UNIVERSIDAD PERUANA DE CIENCIAS APLICADAS

FACULTAD DE NEGOCIOS

PROGRAMA ACADÉMICO DE CONTABILIDAD

Sistema de costeo ABC y su incidencia en la rentabilidad por producto en las
empresas importadoras de frutas en Lima – Perú

TESIS

Para optar el título profesional de: Licenciado en Contabilidad

AUTOR(ES)

Larico Cruz, Rosa Stephanie (0000-0002-8228-1197)

Acosta Cruz, Luis Miguel (0000-0001-8892-0474)

ASESOR

Barrantes Santos, Fanny Elcira (0000-0003-2478-6557)

Lima, 11 de octubre de 2018

DEDICATORIA

A Dios por darme las fuerzas necesarias para poder desarrollar mis ideas de la mejor manera, A mi familia por ser mi soporte y fuente de inspiración en cada etapa de mi vida, a mi jefa Berenize que siempre me apoyó para lograr mis metas ,a los profesores quienes me guiaron e impartieron sabiamente sus conocimientos a lo largo de mi tiempo de estudios.

Rosa Larico

A Dios, por poner las cosas en el lugar correcto en el momento correcto, a mi esposa y padres por apoyarme de forma incondicional en este proceso y en cada instancia de mi vida. A esta casa de estudio y su plana docente por exigirme siempre para llegar más lejos.

Luis Acosta

AGRADECIMIENTOS

En primera instancia queremos agradecer a la universidad UPC por permitirnos ser parte de ella y conocer a nuestros formadores, personas de gran sabiduría quienes se han esforzado por guiarnos y ayudarnos a lo largo de este proceso.

Quisiéramos agradecer en especial a nuestra asesora MBA Fanny Barrantes, a la plana docente de la UPC por el conocimiento y experiencias impartidas.

Y para finalizar, queremos agradecer a cada compañero con el que coincidimos en el camino y que con algunos aún estamos cerrando una etapa más, ya que de cada persona se aprende siempre algo.

RESUMEN

El presente trabajo de investigación tiene como finalidad que las empresas importadoras de frutas de Lima – Perú, tengan información real sobre la rentabilidad que tienen por producto.

EL objetivo es poder ver los costos que incurre en cada producto y en cada uno de sus actividades mediante los inductores de costos, identificando los productos con los cuales la empresa gana, y aquellos en los que el precio de venta no llega a cubrir los costos de conservación y comercialización. A diferencia de los sistemas tradicionales el costeo por actividades permite una adecuada asignación de los costos los productos.

El capítulo I, abarca el marco teórico, en el cuál se encuentra las diversas fuentes relacionadas a nuestro tema de investigación que nos sirve como base para nuestra investigación. El capítulo II, describe el plan de investigación, en donde analiza la situación problemática, el problema, la hipótesis y los objetivos tanto generales como específicos. El capítulo III, se desarrolla la metodología del trabajo de investigación, en donde se describe la investigación cuantitativa y cualitativa. El capítulo IV, describe el desarrollo de la investigación, los resultados de los instrumentos y el caso práctico correspondiente aplicando el sistema de costeo ABC. El capítulo V, se realiza el análisis de los resultados obtenidos.

Finalmente, se realiza las conclusiones y recomendaciones en base a las hipótesis planteadas inicialmente.

Palabras claves: Costeo ABC; toma de decisiones; actividades; inductores de costo; rentabilidad.]

Activity- Based Costing (ABC) System and its impact on the profitability by product of
fruit importers in Lima, Peru

ABSTRACT

The purpose of this research work is that the fruit importing companies of Lima - Peru, have real information on the profitability they have per product.

The objective is to be able to see the costs incurred in each product and in each of its activities through the cost drivers, identifying the products with which the company wins, and those in which the sales price does not cover the costs of conservation and commercialization. Unlike traditional systems, the cost of activities allows an adequate allocation of the costs of the products.

Chapter I, cover the theoretical framework, which is the various sources related to our research topic that serves as a basis for our research. Chapter II describes the research plan, where it analyzes the problematic situation, the problem, the hypothesis and the general and specific objectives. Chapter III, the methodology of the research work is developed, where quantitative and qualitative research is described. Chapter IV describes the development of the research, the results of the instruments and the corresponding case study applying the ABC costing system. Chapter V, the analysis of the results obtained is performed.

Finally, the conclusions and recommendations are made based on the initial hypotheses.

Keywords: ABC costing; decision making; activities; cost inducers; profitability.

TABLA DE CONTENIDOS

INTRODUCCIÓN.....	3
1 CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO.....	5
1.1 COSTEO ABC	5
1.1.1 Definiciones.....	5
1.1.1.1 Recursos	6
1.1.1.2 Actividades	6
1.1.1.3 Cost Drivers.....	8
1.1.1.4 Objeto de costo	9
1.1.2 Evolución del sistema costeo ABC	9
1.1.3 El sistema de costeo ABC y la cadena de valor	30
1.1.4 Importancia.....	31
1.1.5 Finalidad	32
1.1.6 Características.....	32
1.1.7 Ventajas del costeo ABC.....	33
1.1.8 Desventajas del costeo ABC	37
1.1.9 Comparación del sistema de costo tradicional y el costeo basado en las actividades	38
1.1.10 Gestión basada en actividades (ABM)	39
1.1.11 Presupuesto basado en actividades (ABB)	40
1.1.11.1 Características del presupuesto basado en las actividades	41
1.1.11.2 Ventajas del presupuesto basado en las actividades	41
1.1.12 Tipos de empresas para implantar el modelo ABC	42
1.1.13 Tecnologías de información y el sistema de costeo ABC	43
1.1.14 Cultura organizacional y el sistema ABC en el Perú.....	44
1.2 RENTABILIDAD POR PRODUCTO	45
1.2.1 Definición	45
1.2.2 Importancia.....	45
1.2.3 Factores.....	46
1.3 COSTOS ABC Y LA RENTABILIDAD POR PRODUCTO	47
1.4 SECTOR.....	48

2	CAPÍTULO II: PLAN DE INVESTIGACIÓN	50
2.1	SITUACIÓN PROBLEMÁTICA	50
2.2	PROBLEMA GENERAL	52
2.3	PROBLEMAS ESPECÍFICOS	52
2.4	HIPÓTESIS GENERAL	52
2.5	HIPÓTESIS ESPECÍFICAS	53
2.6	OBJETIVO GENERAL	53
2.7	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	53
3	CAPÍTULO III: METODOLOGÍA DE TRABAJO	54
3.1	TIPO DE INVESTIGACIÓN	54
3.1.1	Diseño Metodológico	55
3.2	INVESTIGACIÓN CUALITATIVA	55
3.2.1	Tamaño de población	55
3.2.2	Proceso de muestreo	56
3.2.3	Selección de muestra	56
3.2.4	Aplicación del instrumento: Entrevista	56
3.3	INVESTIGACIÓN CUANTITATIVA	57
3.3.1	Tamaño de la población.....	57
3.3.2	Proceso de muestreo	58
3.3.3	Selección de muestra	58
3.3.4	Aplicación del instrumento: Cuestionario	58
3.3.5	Análisis de la información.....	59
4	CAPÍTULO IV. DESARROLLO.....	59
4.1	RESULTADO DE APLICACIÓN DE INSTRUMENT.....	59
4.1.1	Instrumento Cualitativo	59
4.1.2	Análisis de la información.....	63
4.1.3	Instrumentos Cuantitativo	64
4.2	CASO PRÁCTICO – APLICACIÓN DEL SISTEMA COSTEO ABC EN LA EMPRESA FRUTA EIRL	78
	ETAPA Nº 3: IDENTIFICACIÓN Y ANÁLISIS DE LAS ACTIVIDADES.....	89
	ETAPA Nº 5: IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES COMPONENTES DEL COSTO	98
	ETAPA Nº 6: DETERMINAR LA RELACIÓN ENTRE LAS ACTIVIDADES Y LOS COSTES ...	100

