

### **b.1.5. Conexiones**

Según la teoría de la estrategia de diferenciación de Porter, la singularidad o diferenciación de una entidad se da cuando existen conexiones entre las actividades que se realizan dentro de la cadena de valor, o también, cuando estas conexiones entre actividades se dan con

---

<sup>26</sup> Cfr. Porter, Michael, Competitive advantage creating and sustaining superior performance, Ob. Cit. Pág. 124.



los proveedores o en los canales en los que la entidad desempeña sus actividades<sup>27</sup>.

Básicamente, las conexiones entre actividades pueden dar como resultado la diferenciación en sí, estas conexiones pueden tener un impacto positivo en el desempeño de otras actividades dentro de la empresa.

Las conexiones agregan valor a las actividades, debido a que cuando se logran, tienen un impacto positivo en la diferenciación de la entidad; debido a que una interconexión de actividades es difícilmente imitada e igualada por los competidores. Esta conexión permite crear procesos únicos en el mercado, ya sea con actividades internas o con integraciones externas con proveedores y/o clientes.

#### **b.1.5.1. Tipos de conexiones**

Dentro de las conexiones que pueden surgir en la cadena de valor tenemos las conexiones con los proveedores, conexiones de canal, conexiones de tiempo, conexiones de localización, conexiones de

---

<sup>27</sup> Cfr. Porter, Michael, Competitive advantage creating and sustaining superior performance, Ob. Cit. Pág. 125.

integración de las actividades, conexiones de escala, y conexiones de factores institucionales.<sup>28</sup>

Las conexiones más comunes dentro de las estrategias de diferenciación son las que se dan en las actividades de la cadena de valor, es decir, dentro de la misma entidad.

Básicamente estas conexiones representan, el soporte que las actividades secundarias o de soporte dan a las actividades primarias y viceversa, a través de la retroalimentación de información, prestación de servicios internos, entrega de información en forma oportuna, entre otras.

Una vez que una entidad logra crear interconexiones que beneficien sus actividades de valor, estas se convertirán en una ventaja competitiva única dentro de su sector, debido a que muy difícilmente el “benchmarking” de sus competidores podrá imitar completamente el nivel de interrelación que tienen cada una de sus actividades, y la clave de la eficiencia y de la estrategia de diferenciación, radica en lograr crear esta interrelación.

---

<sup>28</sup> Cfr. Porter, Michael, Competitive advantage creating and sustaining superior performance, Ob. Cit. Págs. 126 y 127.

Según Porter, las conexiones dentro de la cadena de valor se convierten en *drivers* de la diferenciación cuando la entidad realiza “*ciertas actividades de tal manera que estas tengan un impacto positivo en otras actividades de la cadena de valor*”.<sup>29</sup>

Porter nos ejemplifica los beneficios de las interconexiones mediante el ejemplo de la coordinación de las funciones de compras, logística de entrada, operaciones (producción) y logística de salida con Ventas, lo que ayudara, según el ejemplo a tener los niveles necesarios de materia prima, materiales y de producto terminado. Lo anterior debido a que dentro de las actividades de ventas, estaría la de crear presupuestos de ventas que vayan coordinados con los demás departamentos con base en la demanda estimada por ventas, lo cual encaminaría sus actividades para lograr un manejo eficiente de la cadena de suministros, evitando en la medida de lo posible, paros en la producción por falta de materiales o fallas en las entregas por falta de transportistas en el momento necesario, entre otros.

Con este ejemplo se puede apreciar claramente que el apoyo y coordinación entre las actividades puede generar un valor agregado

---

<sup>29</sup> Porter, Michael, Competitive advantage creating and sustaining superior performance, Ob. Cit. Pág. 124.

para el cliente, en el caso ejemplificado se reduce la demora en la entrega del producto o el incumplimiento de entrega, sin que se genere para la entidad un costo extra significativo, como pagar más cara la materia prima por falta de un presupuesto de producción, y es ahí en donde se da la diferenciación, porque la entidad que coordina sus actividades puede ofrecer un mejor servicio que aquella que no lo hace, y si lo llegase a ofrecer, su costo sería mayor y sus operaciones más complejas.

Podemos concluir, que al final diferencia de las entidades, se basa en los costos, el valor ofrecido al cliente y la eficiencia con que estos elementos se administran e interrelacionan.

#### **b.1.5.2. Conexiones con los proveedores**

Considero relevante para el desarrollo de esta investigación, destacar la conexión generada con los proveedores, debido a que esta incide directamente en el costo las actividades, y en mi opinión una PyME podría sacar provecho al establecer este tipo de conexiones con sus proveedores, sin que implique incrementar sus costos.

E incluso podríamos señalar, que el tener una coordinación con los proveedores en determinadas aéreas de la cadena de valor puede llevar a una reducción de los costos, del tiempo y, además una mejora de las actividades realizadas y los productos y/o servicios ofrecidos a los clientes y consumidores de la entidad.

La conexión con los proveedores funciona debido que se crea una integración de las actividades especializadas del proveedor, con lo que se puede obtener una reducción de los costos y una especialización o aseguramiento de los productos y/o servicios ofrecidos por la entidad.

Un ejemplo sería la coordinación de los proveedores de transporte (transportistas o fleteros) para la de materiales al área de producción y de productos con los clientes y/o consumidores, con esta integración la entidad puede ofrecer un mejor servicio de entrega a los clientes y reducir los paros en la producción por falta de insumos para producir.

### **3. Aplicación de la filosofía del Valor Agregado a las PYME's**

De acuerdo con lo desarrollado en los capítulos anteriores, se procederá a establecer un ejemplo que permita apreciar la aplicación de la filosofía del Valor Agregado a las PYME's, a través de la estrategia de diferenciación de Porter.

Para poder establecer un método de identificación del costo de la diferencias en cualquier empresa, incluyendo a las PYMEs, es necesario establecer un catálogo de centros de costos, que permita ligar el importe de los costos incurridos en cada una de las actividades principales y sus etapas.

Por lo cual presentamos un ejemplo de creación de catálogo de centro de costos:

#### **a. Creación de un Catálogo de Centros de Costos**

Para el análisis de las actividades ejecutadas por una entidad es necesario contar con un catálogo de Centros de Costo, que junto con el catálogo de cuentas básico de la entidad, será una herramienta

fundamental para el análisis de los costos incurridos por cada una de las actividades que ejecuta la empresa.