ETAPA Nº 7: DETERMINACIÓN DE LOS OBJETOS DE LOS COSTOS	100
5 CAPÍTULO V. ANÁLISIS DE RESULTADOS.....	116
5.1 ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DE INSTRUMENTOS	116
5.1.1 Instrumento Cualitativo	116
5.1.2 Instrumento Cuantitativo	119
5.1.3 Análisis caso práctico	123
6 CONCLUSIONES	127
7 RECOMENDACIONES	128
8 REFERENCIAS]	129
7. ANEXOS	132
ANEXO A : ÁRBOL DE PROBLEMAS	132
ANEXO B: MATRIZ DE CONSISTENCIA.....	158
ANEXO C : ENTREVISTA A PROFUNDIDAD.....	1
ANEXO D: ENCUESTA.....	2

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1 <i>Comparación de las generaciones ABC</i>	20
Tabla 2 <i>Modelo de cuatro fases para el diseño de un sistema de coste</i>	28
Tabla 3 <i>Diferencias entre el sistema ABC y los Sistemas Tradicionales de Costeo</i>	38
Tabla 4 <i>Muestra para las entrevistas a profundidad</i>	56
Tabla 5 <i>Población empresas importadoras de fruta en Lima -Perú</i>	57
Tabla 6 <i>Muestra empresas importadoras de fruta en Lima -Perú</i>	58
Tabla 7 <i>Personal de la empresa FRUTA EIRL</i>	81
Tabla 8 <i>Depreciación contable de la Empresa FRUTA EIRL</i>	85
Tabla 9 <i>Costo directo fijo y variable</i>	98
Tabla 10. <i>Costo indirecto fijo y variable</i>	99
Tabla 11 <i>Principales actividades de la empresa FRUTA EIRL</i>	100
Tabla 12 <i>Bases de asignación de costos indirectos</i>	101
Tabla 13 <i>Comparación del sistema tradicional y ABC de la Empresa FRUTA EIRL</i>	105

ÍNDICE DE FIGURAS

<i>Figura 1.</i> Principales inconvenientes de los sistemas de costos tradicional	11
<i>Figura 2.</i> El sistema ABC de primera generación.....	13
<i>Figura 3.</i> El sistema ABC de segunda generación.....	16
<i>Figura 4.</i> El sistema ABC de tercera generación	20
<i>Figura 5.</i> Sistemas de Fase II	23
<i>Figura 6.</i> Sistemas de Fase III.....	25
<i>Figura 7.</i> Sistemas Fase IV	27
<i>Figura 8.</i> El sistema de costeo que utiliza actualmente le brinda información exacta del costo de los productos que comercializa.	64
<i>Figura 9.</i> El costo determinado por su sistema actual de costeo le ayuda a determinar la utilidad real por producto.	65
<i>Figura 10.</i> Las frutas importadas son de fácil estimación del costo	66
<i>Figura 11.</i> Las frutas importadas son susceptibles de estimaciones subjetivas.	66
<i>Figura 12.</i> Las frutas importadas tienen un mismo tratamiento para su determinación del costo.....	67
<i>Figura 13.</i> Las frutas importadas son susceptibles de los mismos procesos para su comercialización.....	68
<i>Figura 14.</i> Los procesos a los que se someten las frutas importadas pueden ser determinados de manera independiente.....	68
<i>Figura 15.</i> Los procesos a los que se someten las frutas importadas tienen la misma relevancia para todos los casos.....	69
<i>Figura 16.</i> Los procesos de selección de fruta importada son determinantes del costo del producto.....	70
<i>Figura 17.</i> El costo de almacenamiento de las frutas importadas es relevante para la rentabilidad por producto.	70
<i>Figura 18.</i> La rotación de las frutas importadas es determinante para la rentabilidad por producto.....	71
<i>Figura 19.</i> La rentabilidad por producto justifica su nivel de inversión.	72
<i>Figura 20.</i> La rentabilidad por producto determina el nivel de inversión a realizar.....	72

Figura 21. La rentabilidad por producto que estiman actualmente va acorde a la rentabilidad real obtenida.	73
Figura 22. El costo de venta obtenido por producto actualmente es real.	74
Figura 23. La rentabilidad por producto se ve influenciado por el sector en el que se desenvuelve la empresa	75
Figura 24. A pesar de los obstáculos del sector y el mercado, un buen manejo administrativo prevalece para rentabilidad por producto	76
Figura 25. Los créditos que maneja actualmente influyen en la rentabilidad por producto.	76
Figura 26. La rentabilidad estimada previa a su importación es fija.	77
Figura 27. La rentabilidad la define el mercado.	78
Figura 28. Organigrama FRUTA EIRL	82
Figura 29. Estado situación financiera al 31/12/2016 de la empresa FRUTA EIRL.....	86
Figura 30. Estado de resultados integrales al 31/12/2016 de la empresa FRUTA EIRL....	87
Figura 31. Estado de flujo de efectivo al 31/12/2016 de la empresa FRUTA EIRL.....	88
Figura 32. Estado de cambios en el patrimonio al 31/12/2016 de la empresa FRUTA EIRL	89
Figura 33. Cadena de valor Empresa FRUTA EIRL	93
Figura 34. Estado de resultado de la empresa FRUTA EIRL.....	106
Figura 35. Estado de resultado de la empresa FRUTA EIRL, bajo costeo ABC.	107
Figura 36. Comparación del Estado de Resultados del sistema tradicional y ABC.....	126

INTRODUCCIÓN

En los años 50 las empresas sólo empleaban la contabilidad para obtener información de pérdidas y ganancias, ya en 70 empiezan a surgir técnicas enfocadas a planificar y controlar la gestión realizada, sin embargo, a finales de la década de los 80 los investigadores concluyen que los resultados alcanzados no satisfacen las expectativas para desarrollar y apoyar las prioridades estratégicas de una organización.

Las empresas de hoy en día se desenvuelven en un ambiente altamente competitivo, en donde deben asumir retos, como mejorar la calidad de su producto y/o servicio, reducción de costos, todo al mismo tiempo y orientado en brindar un excelente servicio al cliente.

Ante estos cambios presentados surgieron nuevas técnicas contables como el coste de la medición de la calidad, el coste basado en las actividades, la gestión del costeo estratégico, el análisis de la cadena de valor el coste objetivo, el análisis del ciclo de vida de los productos que refleje una información oportuna y que debe ser altamente confiable para una correcta toma de decisiones.