La estructura del catálogo de costos debe permitir identificar a detalle:

- El costo total de las actividades primarias de la cadena de valor;
- El costo total de las actividades de soporte de la cadena de valor;
- El costo total de cada una de las actividades primarias, por separado;
- El costo de cada una de las sub-actividades que se desarrollan dentro de las actividades primarias y secundarias de la cadena de valor;

- El costo incurrido por cada una de las divisiones de la entidad; y
- El costo que reporta cada uno de los centros de responsabilidad de la empresa.

Como podemos observar, el foco de análisis que una administración basada en centros de costo es muy amplio, lo que puede dar como resultado un mejor proceso de toma de decisiones.

Lo importante de un sistema de administración de costos basado en un catálogo de CeCo's es que cada afectación a cuentas de resultadas debe de estar ligada al Centro de Costos correspondiente de acuerdo a:

- Tipo de actividad primaria o de soporte (División);
- Un centro de responsabilidad (Actividad de la Cadena de Valor);



- La actividad específica que desempeña; y
- Si es una actividad de diferenciación o no.

A continuación se dará un ejemplo de la creación de un catálogo de Centros de Costo (CeCo's).

Para comenzar a estructurar un catálogo de cuentas se deben establecer los datos que cada uno de los CeCo's creados deberán tener, como División, Centro de responsabilidad, denominación general de la actividad, descripción de la actividad y tipo de actividad.

Como ejemplo tenemos la siguiente estructura básica de un catálogo de CeCo's:

| CeCo | Div | CR | Actividad | Descr | Tipo |
|------|-----|----|-----------|-------|------|
|------|-----|----|-----------|-------|------|

Aquí se puede ver claramente que cada CeCo creado deberá contener estos 6 campos básicos, que la administración podrá utilizar para la toma de decisiones.

Esta estructura básica, permite dar de alta los centros de costos de las actividades base de la cadena de valor, Primarias y de Soporte, asignando a cada una un código para su CeCo, una división como primarias y de soporte, asignar un centro de responsabilidad, que es la actividad base, una descripción general de la actividad y dado que estos son CeCo's genéricos que engloban todas las actividades secundarias, se pueden relacionar como actividades genéricas.

Para poder llegar al detalle deseado, primero se deben de asignar centros de responsabilidad y divisiones a cada una de las actividades base de la cadena de valor, a continuación se presenta un ejemplo de cómo hacerlo:

### Diagrama de Departamentos por actividad

|                         |             |                        |                       |                         |
|-------------------------|-------------|------------------------|-----------------------|-------------------------|
| Logística de<br>Entrada | Operaciones | Logística de<br>Salida | Marketing y<br>ventas | Servicio Post-<br>Venta |
| Compras                 | Sistemas    | Recursos<br>Humanos    | Finanzas              |                         |

### Centro de Responsabilidad por Actividad

|    |    |    |    |    |
|----|----|----|----|----|
| A1 | A2 | A3 | A4 | A5 |
| B1 | B2 | B3 | B4 |    |

### Divisiones por actividad

|    |    |    |    |    |
|----|----|----|----|----|
| P1 | P1 | P1 | P1 | P1 |
| S1 | S1 | S1 | S1 |    |

Partiendo de esos datos, es posible empezar a crear los centros de costo para las actividades genéricas y específicas, asignando a cada una el Centro de Responsabilidad y División correspondientes. Dentro de la actividad de logística de entrada, un ejemplo de CeCo genérico y de un CeCo específico sería:

| Ceco  | Div | CR | Actividad         | Descr  | Tipo     |
|-------|-----|----|-------------------|--|----------|
|       |     |    | Act Grales        |  |          |
| A0001 | P1  | A1 | Almacén<br>Manejo | Gastos Grales departamento de almacén          | Genérica |
|       |     |    | de                | Costos relacionados con el aseguramiento de la |          |
| A0002 | P1  | A1 | Materiales        | calidad para la materia prima                  | ACT DIF  |

A partir de esta información, podemos conocer con detalle, que los costos referenciados a los códigos A001 corresponden a una actividad primaria, que corresponde a la de logística de entrada y que son costos imputados, a las actividades generales de la logística de entrada.

### **b. Ejemplo práctico identificación del costo de la diferenciación a través de centros de costo**

La empresa Productos Hidropónicos S.A. se dedica a la venta de jitomates de alta calidad, su método de cultivo es único en el mercado debido a que utiliza una técnica llamada hidroponía, y, esa técnica, le permite obtener productos frescos de alta calidad en cualquier época del año sin necesidad de pesticidas y de grandes extensiones de terreno.

La administración de productos hidropónicos ha decidido establecer una estrategia de competitividad basada en la diferenciación de su producto, por lo que ha identificado las principales ventajas competitivas que tiene y que busca incrementar con relación a

sus competidores; para ganar una mayor participación en el mercado, las ventajas que la administración desea explotar son:

- Productos sin maltrato físico;
- Empaques de alta calidad que se entreguen al consumidor final en excelentes condiciones;

Para lograr esto, se detectó que el área de recepción de materia prima y el despacho de producto terminado, no contaba con el acondicionamiento necesario; lo cual ocasionaba que un porcentaje considerable de los materiales y productos terminados, resultaran dañados y no cumplieran con los estándares de calidad establecidos para la venta al público, debido a esta situación, la administración decidió hacer las adecuaciones necesarias en el área de recepción de materia prima y el despacho de producto terminado, para evitar al máximo el maltrato de los productos.

Para hacer una evaluación del costo de esta diferenciación, se dio de alta un Centro de Costo, en el cual se cargaron todos los costos

incurridos en esta adecuación, para identificar el costo total de la diferenciación.

A continuación se describirá el proceso desde el registro de los costos hasta el momento de obtener la cifra del costo de la diferenciación, a través de un sistema de registro por Centros de Costo.