El Costeo Basado en Actividades (ABC, del inglés Activity Based Costing) es una de las herramientas de gestión que más impacto ha tenido en la parte operativa de las empresas de los años noventa. Debido a que, nos permite identificar y agrupar las actividades que agregan valor y que al consumirse le agregan un costo propio y real al producto, con el fin de que la gerencia reconozca la rentabilidad que tiene cada uno de sus productos para mejor toma decisiones.

Además, muestra a la organización como un conjunto de actividades y/o procesos que consideran todos los costos y gastos con base en el consumo de las actividades; al implementar el modelo ABC las organizaciones podrían obtener ciertos beneficios que se podrían ver reflejados en utilidades y en disminución de los costos indirectos de fabricación a través de la eliminación o modificación de actividades que no agreguen valor y se determinan como ventajas competitivas frente a los costos tradicionales.

De acuerdo a lo mencionado, se ha visto la necesidad de presentar el Trabajo de Suficiencia Profesional: Sistema de Costeo ABC tiene incidencia en la rentabilidad por producto en la empresa importadora de frutas en Lima -Perú.

Con esta esta investigación se busca que las empresas importadoras de frutas en Lima – Perú puedan obtener sus costos de una manera técnica dejando atrás el modelo empírico que manejan. Al contar con información real, podrá lograr una administración eficiente de sus recursos, optimizando las actividades que desarrollan para poder brindar su producto al cliente final, logrando disminuir el uso de recursos que encarecen los costos de fabricación y afecta la rentabilidad de la empresa.

1 CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO

1.1 Costeo ABC

1.1.1 Definiciones

Los sistemas de costos ABC se definen como un sistema de gestión empresarial que permite a las organizaciones calcular el costo de las actividades y los procesos con base en los recursos que estas utilizan y luego los asigna a los productos, los servicios y demás objetos de costos, según los requerimientos de la gerencia, suministrando información relevante para la toma de decisiones en cuanto a la medición del desempeño, el control de los procesos, el presupuesto de los recursos y el análisis de la rentabilidad de estos, los servicios, los clientes y los proveedores (Cooper & Kaplan, 1992, 1998) (Bustamante, 2015, p.112)

El método ABC es un proceso gerencial que ayuda en la administración de actividades y procesos del negocio, durante la toma de decisiones estratégicas y operacionales (Cárdenas, 1995) (Brito, Ferreiro, & López, 2009, p. 9).

Del Río (2000) menciona que el método de ABC mide el costo y desempeño de las actividades, fundamentando en el uso de recursos, así como organizando las relaciones de los responsables de los Centros de Costos, de las diferentes actividades. (p. 72).

Cuevas, Chávez, Castillo, Marino, & Solarte (2004) sostienen: “El ABC es la respuesta para diseñar sistemas de costos compatibles con las nuevas realidades competitivas y para el cumplimiento de la normatividad colombiana, sin producir las distorsiones de precios que los sistemas actuales inducen” (párr. 28).

Pérez & Tápanes (2009) sostiene que el Sistema de costo ABC, se basa en la agrupación en centros de costos que conforman una secuencia de valor de los productos y servicios de la actividad productiva de la empresa. Centra sus esfuerzos en el razonamiento gerencial en forma adecuada de las actividades que originan costos y que se relacionan a través de su consumo con el costo final. (p.12).

Bustamante (2015) sostiene que “Estos sistemas constituyen una herramienta gerencial para evaluar el desempeño de la empresa y mejorar su posición competitiva en el mercado” (p. 113).

1.1.1.1 Recursos

Bellido Sánchez (2003) Define los recursos como todo aquello que dispone una organización para poder efectuar sus actividades. Los recursos pueden dividirse de la siguiente manera:

- Humanos: Compuesto principalmente por el personal, que constituye la mano de obra de un negocio, aquí está incluido tanto la mano de obra directa (obreros) como indirecta (administrativos, personal ajeno a la producción).
- Materiales: Conformado por suministros, herramientas, materiales directos e indirectos en general.
- Equipos: Compuesto por maquinarias y equipos tecnológicos.
- Instalaciones: Conformado por edificaciones, almacenes
- Servicios: Básicamente conformado por los servicios básicos de luz, agua, teléfono, internet.

1.1.1.2 Actividades

Pérez & Tápanes (2009) indican: Una actividad es la actuación o conjunto de actuaciones que se realizan en una organización para la obtención de un producto y/o servicio. Las actividades están conformadas por diferentes tareas. Es por ello, que los sistemas actuales deben facilitar el análisis a todos los niveles de la organización con el objetivo de poder lograr las metas de eficiencia, análisis de actividades indirectas consumidas por los productos en su elaboración para corregir y mejorar cualquier distorsión que se presente.

El modelo utiliza un concepto de actividad más agregado, es decir, agrupando dentro de cada actividad diferentes tareas, siempre que se cumplan dos condiciones:

- Que exista homogeneidad entre las tareas encaminadas a la obtención directa de un bien o servicio o ayuden a obtenerlo.
- Que sean susceptibles de cuantificarse, empleando una misma unidad de medida.

Para poder identificar las actividades de una organización se deben clasificar en:

- a) De acuerdo a su actuación respecto al producto.

- Por producto: Son aquellas que se ejecutan necesariamente cada vez que se produce una unidad de producto como, por ejemplo: materias primas, mano de obra directa y empleo del equipo productivo.
 - Por lote: Son aquellas actividades realizadas en la fabricación de un lote de determinado producto, los costos varían en función del número de lotes procesados, pero son independientes del número de unidad de cada lote.
 - Por línea de producto: Son aquellas actividades realizadas para hacer posible el buen funcionamiento de cualquier línea del proceso productivo, son independientes tanto de las unidades producidas como de los lotes procesados.
 - Por empresa: Son aquellas actividades que actúan como soporte o sustento general de la organización. Estas actividades son comunes para todos los productos y para todo el proceso productivo y no están implicadas directamente a éste.
- b) De acuerdo a la frecuencia.
- Repetitivas: Son aquellas actividades que se realizan de una manera sistemática y continuada, tienen un objetivo concreto.
 - No Repetitivas: Son aquellas actividades que se realizan de forma esporádica.
- c) De acuerdo a la capacidad para añadir valor al producto.
- Que añaden valor al producto: Son aquellas actividades que desde el punto de vista interno son las estrictamente necesarias para obtener el producto y desde el externo son aquellas que aplicadas sobre el producto hacen aumentar el interés del cliente por el mismo.
 - Que no añaden valor al producto: Son aquellas actividades que al ser eliminadas no generan problema alguno para la obtención del producto y externamente no ejercen influencia sobre el cliente en su apreciación previa.

La distinción entre actividades con o sin valor añadido adquiere una gran importancia para llevar a cabo una correcta gestión de costos, por tanto, es importante:

- El análisis cuidadoso de las actividades que añaden valor con el fin de conseguir que solo consuman los recursos estrictamente necesarios para brindar el servicio y en sentido paralelo para satisfacer al cliente.

- El análisis detenido de las actividades que no añaden valor ayuda aún más a la reducción de los costos.

Otras de las aportaciones importantes del ABC hacen referencia precisamente a la medida de actividad. Estas actividades se miden a través de los llamados inductores del costo que en definitiva son los causantes de los costos o los factores de variabilidad de los costos.

Se puede definir como aquel factor cuya incurrencia da lugar a un costo, este factor representa una causa principal de la actividad, por tanto, pueden existir diferentes inductores en un centro de costos.

También es factible definir un inductor de costo con un factor utilizado para medir cómo se incurre en un costo y/o cómo conducir a cada objeto de costo una porción de costos de cada actividad que este consume. Para la selección adecuada de un inductor debe existir una relación de causa - efecto entre el generador de costo y el consumo de éste por cada actividad y cada objeto de costo, además de ser constante dentro de un lapso de tiempo específico, ser oportuno, de fácil manejo y medición (p. 13-15).

1.1.1.3 Cost Drivers

Según Kaplan (1999) las medidas de actividad son medidas competitivas que sirven como conexión entre las actividades y sus gastos indirectos de fabricación respectivos y que pueden relacionar también con el producto terminado. Cada medida de actividad debe estar definida en unidades de actividad perfectamente identificables. Las medidas de actividad son conocidas como "cost drivers".

De esta manera, se les asigna un costo mayor a aquellos productos que hayan demandado más recursos organizacionales, y dejarán de existir distorsiones en el costo de los productos causados por los efectos de promediación de un sistema tradicional de asignación de costos que falla en estudiar las verdaderas causas del comportamiento de los gastos indirectos de fabricación y que, por ello, los prorratea utilizando bases de asignación arbitrarias como las horas de mano de obra directa (p. 12-13).

Brito, Ferreiro, & López (2009) indican que para poder asignar un costo a un producto hay que tener en cuenta el factor, escoger este factor medible y claramente identificable que me permita asignar los costos a un centro, actividad y producto. Los inductores de costos o cost driver son aquellos factores o hechos que influyen en el volumen de ejecución de las actividades, siendo por tanto la causa de consumo de los recursos utilizados al realizar éstas.

Sanchez (2013) Los cost drivers son medidas de competencia que se utilizan como un nexo entre las actividades de una empresa y los costos (gastos) indirectos de fabricación que ellas puedan generar, por otro lado, estas medidas de actividad deben poder relacionarse con los productos fabricados, para tal efecto las medidas de actividad deben definirse en unidades de actividad identificables con una relación causa y efecto (p. 68).

1.1.1.4 Objeto de costo

Carrión (2005) la definición de objetos de costo es fundamental para el diseño del modelo ABC, ya que establece las dimensiones de información que debe proporcionar el modelo. Esta definición dependerá del alcance que se quiera dar al sistema y las características de operación de la empresa, los objetos de costos pueden ser: Productos y línea de productos.

- Clientes o segmentos de clientes.
- Canal de distribución o ruta.
- Zona, región geográfica y país (p. 51).

1.1.2 Evolución del sistema costeo ABC

Los orígenes conceptuales del ABC se pueden precisar en Staubus (1971), quien recoge las bases teóricas, asociadas en principio con la noción de trabajo o tarea, constituyendo la piedra angular del denominado Sistema ABC, pero no existían las condiciones necesarias en su oportunidad que permitieran enfrentar en la práctica el nivel de complejidad que requiere un cambio de sistema de costos.

El mundo actual se caracteriza por un profundo y vertiginoso proceso de variación en el que convergen factores como: globalización e internacionalización de los mercados, creciente

incertidumbre del entorno, sensible modificación de las normas reguladoras de actuación, aumento notable de la competencia, conformación de un mercado dominado por una demanda cada vez más selectiva, utilización de la calidad como estrategia competitiva de diferenciación e incremento en la diversidad de productos ofrecidos al mercado.

Estos cambios han ejercido una influencia decisiva sobre los tradicionales sistemas de costos, que fueron concebidos para atender los requerimientos informativos derivados de un contexto significativamente distinto del actual y afectan a diferentes sectores económicos. La mayoría de los sistemas tradicionales de costos (anteriores al ABC, tanto aplicados a la actividad productiva como a la prestación de servicios) dedican gran parte de su esfuerzo a la valoración de existencias. En el caso de los servicios, debe señalarse que dada la intangibilidad (los servicios no pueden verse, probarse, sentirse, oírse u olerse antes de ser adquiridos); inseparabilidad (se producen y se consumen simultáneamente), variabilidad (su calidad depende del proveedor y de cuánto, dónde y cómo lo hace) y carácter perecedero del servicio (no pueden ser transportados, ni almacenados para usarlos o venderlos posteriormente), no son los más convenientes. Aunque el avance tecnológico produce cambios en el comportamiento de los elementos del costo, en los servicios el impacto en la estructura del personal es diferente pues es la presencia humana un ente activo en los procesos, lo que provoca perfeccionar la gestión del personal y buscar sistemas más adecuados para el control de sus actividades, sobre todo porque el cliente paga y debe percibir la agregación de valor.

En la Figura 1 se muestran los principales inconvenientes de los sistemas tradicionales de costos. La importancia del cambio a que conduce este nuevo modelo puede ilustrarse mediante la alegoría mítica de la caverna de Platón (citado por Johnson, 1991). Las asignaciones tradicionales de costos permiten ver, desde luego, los costos, las sombras sobre la caverna, pero no los causantes de los costos, los agentes reales que originaban esas sombras en el fondo de la caverna. Con el “hallazgo” de las actividades, la Contabilidad de Costos sale, de la caverna de décadas en que se hallaba sumida para descubrir la auténtica fuente de costos y competitividad.

En este sentido el mérito que debe atribuirse a Kaplan y Johnson (1988), en su libro; “La contabilidad de costes: Auge y caída de la Contabilidad de Gestión”, al analizar los cambios que se venían produciendo en el proceso de producción y comercialización debido a las nuevas técnicas de programación y control que se estaban poniendo en práctica y facilitan la búsqueda

de nuevos sistemas de determinación y análisis de costos. Posteriormente Kaplan (1990), presenta las etapas del modelo, difundiendo mundialmente los conceptos básicos que subyacen en el sistema ABC y estableciendo las bases para facilitar su implantación.

El ABC no se trata únicamente de un método de cálculo de costos cuyo objetivo es lograr una mejor exactitud, sino que se trata de un sistema de gestión empresarial, englobando desde el cálculo del costo de cualquier tipo de información para la gestión empresarial, facilitando a la alta dirección información relevante y oportuna para la toma de decisiones en cuanto a: costo de las actividades de la empresa; costo de los procesos de negocio; costo de los diferentes eslabones de la cadena de valor; costo de los productos y/o servicios; qué productos o clientes son rentables y cuáles no; decisiones de hacer o comprar en toda la cadena de valor; reducciones de costos basadas en el análisis de las actividades; reducciones de costos basadas en el análisis de los procesos; la clasificación de las actividades en actividades con y sin valor añadido y decisiones sobre reducción, eliminación o división de determinadas actividades, entre otras

Figura 1. Principales inconvenientes de los sistemas de costos tradicional

Fuente: Actualidad Contable FACES

La primera aportación fue realizada por Troxel y Milan (1990) en 1990. Los autores señalan tres fases en la evolución del ABC: la primera se presenta como una sofisticación de los sistemas tradicionales de costes; la segunda, como un sistema alternativo a los sistemas tradicionales y la tercera, como una herramienta estratégica para la toma de decisiones en sustitución de los costes tradicionales.