### **b.1.1. Generación del Centro de costos**

Para generar un centro de costos, que permita ligar todos los costos relacionados con la actividad de diferenciación “Manejo de Materiales”, se inicia determinando que esa actividad corresponde a la actividad primaria “Logística de Entrada”, por lo que (según la estructura que debe de llevar el catalogo de Centros de Costo), la división del CeCo será la P1 de actividades primarias y pertenecerá al centro de responsabilidades A1 Logística de entrada, a continuación se muestra gráficamente como quedaría creado este CeCo en el catálogo de Centros de Costos.

| Ceco  | Div | CR | Actividad  | Descr                                    | Tipo |
|-------|-----|----|------------|--|------|
|       |     |    | Manejo de  | Costos relacionados con el aseguramiento | ACT  |
| A0002 | P1  | A1 | Materiales | de la calidad para la materia prima      | DIF  |

Además, se preparó una descripción general de la actividad, que contiene la justificación como actividad diferenciadora, esta sería la descripción:

| Actividades desarrolladas  | Diferenciación Estratégica   | Centro Responsabilidad | Centro de Costo |
|--|--|------------------------|-----------------|
| Adecuación de las instalaciones del área de ingresos, inversión en maquinaria adecuada para la recepción de materiales y costos demás costos imputables directamente a esta actividad. | Minimiza el daño o el desgaste que los materiales pudieran tener, logrando una mejor calidad | A1                     | A0002           |

### **b.1.2. Contabilización con CeCos de la PYME Productos Hidroponicos SA**

1.- Se compran los materiales necesarios para la adecuación del almacén, esto se carga a cuentas de balance, por lo que no afecta directamente al costo.

Los movimientos contables son:

| DO  | Tipo |                |   |           |          | Ce    |     |
|-----|------|----------------|---|-----------|----------|-------|-----|
| CT  | Mo   |                | Descripción Diario                                  | Debe      | Haber    | Co    | Div |
| O   | v    | CTA            |   |           |          |       |     |
| D00 | Des  |                | Compra Material Construcción                        |           |          | DS    |     |
| 01  | cr   | Descr          | Para adecuación zona de recepción/salida materiales |           |          | CR    | P1  |
| D00 | Car  | Activos/LP/O   |   |           |          |       |     |
| 01  | go   | bra en Curso   | Adecuación Almacén                                  | 20,000.00 |          | BAL   | P1  |
|     |      | Pasivo/CP/A    |   |           |          |       |     |
| D00 | Ab   | cr/Materialist | Compra Crédito Adecuación                           |           | 20,000.0 |       |     |
| 01  | ono  | a              | Almacén   |           |          | 0 BAL | P1  |

En esta póliza contable, no se afectan cuentas de resultado, es por eso que no se vinculan a centros de costo, y solo afecta a divisiones, esto con el fin de poder clasificar los activos y pasivos generados por las divisiones, que en este caso son las actividades base de la cadena de valor.

**2.-** Una vez concluida la adecuación del almacén, se procede a hacer el registro del activo, reclasificándolo de la cuenta de Obra en Curso a una cuenta de activo fijo, para esto se hace una valuación, que da como resultado un sobreprecio de \$2,500 MXN sobre el importe invertido, el asiento contable queda como sigue:

| DOCTO | Tipo  |                            |   |      |           | CeCo  | Div |
|-------|-------|----------------------------|---|------|-----------|-------|-----|
| Mov   |       | CTA                        | Descripción Diario                            | Debe | Haber     |       |     |
| D0002 | Descr | Descr                      | Registro Adecuación Concluida Según Valuación |      |           | DSCR  | P1  |
|       |       |                            | Registro Adecuación                           |      |           |       |     |
| D0002 | Cargo | Activos/Almacen/ZonaRecep  | Concluida Según Valuación                     |      | 22,500.00 | BAL   | P1  |
| D0002 | Abono | OtrosProd/ValuacionActivos | Registro Adecuación Concluida Según Valuación |      | 2,500.00  | A0002 | P1  |
|       |       |                            |   |      |           |       |     |
| D0002 | Abono | Activos/LP/Obra en Curso   | Registro Adecuación Concluida Según Valuación |      | 20,000.00 | BAL   | P1  |

En esta operación se involucran cuentas de resultados, y aunque como un beneficio, se debe de afectar el Centro de costos de la actividad específica por la que se dio esta mejora, que en este caso es el siguiente:



| Ceco  | Div | CR | Actividad            | Descr  | Tipo       |
|-------|-----|----|----------------------|--|------------|
| A0002 | P1  | A1 | Manejo de Materiales | Costos relacionados con el aseguramiento de la calidad para la materia prima | ACT<br>DIF |

Como se aprecia en la tabla anterior, esta afectación a resultados es directamente imputable a la actividad de "mejora de actividades".

**3.-** Para continuar con la mejora en el manejo de actividades, se identifica que es necesaria la compra de tarimas especiales para el tipo de producto que se maneja, que lograría aminorando el riesgo de daño a los materiales, la operación quedaría registrada como sigue:

| DOCTO | Tipo Mov | CTA                      | Descripción Diario                        | Debe     | Haber    | CeCo | Div |
|-------|----------|--------------------------|---|----------|----------|------|-----|
| D0003 | Descr    | Descr                    | Compra Tarimas Adecuadas tipo de Material |          |          | DSCR | P1  |
| D0003 | Cargo    | Activo/LP/Almacen/Equipo | Compra Tarimas Adecuadas tipo de Material | 5,000.00 |          | BAL  | P1  |
| D0003 | Abono    | Pasivo/CP/Acr/Tarimas    | Compra Tarimas Adecuadas tipo de Material |          | 5,000.00 | BAL  | P1  |

En esta operación nuevamente no se están afectando cuentas de resultados y solo se registra el activo y el pasivo en la división que le corresponde (P1, actividades primarias).