Dichos autores establecen que la cuarta fase consistirá en el desarrollo del sistema para la evaluación de los logros estratégicos. No obstante, han sido las teorías sobre la evolución del ABC de Mecimore y Bell en 1995, ampliada por Rocafort en 1997, que se articula a través del concepto de generaciones de los sistemas ABC, las que han tenido una mayor significación.

Posteriormente, nos encontramos con la propuesta formalizada por los profesores R. Kaplan y R. Cooper en 1999, basándose en la idea de Kaplan de 1990 y que se desarrolla mediante un modelo en cuatro fases para diseñar los sistemas de evaluación de la actividad y medición de los costes. A continuación, nos centraremos pues en las aportaciones de Mecimore y Bell (1995) y de Kaplan y Cooper (1998) por ser las más significativas.

a) Propuesta de sistemas ABC de cuatro generaciones de Mecimore y Bell (1995)

Para analizar la evolución de estos sistemas Mecimore en el mes de enero de 1995 ya publica una propuesta para la clasificación de la evolución de los sistemas ABC en distintas generaciones, aunque dos años más tarde, Rocafort A. aporta una visión ampliada de cada una de ellas.

El nuevo enfoque de esta clasificación lo aplica sobre diferentes casos reales de implantación del sistema de costes basado en las actividades de empresas españolas que analiza en su trabajo de investigación.

Siguiendo el enfoque de las clasificaciones realizadas por Mecimore y Bell (1995) y por Rocafort (1997) la evolución del ABC se desarrolla en cuatro fases o generaciones:

a.1) Sistema ABC de primera generación

El sistema de costes basado en las actividades en su concepción inicial es lo que se puede denominarse ABC de 1ª generación. El sistema ABC, en este estado, persigue básicamente un objetivo centrado en calcular costes: identificar los costes incurridos en el periodo, calcular los

costes de las actividades que se realizan en el seno de la empresa, determinar los costes de los productos o de los servicios que fabrica o presta la empresa, respectivamente.

La siguiente figura 2 propuesta por C. Mecimore y A. Bell representa gráficamente la primera generación del sistema ABC:

Figura 2. El sistema ABC de primera generación

Fuente: Mecimore y Bell (1995)

Por lo tanto, el objetivo principal perseguido por el sistema ABC de primera generación es el cálculo de costes, es decir, conseguir dar respuestas a cuestiones como ¿cuánto ha costado llevar a cabo una actividad?, ¿cuánto ha costado fabricar el producto A? ¿Y qué coste ha supuesto el servicio X prestado a un determinado cliente?

Para la determinación de todos estos costes la figura del generador de coste o cost driver adquiere una importancia especial. Bajo esta primera generación del sistema ABC, una verdadera gestión de costes debe centrarse precisamente en el análisis de estos generadores de coste o cost drivers como vía para controlar los costes de la empresa. Las empresas reconocen que no todos los generadores de coste están asociados con el volumen de producción y que algunas veces los generadores de costes que pueden relacionarse con transacciones (que incluyen la complejidad del producto, así como puestas en marcha, órdenes de trabajo, etc.) tienen un coste mayor que los asociados con el volumen.

Por este motivo, una importante contribución de esta generación del ABC es la concepción de que los generadores de costes pueden comportarse de más de una forma distinta dentro de una organización. Pueden separarse en dos categorías, generadores de costes de

volumen y de transacción (ya no sólo en función del volumen), separación que influye significativamente en los costes calculados de los productos y causa en muchas compañías un cambio en el mix del producto. Con el análisis ABC llega a mostrarse que productos de bajo volumen (o cantidad de producción) que tengan costes de transacción importantes pueden ser poco rentables.

En esta primera generación, los sistemas ABC se centraban en: "el cálculo de costes del producto, la eliminación de los cost drivers que no generaban valor añadido mediante la mejora continua, y la eliminación de actividades que no generaban valor añadido. Las actividades no se enlazaban, sino que se consideraban independientes unas de las otras" (Mecimore y Bell, 1995, p. 24).

En su primera etapa, este sistema trataba de dar respuesta a las necesidades de información demandadas por las empresas que no se veían cubiertas, en muchas ocasiones, por los sistemas convencionales de cálculo de costes. En esta línea, se consideraba tan necesario conocer el coste de los productos como gestionar el coste en general de la empresa. Se ha asociado el desarrollo de la primera generación del sistema ABC con R. Kaplan y R. Cooper, por las diversas aportaciones realizadas y porque supieron dar una acertada publicidad del sistema, aunque, como se ha visto anteriormente y se seguirá haciendo más adelante, otros autores han participado también en el desarrollo del mismo.

a.2) Sistema ABC de segunda generación

A finales de los años ochenta se registra un cambio de actitud estratégica en las empresas: Este cambio es un resultado lógico del mayor y mejor conocimiento del estilo directivo y de las técnicas de fabricación y comercialización de las empresas japonesas, que siguen siendo las grandes competidoras para las empresas estadounidenses y occidentales en general." (Rocafort, 1997, p. 120-121).

Muchas empresas comienzan a darse cuenta de que el hecho de concentrarse únicamente en el coste del producto no aporta la información necesaria para valorar y planificar la rentabilidad de una compañía a largo plazo. Esta nueva mentalidad se detecta en una reorientación en el centro de los análisis que se venían realizando dentro de la empresa. Ya no es tan importante cada actividad en sí, sino el conjunto de las mismas.

Es como si la empresa se observara como una actividad global en su conjunto. Así surge el movimiento doctrinal y práctico denominado reingeniería de procesos de negocio.

Toda la empresa se sitúa ahora en el punto de mira de un estudio de mejora continua, de innovación progresiva y regular. Es significativo el paso del término actividades al de procesos: “Una empresa necesita información de costes tanto sobre procesos como sobre productos” (Mecimore y Bell, 1995, p. 24).

Mientras que, en la primera generación, era importante identificar las actividades, los sistemas ABC de segunda generación, reorientan su enfoque, siendo ahora la identificación de los procesos el punto de partida. Se realizan mejoras continuas sobre los procesos de la empresa que consiguen impactar en los costes de los productos.

La implantación de sistemas ABC de segunda generación requiere de un grado de complejidad mayor que los de la anterior. Si en los de la primera debían identificarse primero las actividades para determinar después sus costes, en los de segunda, la identificación de los procesos representa el punto de partida, a los cuales deben relacionarse todas las actividades que se realizan en la empresa. Los procesos incluyen actividades variadas relativas a la producción, la venta, la administración, la distribución, etc.

Esta segunda generación del ABC aporta un tipo de información más adecuada para la mejora continua, así como para las valoraciones de la gestión, aunque continúa determinando los costes de los productos. Por ello, este movimiento enlaza con el enfoque correspondiente al control total de la calidad total, iniciado por K. Ishikawa (1985) y continuado por K. Imai (1989), cuyo concepto de mejora continua o kaizen está continuamente presente en los creadores de la reingeniería de procesos.

De ahí que el ABC evolucione adaptando sus planteamientos básicos a la nueva concepción estratégica, pasando a enfatizar la gestión del coste basada en las actividades o Activity Based Management (ABM). No es tan importante la determinación del coste basado en las actividades, sino la gestión de éstas, puesto que pertenecen a un proceso más amplio dentro de la organización. Este cambio de énfasis permite hablar de un ABC de segunda generación. El momento más álgido de esta evolución reciente del ABC, coincide con la publicación del

artículo de T. Johnson en 1992 .En el mismo el autor se pregunta, ¿Hay que parar el ABC? La respuesta es afirmativa. Este artículo resume el actual pensamiento del ABC.