**4.-** Para realizar la compra fue necesario enviar a alguien del departamento de compras a concretar la negociación directamente y asegurar que las tarimas cumplieran con los requerimientos necesarios para lograr la mejora del manejo de actividades. Debido a esto, la empresa generó gastos, por lo que el costo de los viáticos no es cargado a un centro de costos de compras, si no al centro de costos de la actividad, debido a que la erogación se generó directamente por la ejecución de la misma.

| DOCTO | Tipo Mov | CTA                     | Descripción Diario   | Debe   | Haber  | CeCo  | Div   |
|-------|----------|-------------------------|--|--------|--------|-------|-------|
| D0004 | Descr    | Descr                   | Gastos Equipo Compras Investigación Prov Tarimas<br>Viáticos Comprador Negociación |        |        | DSCR  | P1/S1 |
| D0004 | Cargo    | Gastos/Viaje/Viaticos   | Tarimas  | 500.00 |        | A0002 | P1    |
| D0004 | Abono    | Pasivo/CP/Acr/Empleados | Viáticos Comprador Negociación Tarimas   |        | 500.00 | BAL   | S1    |

El asiento contable se registra como sigue:

| DOCTO | Tipo Mov | CTA                     | Descripción Diario                                  | Debe   | Haber  | CeCo  | Div   |
|-------|----------|-------------------------|---|--------|--------|-------|-------|
| D0004 | Descr    | Descr                   | Gastos Equipo Compras Investigación Prov<br>Tarimas |        |        | DSCR  | P1/S1 |
| D0004 | Cargo    | Gastos/Viaje/Viaticos   | Negociación Tarimas                                 | 500.00 |        | A0002 | P1    |
| D0004 | Abono    | Pasivo/CP/Acr/Empleados | Viáticos Comprador Negociación<br>Tarimas           |        | 500.00 | BAL   | S1    |

En este asiento se están afectando cuentas de balance y de resultado. La cuenta de pasivo que se genera se está registrando en la división de actividades de soporte, ya que se le debe a un empleado del área de compras, por lo que el pasivo se debe reflejar en la división de actividades de soporte.

En cuanto al cargo a resultados, se está cargando el gasto de viaje a la subcuenta Viáticos y se está ligando al CeCo A002, con este dato sabemos que este gasto se deriva de la actividad de diferenciación en el manejo de materiales.

**5.-** Para un mejor manejo del almacén se decide comprar un software especializado, el cual estará dedicado a la correcta administración de entradas del almacén, lo que disminuirá el tiempo de espera de los materiales en el almacén aumentando su frescura y calidad.

Los Asientos contables de esta compra son como sigue:

| DOCTO | Tipo Mov | CTA                    | Descripción Diario   | Debe     | Haber    | CeCo  | Div   |
|-------|----------|------------------------|--|----------|----------|-------|-------|
| D0005 | Descr    | Descr                  | Compra Desarrollo Soft Administración Inventario Materia Prima |          |          | DSCR  | P1/SL |
| D0005 | Cargo    | Gastos/OtrosG/Sist     | Compra Desarrollo Soft Administración Inventario Materia Prima | 2,000.00 |          | A0002 | P1    |
| D0005 | Abono    | Pasivo/CP/Acr/Sistemas | Proveedor de programade inventarios                            |          | 2,000.00 | BAL   | SL    |

El importe del costo del software de administración, se está ligando al CeCo A002, que es el de la actividad de diferenciación de mejora en el manejo de los materiales, debido a que su compra se debió directamente a la ejecución de esta actividad.

**6.-** Con el nuevo sistema y la intención de que el manejo de materiales tenga un repunte importante, se decide adquirir un equipo de cómputo para el área de logística de entrada, que será utilizado para el análisis del tiempo de los materiales en almacén, las desviaciones en los procesos que afecten la calidad del producto entre otras.

El registro contable de esta operación no involucra afectaciones a resultados, solo a cuentas de balance, por lo que no se ocupara el CeCo A002, de la actividad diferenciadora, si no solo se vinculara a la división P1 de actividades primarias ya que este equipo de computo será un activo del área de logística de entrada.

| DOCTO | Tipo Mov | CTA                       | Descripción Diario     | Debe     | Haber    | CeCo | Div |
|-------|----------|---------------------------|------------------------|----------|----------|------|-----|
| D0006 | Descr    | Descr                     | Compra PC para almacén |          |          | DSCR | P1  |
| D0006 | Cargo    | Activo/LP/Almacen/EquComp | Compra PC para almacén | 3,500.00 |          | BAL  | P1  |
| D0006 | Abono    | Pasivo/CP/Acr/Sistemas    | Proveedor PC           |          | 3,500.00 | BAL  | P1  |

**7.-** Se detecta, que va a ser necesaria la contratación un almacenista con experiencia para el manejo de la nueva adecuación del almacén y el software administrativo, por lo que se encarga al departamento de recursos humanos la contratación de un almacenista que cubra este perfil, para ello, recursos humanos publica una serie de anuncios que tienen un costo de \$500 MXN, costo que será cargado al CeCo A002, debido a que está contratación es directamente atribuible a la actividad de manejo de materiales.

La póliza contable queda como sigue:

| DOCTO | Tipo Mov | CTA                       | Descripción Diario                            | Debe   | Haber  | CeCo  | Div   |
|-------|----------|---------------------------|---|--------|--------|-------|-------|
| D0007 | Descr    | Descr                     | ContratacionAlmacenista                       |        |        | DSCR  | PL/SL |
| D0007 | Cargo    | Gastos/OtrosG/RH/Reclutam | Gastos Reclutamiento Almacenista/<br>anuncios | 500.00 |        | A0002 | PL    |
| D0007 | Abono    | Pasivo/CP/Acr/RH          | Sistema anunciosRH                            |        | 500.00 | BAL   | SL    |

**8.-** En el cierre de mes, se deben de registrar las depreciaciones y las amortizaciones, con lo que el CeCo A002 va a ser afectado por los activos que tengan una participación directa en el desarrollo de esta actividad, como son la adecuación del almacén, las tarimas especiales y la PC dedicada a esta actividad.

Las pólizas contables de la depreciación de esta estos activos son las siguientes:

| DOCTO | Tipo Mov | CTA                         | Descripción Diario                           | Debe   | Haber  | CeCo  | Div |
|-------|----------|-----------------------------|--|--------|--------|-------|-----|
| D0008 | Descr    | Descr                       | Depreciación Almacén (10%adecuamiento) Mes 1 |        |        | DSCR  | P1  |
|       |          |                             | Depreciación Almacén                         |        |        |       |     |
| D0008 | Cargo    | Gastos/Depr/Almacen/Adec    | (10%adecuamiento) Mes 1                      | 187.50 |        | A0002 | P1  |
| D0008 | Abono    | Activos/Almacen/ZonaRecep   | Depreciación Almacén (10%adecuamiento) Mes 1 |        | 187.50 | BAL   | P1  |
| D0009 | Descr    | Descr                       | Depr Tarimas Mes 1                           |        |        | DSCR  | P1  |
| D0009 | Cargo    | Gastos/Depr/Almacen/Equipo  | Depr Tarimas Mes 1                           | 41.67  |        | A0002 | P1  |
| D0009 | Abono    | Activo/LP/Almacen/Equipo    | Depr Tarimas Mes 1                           |        | 41.67  | BAL   | P1  |
| D0009 | Descr    | Descr                       | Depr PC Mes 1                                |        |        | DSCR  | P1  |
| D0009 | Cargo    | Gastos/Depr/Almacen/EquComp | Depr PC Mes 1                                | 72.92  |        | A0002 | P1  |
| D0009 | Abono    | Activo/LP/Almacen/EquComp   | Depr PC Mes 1                                |        | 72.92  | BAL   | P1  |

Como se ve, es un registro de las depreciaciones clásico, que afecta al gasto y al activo, solo que aquí se está ligando a una actividad en específico, y, gracias a esto, se va a poder tener una mejor medida del costo incurrido por la empresa en el desarrollo de esta actividad que genera una diferenciación con relación a la competencia.

**9.-** La administración ha decidido prorratear parte de los costos erogados en las actividades de soporte dentro de las actividades primarias de la cadena de valor, el porcentaje a repartirse será del 80% del total de los costos generales de cada actividad entre cada una de las cinco actividades primarias de la cadena de valor, (16% cada una).

Con este prorrateo la administración espera tener mejor identificado el impacto de cada una de las actividades primarias, ya que se llegó a la conclusión de que el 80% de las actividades secundarias se dedica a dar servicio a las primarias.

Para el registro de estos trasposos de gasto, se da de alta un CeCo por cada una de las actividades de soporte dentro del Centro de

Responsabilidad de cada una de las actividades primarias de la cadena de valor, a continuación se muestra un ejemplo de los CeCo's creados dentro del CR de Logística de Entrada.

| Ceco  | Div | CR | Actividad          | Descr                     | Tipo    |
|-------|-----|----|--------------------|---------------------------|---------|
| A0003 | P1  | A1 | Act Grales Almacén | Prorratoe Gastos Compras  | Sin DIF |
| A0004 | P1  | A1 | Act Grales Almacén | Prorratoe Gastos Sistemas | Sin DIF |
| A0005 | P1  | A1 | Act Grales Almacén | Prorratoe Gastos RH       | Sin DIF |
| A0006 | P1  | A1 | Act Grales Almacén | Prorratoe Gastos Finanzas | Sin DIF |

Para este caso, la administración ha tomado la decisión de asignar un 20% de este prorratoe a la actividad de diferenciación dentro de logística de entrada, por lo que parte del 16% correspondiente por el traspaso de los costos y gastos de las actividades de soporte se estará ligando directamente al CeCo A0002 "Manejo de Materiales".

Las pólizas de estos registros quedan como sigue:

| DOCTO | Tipo Mov | CTA                          | Descripción Diario   | Debe   | Haber  | CeCo  | Div   |
|-------|----------|------------------------------|--|--------|--------|-------|-------|
| D0011 | Descr    | Descr                        | Traspaso Ind Compras % sobre Logística Entrada (16%)                 |        |        | DSCR  | P1/S1 |
| D0011 | Cargo    | Gastos/Sueldos/LE/Prorratio  | Traspaso Sueldos Compras % sobre gto grales Logística Entrada (80%)  | 640.00 |        | A0003 | P1    |
| D0011 | Cargo    | Gastos/Sueldos/LE/Prorratio  | Traspaso Sueldos Compras % sobre gto grales Logística Entrada (20%)  | 160.00 |        | A0002 | P1    |
| D0011 | Cargo    | Gastos/Ind/LE/Prorratio      | Traspaso Ind Compras % sobre gto grales Logística Entrada (80%)      | 384.00 |        | A0003 | P1    |
| D0011 | Cargo    | Gastos/Ind/LE/Prorratio      | Traspaso Ind Compras % sobre gto grales Logística Entrada (20%)      | 96.00  |        | A0002 | P1    |
| D0011 | Abono    | Gastos/Sueldos/Compras/Prorr | Traspaso Sueldos Compras % sobre gto grales Logística Entrada (80%)  |        | 800.00 | C0001 | S1    |
| D0011 | Abono    | Gastos/Ind/Compras/Prorr     | Traspaso Ind Compras % sobre gto grales Logística Entrada (20%)      |        | 480.00 | C0001 | S1    |
| D0012 | Descr    | Descr                        | Traspaso Ind Sistemas % sobre Logística Entrada (16%)                |        |        | DSCR  | P1/S1 |
| D0012 | Cargo    | Gastos/Sueldos/LE/Prorratio  | Traspaso Sueldos Sistemas % sobre gto grales Logística Entrada (80%) | 640.00 |        | A0004 | P1    |
| D0012 | Cargo    | Gastos/Sueldos/LE/Prorratio  | Traspaso Sueldos Sistemas % sobre gto grales Logística Entrada (20%) | 160.00 |        | A0002 | P1    |
| D0012 | Cargo    | Gastos/Ind/LE/Prorratio      | Traspaso Ind Sistemas % sobre gto grales Logística Entrada (80%)     | 384.00 |        | A0004 | P1    |
| D0012 | Cargo    | Gastos/Ind/LE/Prorratio      | Traspaso Ind Sistemas % sobre gto grales Logística Entrada (20%)     | 96.00  |        | A0002 | P1    |
| D0012 | Abono    | Gastos/Sueldos/IT/Prorr      | Traspaso Sueldos Sistemas % sobre gto grales Logística Entrada (80%) |        | 800.00 | S0001 | S1    |
| D0012 | Abono    | Gastos/Ind/IT/Prorr          | Traspaso Ind Sistemas % sobre gto grales Logística Entrada (20%)     |        | 480.00 | S0001 | S1    |
| D0013 | Descr    | Descr                        | Traspaso Ind RH % sobre Logística Entrada (16%)                      |        |        | DSCR  | P1/S1 |
| D0013 | Cargo    | Gastos/Sueldos/LE/Prorratio  | Traspaso Sueldos RH % sobre gto grales Logística Entrada (80%)       | 640.00 |        | A0005 | P1    |
| D0013 | Cargo    | Gastos/Sueldos/LE/Prorratio  | Traspaso Sueldos RH % sobre gto grales Logística Entrada (20%)       | 160.00 |        | A0002 | P1    |
| D0013 | Cargo    | Gastos/Ind/LE/Prorratio      | Traspaso Ind RH % sobre gto grales Logística Entrada (80%)           | 384.00 |        | A0005 | P1    |
| D0013 | Cargo    | Gastos/Ind/LE/Prorratio      | Traspaso Ind RH % sobre gto grales Logística Entrada (20%)           | 96.00  |        | A0002 | P1    |
| D0013 | Abono    | Gastos/Sueldos/RH/Prorr      | Traspaso Sueldos RH % sobre gto grales Logística Entrada (80%)       |        | 800.00 | R0001 | S1    |
| D0013 | Abono    | Gastos/Ind/RH/Prorr          | Traspaso Ind RH % sobre gto grales Logística Entrada (20%)           |        | 480.00 | R0001 | S1    |
| D0014 | Descr    | Descr                        | Traspaso Ind FIN % sobre Logística Entrada (16%)                     |        |        | DSCR  | P1/S1 |
| D0014 | Cargo    | Gastos/Sueldos/LE/Prorratio  | Traspaso Sueldos FIN % sobre gto grales Logística Entrada (80%)      | 640.00 |        | A0006 | P1    |
| D0014 | Cargo    | Gastos/Sueldos/LE/Prorratio  | Traspaso Sueldos FIN % sobre gto grales Logística Entrada (20%)      | 160.00 |        | A0002 | P1    |
| D0014 | Cargo    | Gastos/Ind/LE/Prorratio      | Traspaso Ind FIN % sobre gto grales Logística Entrada (80%)          | 384.00 |        | A0006 | P1    |
| D0014 | Cargo    | Gastos/Ind/LE/Prorratio      | Traspaso Ind FIN % sobre gto grales Logística Entrada (20%)          | 96.00  |        | A0002 | P1    |
| D0014 | Abono    | Gastos/Sueldos/FIN/Prorr     | Traspaso Sueldos FIN % sobre gto grales Logística Entrada (80%)      |        | 800.00 | F0001 | S1    |
| D0014 | Abono    | Gastos/Ind/FIN/Prorr         | Traspaso Ind FIN % sobre gto grales Logística Entrada (20%)          |        | 480.00 | F0001 | S1    |