Otros autores que también se han relacionado con esta generación de ABC son Peter Turney (1991) o Brimson (1991). El primero, en su obra presentaba e ilustraba cómo las actividades podían enlazarse a los procesos de la empresa para ser utilizadas en las evaluaciones de la gestión empresarial. Por su parte, Brimsom defiende las estrategias del ABM, como colofón estratégico del sistema basado en las actividades.

Para Mecimore y Bell esta segunda generación de ABC puede considerarse como: “una ampliación significativa del sistema de primera generación más que un sistema completamente nuevo, aunque ambos se centren en actividades internas y suministren a la dirección información limitada para la planificación estratégica” (Mecimore y Bell,1995, p. 25). La siguiente figura recoge la representación que Mecimore y Bell realizan del ABC de segunda generación:

Figura 3. El sistema ABC de segunda generación

Fuente: Mecimore y Bell (1995)

Esta nueva filosofía emergente del sistema de gestión basada en las actividades o ABM, puede decirse que nace del hecho de añadir a un modelo inicialmente unidimensional, puesto que está únicamente orientado hacia el producto, una dimensión más amplia enfocada a los procesos, con lo que lo convierte en un modelo bidimensional. Consiste en analizar las actividades a través de los procesos en los que se enmarcan, y no de forma aislada. No se trata de una sustitución de conceptos sino de un enriquecimiento conceptual del modelo. Ya no es suficiente con conocer las actividades y el coste del producto, sino que se debe proporcionar información válida para la mejora y el rediseño de los procesos, es decir, para una gestión basada en las actividades.

Según Brimson (1994) el sistema de gestión basado en las actividades (ABM) “es una nueva disciplina que se centra en la gestión de las actividades para mejorar el valor recibido por los clientes y los beneficios alcanzados al suministrar este valor. Esta poderosa herramienta de gestión incluye el análisis de los inductores de costes, el análisis de las actividades y las medidas de la ejecución.

ABM recurre al coste basado en las actividades (ABC) como uno de sus mayores orígenes de información.” La metodología ABM pretende gestionar las actuaciones necesarias para desarrollar los distintos procesos empresariales de la forma más eficiente, a través de las actividades.

Para ello, resulta interesante conocer los verdaderos hechos causantes de las actividades que algunos autores los denominan inductores. De ellos dependerá la forma en que se realice la ejecución de dichas actividades y el consumo de recursos realizado por éstas.

Los inductores de eficiencia (Shank y Govindarajan, 1993) son factores que originan la ejecución de las actividades y determinan precisamente su eficiencia, en términos de coste, calidad, tiempo, flexibilidad, etc. La gestión de estos inductores pretenderá aprovechar las oportunidades de mejora que puedan presentarse, así como detectar la existencia de problemas.

Se trata de determinar cuáles son los factores que en mayor o menor medida están contribuyendo al logro de los objetivos generales de la organización. Otro elemento integrante de los sistemas de gestión basados en las actividades son las medidas de ejecución (Morrow, Kaplan, y Norton, 1992) que permiten evaluar la adecuación de las actuaciones que desarrolla la empresa a los objetivos globales de la organización, puesto que los objetivos se transforman precisamente en medidas de ejecución.

Estas medidas deben identificarse claramente en la empresa y debe controlarse su grado de consecución, no debiendo ser consideradas como algo permanente o inalterable de la organización. También es interesante recoger entre ellas medidas tanto de carácter financiero como no financiero puesto que de esta forma se ofrece una visión más completa de la gestión empresarial.

De todo lo anterior se desprende el progreso por acumulación experimentado por el modelo ABC. De una visión centrada en el coste del producto y en cada una de las actividades

que lo componen, se ha pasado a una visión más amplia donde se produce una agrupación de las actividades en procesos y una información destinada, además del coste del producto, a evaluar la mejora o innovación de tales procesos. No obstante, seguidamente veremos que la gestión empresarial seguirá evolucionando, y se desplazará hacia metas más ambiciosas y globalizadoras.

a.3) Sistema ABC de tercera generación

En el año 1993, como consecuencia de una aguda crisis, tiene lugar una importante difusión y desarrollo del movimiento conocido como reingeniería de la empresa centrado en la mejora y rediseño de los procesos que se asentó en la mentalidad estratégica de los directivos de buena parte de las empresas occidentales.

Se habla de cambiar la empresa y reorganizarla y, en general, inventar nuevas formas de competir mediante planteamientos organizativos radicales. De acuerdo con estas necesidades innovadoras de la reingeniería de procesos debe irse más allá de estos procesos para conseguir una fragmentación de la empresa en unidades de negocio y en una estructura organizativa común que las soporte.

Ante esta nueva concepción de empresa cambiante, adaptable, flexible y viva, el sistema ABC trata de adaptar sus planteamientos de base. En este sentido, se observa un interés por la determinación del coste referido al cliente final.

También se detecta un giro en cuanto al objetivo de la información suministrada por los responsables de contabilidad, puesto que, de una información orientada a decisiones a corto plazo, se reorienta la información para una posible toma de decisiones de carácter estratégico.

Este cambio de rumbo hacia un aspecto más organizacional del modelo permite hablar de un sistema ABC de tercera generación. Básicamente, esta variante desplaza el inicial análisis de la rentabilidad de los productos, propia del ABC de primera generación, hacia un detallado análisis y gestión de la rentabilidad por cliente o grupos de clientes.

Esta nueva versión de la jerarquía del ABC, que trata de solventar las limitaciones de las generaciones anteriores, considera dentro del ámbito del sistema tanto las actividades internas

como las externas. Se centra en las unidades de negocio y en sus relaciones con otras áreas dentro y fuera de las mismas unidades de negocio.

Para plantear el sistema "primero se relacionan las actividades a los procesos y después se enlazan los procesos a las unidades de negocio" (Mecimore y Bell, 1995, p. 25). Mecimore y Bell plantean una cuestión principal para esta tercera generación: "¿Cómo añade valor la unidad de negocio al producto o al servicio?". Una empresa añade valor a los productos o servicios que ofrece al cliente añadiendo valor al propio output en sí mismo, o bien mediante la realización de actividades "hacia arriba", hacia el proveedor, o "hacia abajo", enfocadas al cliente, que también añadan valor, por lo que es interesante examinarlas y evaluarlas cuidadosamente para conseguir ventajas competitivas siempre que sea posible.

Por ello se integran además en dicho examen todas las actividades que podemos calificar de apoyo o auxiliares puesto que debe identificarse también si añaden o no valor al producto o al servicio.

En esta generación de ABC se estudian estas actividades para descubrir de qué forma pueden aprovecharse para obtener ventajas competitivas respecto a los competidores de la organización. Para aumentar y mejorar la estrategia competitiva de la empresa se utilizan ahora los generadores de coste a través del análisis de la cadena de valor (Porter, 1985)¹² y no simplemente para la determinación del coste de los productos o servicios como en las generaciones anteriores.