**10.-** La administración decide que el 50% de los sueldos y salarios de la actividad Logística de Entrada sean cargados al CeCo de la actividad de diferenciación "Manejo de Materiales", ya que el tiempo que se llevan los empleados en ejecutar actividades con relación al cuidado y manejo de los materiales es aproximadamente del 50% de sus actividades diarias.

El registro contable, que genera este movimiento es el siguiente:

| DOCTO | Tipo Mov | CTA                       | Descripción Diario                     | Debe     | Haber    | CeCo  | Div   |
|-------|----------|---------------------------|--|----------|----------|-------|-------|
| D0015 | Descr    | Descr                     | Registro Sueldos Logística Entrada     |          |          | DSCR  | P1/S1 |
| D0015 | Cargo    | Gastos/Sueldos/LE/Propios | Registro Sueldos Logística Entrada 50% |          |          |       |       |
| D0015 | Cargo    | Gastos/Sueldos/LE/Propios | Act in DIF                             | 1,500.00 |          | A0001 | P1    |
| D0015 | Cargo    | Gastos/Sueldos/LE/Propios | Registro Sueldos Logística Entrada 50% |          |          |       |       |
| D0015 | Cargo    | Gastos/Sueldos/LE/Propios | Act DIF                                | 1,500.00 |          | A0002 | P1    |
| D0015 | Abono    | Pasivo/CP/Act/Sueldos     | Registro Sueldos Logística Entrada     |          | 3,000.00 | BAL   | S1    |

Estos son todos los registros, que afectaron la actividad de "Manejo de Materiales" durante el mes, y gracias a la contabilización mediante Centros de Costo, se puede identificar cual fue el costo total de la actividad y cual el costo general de la actividad primaria Logística de Entrada, a continuación se presentan algunos ejemplos de reportes que se pueden generar con los datos registrados anteriormente:

- Reporte del total de los gastos cargados en el periodo, separados por centro de responsabilidad:

| Gastos por Centro de Responsabilidad |                  |                 |
|--------------------------------------|------------------|-----------------|
| Rótulos de fila                      | Suma de Debe     | Suma de Haber   |
| A1                                   | 20,922.09        | 2,500.00        |
| B1                                   |                  | 1,280.00        |
| B2                                   |                  | 1,280.00        |
| B3                                   |                  | 1,280.00        |
| B4                                   |                  | 1,280.00        |
| <b>Total general</b>                 | <b>20,922.09</b> | <b>7,620.00</b> |

- En este reporte se muestra un resumen del tipo de gasto (cuenta contable) que afecta al Centro de Responsabilidad A1 "Logística de Entrada":

| Rótulos de fila             | Suma de Debe     | Suma de Haber   |
|-----------------------------|------------------|-----------------|
| <b>A1</b>                   | <b>20,922.09</b> | <b>2,500.00</b> |
| Gastos/Depr/Almacén/Adec    | 187.50           |                 |
| Gastos/Depr/Almacén/EquComp | 72.92            |                 |
| Gastos/Depr/Almacén/Equipo  | 41.67            |                 |
| Gastos/Ind/LE/Prorrato      | 1,920.00         |                 |
| Gastos/OtrosG/Construcción  | 5,000.00         |                 |
| Gastos/OtrosG/RH/Reclutam   | 500.00           |                 |



|                            |                  |                 |
|----------------------------|------------------|-----------------|
| Gastos/OtrosG/Sist         | 2,000.00         |                 |
| Gastos/Sueldos/LE/Propios  | 3,000.00         |                 |
| Gastos/Sueldos/LE/Prorrato | 3,200.00         |                 |
| Gastos/Viaje/Viaticos      | 5,000.00         |                 |
| OtrosProd/ValuacionActivos |                  | 2,500.00        |
| <b>Total general</b>       | <b>20,922.09</b> | <b>2,500.00</b> |