La siguiente figura muestra la representación gráfica de la tercera generación del ABC realizada por Mecimore y Bell:

Figura 4. El sistema ABC de tercera generación

Fuente: Mecimore y Bell (1995)

La primera generación se centraba básicamente en el cálculo del coste del producto, mientras que la segunda generación enfatizaba el cálculo del coste del proceso o evaluación de la gestión y, por último, en la tercera generación centra su atención en el cálculo del coste de la cadena de valor que puede utilizarse en el análisis estratégico.

Mientras que en la primera y segunda generación se clasifican las actividades teniendo en cuenta su valor desde una perspectiva interna, en función de su contribución a la eliminación del despilfarro y de las actividades superfluas, a la reducción del tiempo, etc., en la tercera, por el contrario, el valor se mide desde una perspectiva más externa cual es la del cliente.

Las distintas generaciones del sistema de costes ABC han ido acumulando un bagaje importante de objetivos, conocimientos, enfoques del mismo. Desde un núcleo central surgido con la primera generación puede hablarse hoy en día de un conjunto completo de anillos perfectamente concéntricos que ha crecido sin cesar. Se trata de un proceso acumulativo de conocimientos que, sin duda, se irá completando en los próximos años con nuevas aportaciones, con referencias de casos de implantación reales y con enlaces o conexiones con avances de otras materias como organización de empresas, márketing estratégico, teoría de sistemas, informática de gestión, etc.

Como resumen a estas tres generaciones Rocafort (1997) plantea en el siguiente cuadro:

Tabla 1
Comparación de las generaciones ABC

CRITERIOS	MODELO ABC 1ª GENERACIÓN	MODELO ABC 2ª GENERACIÓN	MODELO ABC 3ª GENERACIÓN
Elementos organizativos	Actividades	Procesos	Unidades de negocio
Información de costes	Rentabilidad por productos	Rentabilidad por procesos	Rentabilidad por clientes
Puntos de interés	Coste del producto (valor de las actividades).	Mejora de proceso (rediseño de procesos).	Gestión de clientes (satisfacción del cliente).

Nota: Síntesis evolutiva y comparativa del modelo ABC, a través de las tres generaciones estudiadas, considerando el carácter acumulativo de los conceptos de actividad, proceso y unidad de negocio, por Rocafort, A., 1997.

a.4) El ABC de cuarta generación

Luego de detallar las tres generaciones del ABC propuestas por los autores Mecimore y Bell (1995), Rocafort (1997) y de realizar un análisis de la evolución del modelo ABC a través de estas tres generaciones, plantea una serie de reflexiones sobre la futura evolución de este modelo.

En esta reflexión establece una serie de elementos característicos para un posible nuevo modelo ABC.

En primer lugar, sugiere la necesidad de un sistema evolucionado basado en el coste y en la calidad de las actividades al mismo tiempo.

Como segundo elemento característico propone la integración práctica del enfoque target cost al ABC del futuro y, por último, establece que, ante el fenómeno de terciarización de la economía, el reto más decisivo al que se enfrenta el modelo ABC es la validez universal de sus planteamientos. Rocafort propone una concepción integradora de los elementos más validos de los sistemas tradicionales de coste y del modelo ABC descrito, teniendo en cuenta la reciente evolución, para la definición del modelo ABC de cuarta generación.

b) Modelo ABC de cuatro fases de Kaplan y Cooper (1998) y Kaplan (1990)

Otra alternativa para el análisis de la evolución del sistema ABC corresponde a la propuesta que realizan Kaplan y Cooper (1998) como desarrollo de la que ya propuso en su momento Kaplan (1990). Este modelo se basa en la diferenciación de cuatro fases diferentes en las que puede encontrarse un sistema de costes en especial el ABC. A continuación, se analizan cada una de ellas siguiendo el trabajo de dichos autores.

b.1) Sistemas de fase I: Sistemas inadecuados para los informes financieros

Los sistemas de la Fase I acostumbran a ser insuficientes para la generación de información relevante, oportuna y fiable. Son sistemas inadecuados incluso para los propósitos de elaboración de informes de la contabilidad externa, incluso para la valoración de existencias puesto que suelen registrar los datos y las operaciones de forma incorrecta.

Las empresas que llevan poco tiempo en funcionamiento suelen comenzar sin sistemas de contabilidad de costes o bien, si llegan a implantar alguno a veces resulta ser superficial. No obstante, siempre se constituyen empresas que implantan desde un primer momento sistemas de coste que directamente pueden considerarse de fases posteriores.

También pueden tener sistemas de esta fase aquellas empresas existentes desde hace años, con procesos de producción tradicionales o antiguos y sin ningún tipo de actualizaciones técnicas.

En estos casos son sistemas que no pueden ser eliminados tan fácilmente puesto que son los únicos instrumentos disponibles para recoger y registrar información financiera. Las características que presentan estos sistemas de la Fase I son, según Kaplan y Cooper (1999), las siguientes: “Se necesita grandes cantidades de tiempo y recursos para unificar diferentes informaciones dentro de la empresa y para cerrar los libros en cada periodo contable.

Al final de cada periodo contable, cuando las existencias físicas se contrastan con los valores contables, se producen desviaciones inesperadas. Grandes disminuciones en el valor de las existencias después de auditorías externas e internas. Muchos ajustes después del cierre de la contabilidad financiera o externa, y una falta generalizada de integración y de auditabilidad del sistema”.

No obstante, son pocas las empresas cuyos sistemas de costes pueden enmarcarse en esta primera fase. La mayoría de los sistemas que las empresas tienen implantados se pueden considerar de las fases siguientes.

b.2) Sistemas de fase II: Sistemas potenciados por la necesidad de la contabilidad externa

En esta etapa la información que suministran los sistemas de costes es mucho más fiable y oportuna. El funcionamiento de estos sistemas está básicamente dirigido por las necesidades de

información contable externa. En este sentido, el valor de los costes de las existencias es adecuado para las necesidades de esta contabilidad financiera.

Además, cumple también con los requerimientos de control interno y de auditabilidad a que nos referíamos anteriormente. Las características de los sistemas de costes de esta segunda fase, según los autores Kaplan y Cooper (1999) son las siguientes: “Satisfacen las exigencias de los informes de contabilidad externa. Agrupan los costes por centros de responsabilidad, pero no por actividades ni procesos empresariales, Informan de unos costes de producto altamente distorsionados.

Generan unos costes de clientes altamente distorsionados o bien no disponen de esta información, y proporcionan feedback a los directivos y empleados, pero éste se genera demasiado tarde, es demasiado agregado y es demasiado financiero”.

En la figura 5 siguiente se representan gráficamente los sistemas de Fase II.

Figura 5. Sistemas de Fase II

Fuente: Kaplan y Cooper (1999)

Los sistemas de costes de esta fase son criticados por considerarse inadecuados para la consecución de objetivos clave dentro del ABC como la estimación del coste de las actividades y procesos empresariales, así como el coste y la rentabilidad de los productos, servicios y clientes y el suministro de una retroalimentación útil para la mejora de los procesos empresariales.

Estos sistemas suelen asumir que los costes indirectos de fabricación y los de soporte a la misma varían con el volumen o con el número de unidades producidas por lo que siguen distorsionando en muchas ocasiones el coste de los productos con bases de reparto poco acertadas. No consiguen aprovechar las ventajas que plantea la existencia de lotes de producción y de variedad de productos. Debido a que no determinan el coste de las actividades, no se

suministra suficiente información para satisfacer iniciativas de reingeniería de procesos o de calidad total.