- Ahora se muestra una separación de los gastos registrados por Centro de Costos dentro del CR A1

| CRG                  | A1                               |                 |               |
|----------------------|----------------------------------|-----------------|---------------|
| Rótulos de fila      | Reporte de Gastos por CeCo CR A1 |                 |               |
|                      | Suma de Debe                     | Suma de Haber   | Promedio DEBE |
| A0001                | 1,500.00                         |                 | 7%            |
| A0002                | 15,326.09                        | 2,500.00        | 73%           |
| A0003                | 1,024.00                         |                 | 5%            |
| A0004                | 1,024.00                         |                 | 5%            |
| A0005                | 1,024.00                         |                 | 5%            |
| A0006                | 1,024.00                         |                 | 5%            |
| <b>Total general</b> | <b>20,922.09</b>                 | <b>2,500.00</b> | <b>100%</b>   |

- También se puede mostrar el detalle de los costos cargados en el CeCo A0002 "Manejo de Materiales", para saber cuáles son los conceptos que tienen un mayor impacto sobre esta actividad estratégica:

| Reporte de Gastos CeCo A0002 |                  |                 |               |
|------------------------------|------------------|-----------------|---------------|
| Rótulos de fila              | Suma de Debe     | Suma de Haber   | Promedio DEBE |
| <b>A0002</b>                 | <b>10,826.09</b> | <b>2,500.00</b> | <b>100%</b>   |
| Gastos/Depr/Almacén/Adec     | 187.50           |                 | 2%            |
| Gastos/Depr/Almacén/EquComp  | 72.92            |                 | 1%            |
| Gastos/Depr/Almacén/Equipo   | 41.67            |                 | 0%            |
| Gastos/Ind/LE/Prorrato       | 384.00           |                 | 4%            |

|                             |                  |                 |             |
|-----------------------------|------------------|-----------------|-------------|
| Gastos/OtrosG/Construcción  | 5,000.00         |                 | 46%         |
| Gastos/OtrosG/RH/Reclutam   | 500.00           |                 | 5%          |
| Gastos/OtrosG/Sist          | 2,000.00         |                 | 18%         |
| Gastos/Sueldos/LE/Propios   | 1,500.00         |                 | 14%         |
| Gastos/Sueldos/LE/Prorratio | 640.00           |                 | 6%          |
| Gastos/Viaje/Viaticos       | 500.00           |                 | 5%          |
| OtrosProd/ValuacionActivos  |                  | 2,500.00        | 0%          |
| <b>Total general</b>        | <b>10,826.09</b> | <b>2,500.00</b> | <b>100%</b> |

Con este reporte podemos monitorear el comportamiento de esta actividad para poder determinar el beneficio real que esta le puede traer a la empresa.

#### **4. Propuesta.**

Después del análisis efectuado en el presente trabajo, creo que una propuesta viable, que permita el desarrollo y sustentabilidad de las PYMEs en México, sería explotar como ventaja competitiva la diferenciación que pueden ofrecer en sus productos y servicios; partiendo del supuesto de que es factible y sustentable lograr la especialización en un ambiente micro.

Partiendo de lo anterior, la implementación de la estrategia de diferenciación de Porter, ayudará a que las PYMEs adquieran un mejor conocimiento del negocio, con una mejor perspectiva de los costos en que incurren en las diferentes actividades realizadas en su flujo de trabajo.

Como se apreció en el ejemplo desarrollado de la empresa Productos Hidropónicos S.A., es factible orientar las actividades hacia una diferenciación estratégica y sustentable; y a la vez medir el impacto que tiene esa estrategia en los costos de la compañía, para tener un mejor proceso de toma de decisiones.

## 5. Conclusiones.

- A partir de los datos obtenidos del Observatorio Pyme México, podemos concluir que el desarrollo promedio de una PYME no es sustentable, ni consistente; lo cual podría subsanarse mediante la implementación de una administración focalizada al largo plazo.

- A partir de los datos obtenidos del Observatorio Pyme México, podemos concluir que el desarrollo promedio de una PYME no es sustentable, ni consistente; lo cual podría subsanarse mediante la implementación de una administración focalizada al largo plazo.

- Se concluye que es fundamental que la PYME conozca e implemente la teoría de la cadena de valor de Porter, para lograr un mejor funcionamiento, derivado de la identificación de cada una de las actividades que generan un valor para el cliente y/o consumidor final.

- Concluimos que la diferenciación debe ser una de las estrategias básicas adoptadas por las PYME's, para poder ser más

competitivas en el mercado actual, y alcanzar un desarrollo sustentable.

- Asimismo, se concluye que es posible que una PYME tenga acceso a información específica y detallada, que ayude a orientar su proceso de toma de decisiones, y en consecuencia potencialice su desarrollo y presencia en el mercado.

- Concluimos también, que la aplicación de la cadena de valor y la estrategia de diferenciación, mediante la utilización de un catalogo de centros de costos, puede generar la información necesaria para el desarrollo exitoso de las PYME's en México.

|   |                       |
|---|-----------------------|
|   | <b>Total Nacional</b> |
| Total Unidades Económicas en México     | 4,300,934             |
| Total Personal Ocupado en México        | 25,681,021            |
| Promedio Empleados por Unidad Económica | 5.97                  |

| Empleados por Unidad Económica | Unidades económicas | % Unidades Económicas | Personal ocupado total | % Personal ocupado total | Gastos Totales        | % Gastos Totales | Ingresos Totales MDP  | % Ingresos Totales | Utilidades           | % Utilidad     |
|--------------------------------|---------------------|-----------------------|------------------------|--------------------------|-----------------------|------------------|-----------------------|--------------------|----------------------|----------------|
| 0 a 2                          | 2,418,031           | 64.73%                | 3,541,178              | 17.48%                   | 797,539,299           | 6.22%            | 1,188,211,729         | 6.34%              | 390,672,430          | 6.58%          |
| 3 a 5                          | 912,078             | 24.42%                | 3,258,998              | 16.09%                   | 522,702,527           | 4.08%            | 768,937,458           | 4.10%              | 246,234,931          | 4.15%          |
| 6 a 10                         | 220,363             | 5.90%                 | 1,618,265              | 7.99%                    | 540,680,801           | 4.22%            | 841,049,651           | 4.49%              | 300,368,850          | 5.06%          |
| 11 a 15                        | 62,478              | 1.67%                 | 791,181                | 3.91%                    | 370,380,598           | 2.89%            | 602,652,442           | 3.21%              | 232,271,844          | 3.91%          |
| 16 a 20                        | 30,279              | 0.81%                 | 539,059                | 2.66%                    | 349,242,061           | 2.73%            | 479,751,620           | 2.56%              | 130,509,559          | 2.20%          |
| 21 a 30                        | 30,338              | 0.81%                 | 755,656                | 3.73%                    | 511,801,719           | 3.99%            | 686,638,930           | 3.66%              | 174,837,211          | 2.94%          |
| 31 a 50                        | 24,340              | 0.65%                 | 946,874                | 4.67%                    | 744,315,001           | 5.81%            | 971,083,145           | 5.18%              | 226,768,144          | 3.82%          |
| 51 a 100                       | 18,437              | 0.49%                 | 1,289,689              | 6.37%                    | 872,328,127           | 6.81%            | 1,140,171,346         | 6.08%              | 267,843,219          | 4.51%          |
| 101 a 250                      | 11,705              | 0.31%                 | 1,836,691              | 9.07%                    | 1,492,465,710         | 11.65%           | 1,852,895,760         | 9.88%              | 360,430,050          | 6.07%          |
| 251 a 500                      | 4,134               | 0.11%                 | 1,424,643              | 7.03%                    | 1,174,484,494         | 9.17%            | 1,486,826,256         | 7.93%              | 312,341,762          | 5.26%          |
| 501 a 1000                     | 1,981               | 0.05%                 | 1,377,547              | 6.80%                    | 980,649,011           | 7.65%            | 1,276,185,056         | 6.81%              | 295,536,045          | 4.98%          |
| 1001 y más                     | 1,183               | 0.03%                 | 2,874,945              | 14.19%                   | 4,457,943,084         | 34.79%           | 7,457,653,770         | 39.77%             | 2,999,710,686        | 50.52%         |
| <b>Total Pyme's</b>            | <b>3,728,049</b>    | <b>99.80%</b>         | <b>14,577,591</b>      | <b>71.97%</b>            | <b>6,201,455,843</b>  | <b>48.39%</b>    | <b>8,531,392,081</b>  | <b>45.50%</b>      | <b>2,329,936,238</b> | <b>39.24%</b>  |
| 501 y más                      | 3,164               | 0.08%                 | 4,252,492              | 21.00%                   | 5,438,592,095         | 42.44%           | 8,733,838,826         | 46.58%             | 3,295,246,731        | 55.50%         |
| <b>Total</b>                   | <b>3,735,347</b>    | <b>100.00%</b>        | <b>20,254,726</b>      | <b>100.00%</b>           | <b>12,814,532,432</b> | <b>100.00%</b>   | <b>18,752,057,163</b> | <b>100.00%</b>     | <b>5,937,524,731</b> | <b>100.00%</b> |

PYME'S

## BIBLIOGRAFÍA

1. ANTHONY, Robert N., Et. Al., Sistemas de control de gestión, 20ª Edición, Editorial Mc Graw Hill, México 2008.
  
2. BALLINA RIOS, Francisco (Coordinador), Análisis estratégico para el desarrollo de la pequeña y mediana empresa (Estado de Veracruz), Edt. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México, 2004.
  
3. BENDERRSKY, Eduardo, ABC-ABM Gestión de Costos por actividades, Editorial de las Ciencias, Argentina, 2002.
  
4. CALDERA, Jorge, et al, Evolución en la configuración de los Sistemas de Costeo Basado en las Actividades, Revista Actualidad

Contable Faces, Editorial Universidad de los Andes, Venezuela,

Volumen 10, Número 14, enero-junio 2007.

5. Comisión Intersecretarial de Política Industrial de la Secretaría de Economía, Primer Reporte de Resultados 2002, Edt. Secretaría de Economía, México, 2003.
6. DUARTE OLVERA, Felipe, Administración estratégica de costos: como base para la obtención de ventajas competitivas, Edt. IMCP, México, 2001.
7. GARCIA COLIN, Juan, Contabilidad de Costos, Tercera edición, Editorial Mc Graw Hillm México 2008.
8. GAYLE RAYBURN, Letricia, Administración y contabilidad de costos, Sexta edición, Editorial Mc Graw Hill, México 1999.
9. HANSEN, Don R., et al, Administración de Costos, Contabilidad y Control, Tercera Edición, Ed Thomson



10. Ley para el Desarrollo de la Competitividad de la Micro, Pequeña y Mediana Empresa, publicada en el Diario Oficial de la Federación la 30 de diciembre de 2002.
  
11. PERDOMO MORENO, Abraham, Administración y Contabilidad de Costos Absorbentes y Marginales, Primera reimpresión de la Quinta edición, Editorial Ediciones Contables y Administrativas, S.A., México, 1984.
  
12. PORTER, Michael, Competitive advantage creating and sustaining superior performance, Editorial Free Press, Estados Unidos de Norteamérica, 1985.
  
13. PORTER, Michael, How competitive forces shape strategy, Revista de la Harvard Business Review, Editorial Harvard Business School Publishing Corp, Estados Unidos de Norte América, Número 3, Año 79, marzo-abril 1979.

12. PORTER; Michel; What is strategy?, Harvard Business Review, Editorial Harvard Business School Publishing Corp, Estados Unidos de Norte América, número 11, noviembre-diciembre 1996.
14. RAMÍREZ PADILLA, David Noel, Contabilidad Administrativa, Octava Edición, Ed Mc Graw Hill, 2008.
15. RÍO GONZALEZ, Cristóbal del, Costos I, veintiunava edición; Ed. Tomson, 2004.
16. RÍO GONZÁLEZ, Cristóbal del, et al, Costos para administradores y dirigentes, Segunda edición; Ed. Tomson, 2004.
17. SORIANO SORIANO, Claudio L., (tr.), La ventaja Competitivas, Editorial Díaz de Santos, S.A., Madrid, 1997.

#### **PAGINAS DE INTERNET CONSULTADAS:**

1. Secretaria de Economía, consultada en [www.economia.gob.mx](http://www.economia.gob.mx), el 21 de noviembre de 2010.