Además, la información que suministran suele ser inadecuada para fomentar una mejora y aprendizaje continuos dentro de la organización. Únicamente preparan y emiten un resumido “feedback” ajustado a un ciclo de información financiera (generalmente mensual) que casi nunca se presenta a tiempo, puesto que suelen darse siempre retrasos importantes.

b.3) Sistemas de fase III: Sistemas personalizados, relevantes para la gestión y únicos

Las empresas precisan de una nueva filosofía para informar y mejorar el trabajo realizado. Esta filosofía ya se encuentra vigente si la empresa desarrolla sistemas de Fase III para la información contable externa, para la medición de costes y para la gestión de su actuación puesto que es entonces cuando dispone de todos los sistemas necesarios para ello. Según Kaplan y Cooper (1999), los sistemas de Fase III contienen: “Un sistema de contabilidad tradicional pero que funciona bien y prepara mensual o trimestralmente unos balances para los usuarios externos, utilizando métodos convencionales para asignar los costes de producción al coste de los productos vendidos y a las cuentas de existencias.

Uno o más sistemas de costes basados en las actividades que toman datos de los sistemas contables "oficiales", así como de otros sistemas operativos y de información, para medir cuidadosa y fielmente los costes de actividades, procesos, productos, servicios, clientes y unidades de la organización. Sistemas de feedback operativo que proporcionan a todos los empleados una información oportuna y fidedigna, tanto financiera como no financiera, sobre la eficiencia, calidad y tiempos de los ciclos de los procesos empresariales".

Las empresas en esta fase pueden utilizar tres tipos autónomos de sistemas de gestión: Un sistema tradicional de información financiera que sirven para la preparación de informes para todo tipo de usuarios tales como la dirección, los accionistas, usuarios fiscales, etc. Aunque estos sistemas no sean del todo útiles o adecuados para la determinación de datos sobre costes y sobre cuestiones orientadas a la toma de decisiones, se mantienen en funcionamiento en la empresa porque cumplen sus propósitos externos.

Sistemas ABC que suministran información fiable respecto a los costes de las actividades y procesos, así como de los costes de productos y clientes individuales. Y, por otro lado, los sistemas de aprendizaje y control operativo para facilitar un nuevo y más oportuno feedback a los empleados, que incluye fundamentalmente información no financiera, para alentar la mejora de la eficacia y los procesos y que no consigue cubrir el sistema ABC de esta fase.

Estos dos últimos sistemas no persiguen los mismos objetivos y están basados a menudo en premisas diferentes, por lo que intentar utilizar el sistema ABC para satisfacer las necesidades de feedback y de control puede no funcionar bien ya que las premisas fundamentales de los sistemas son tan diferentes que ningún enfoque, por sí solo, puede satisfacer ambos propósitos.

La figura 6 siguiente muestra la representación gráfica de los sistemas de Fase III propuesta por Kaplan y Cooper:

Figura 6. Sistemas de Fase III

Fuente: Kaplan y Cooper (1999)

Kaplan y Cooper (1999) plantean que en esta fase: “las empresas necesitan de la experimentación y el aprendizaje que se producen a través de los sistemas de la Fase III.

Necesitan comprender la forma de estructurar sus sistemas basados en las actividades, para sus necesidades particulares de gestión, necesitan solucionar algunos temas técnicos de medición y necesitan explorar la estructura del feedback financiero y no financiero que

proporcionan a los empleados para sus actividades de aprendizaje y de mejora” Por este motivo, deberían estudiarse las oportunidades que ofrece un nuevo sistema de costes sin llegar a abandonar totalmente su sistema contable que ya ha sido probado y comprobado y que aún debe seguir preparando informes para muchas situaciones importantes.

De todas formas, el objetivo último puede centrarse en integrar todos estos sistemas para evitar el mantenimiento simultáneo de todos ellos, esto es lo que los autores consideran sistemas de Fase IV que analizamos en el siguiente apartado.

b.4) Sistemas de fase IV: Informes financieros integrados y gestión integrada de costes

En esta nueva etapa los sistemas ABC y de feedback operativo se integran y juntos proporcionan las bases de preparación de estados financieros externos. En esta fase, el valor de las existencias obtenido mediante el sistema ABC debe coincidir con aquél que se determina siguiendo las especificaciones y requerimientos externos, y la información necesaria para la confección de estados financieros periódicos se obtiene de los sistemas de feedback que continuamente recogen y procesan los datos necesarios.

Estos dos sistemas pueden por lo tanto integrarse con aquél que confeccionaba información financiera externa. Ahora este tipo de información ya no es la única que se considera importante. La gestión empresarial la necesita, pero también utiliza toda aquélla que soporta la toma de decisiones.

Los sistemas de planificación de recursos de la empresa prometen la integración de los sistemas de coste para suministrar información en tiempo real, liberando a los directivos de sus ciclos normales mensuales de la contabilidad. Así, podrán recibir diariamente informes on-line sobre los costes de procesos específicos, por ejemplo, o de la rentabilidad en tiempo real de productos o clientes individuales (Cooper y Kaplan, 1998, p. 109-119).

Los sistemas integrados de fase IV conducen al sistema de presupuestos basado en las actividades o activity-based budgeting (ABB), que confiere a los directivos un control mucho mayor de su estructura de costes. Durante un proceso de presupuestación la información del ABC permite a la dirección autorizar los gastos únicamente de aquellos recursos que creen necesarios para realizar las actividades en periodos futuros.

El ABB es un ABC pero al revés. Si en el ABC, el flujo de costes circula de recursos a productos y clientes a través de las actividades, el ABB usa un flujo de costes al revés, estructurado en la siguiente secuencia de pasos (Cooper y Kaplan, 1999): estimar la producción y el volumen de ventas para un periodo próximo; planificar la demanda de actividades, calcular la demanda de recursos, determinar el suministro real de recursos y determinar la capacidad de actividad.

A continuación, la Figura 7 recoge gráficamente los sistemas de esta cuarta fase:

Figura 7. Sistemas Fase IV

Fuente: Kaplan y Cooper (1999)

En esta fase el sistema ABC se convierte en la base del presupuesto de la organización, autorizando el suministro y utilización de recursos en todas las unidades de la misma. Como podemos observar en el gráfico anterior, los presupuestos basados en las actividades pueden ser utilizados por el sistema de feedback operativo, o sistema de medición de la actuación estratégica y operativa, para compararlos con los costes reales en los que ha incurrido cada unidad de la organización a lo largo de todo el año.

A cambio, el sistema de feedback operativo transmite otro flujo de información al sistema ABC más reciente sobre la eficiencia y utilización de capacidad de las operaciones. Todos estos

flujos constantes de información entre estas aplicaciones o sistemas facilitan en definitiva una mejora continua de la organización, de una forma rápida y flexible.

Tabla

2

Modelo de cuatro fases para el diseño de un sistema de coste

Aspectos de los Sistemas	Sistemas de la Fase I Inconsistentes	Sistemas de la Fase II Potenciados por la necesidad de informes contables externos	Sistemas de la Fase III Especializados	Sistemas de la Fase IV Integrados
Calidad de los datos	Muchos errores Grandes desviaciones	Satisface los principios de contabilidad	Bases de datos compartidas Sistemas independientes Vínculos informales	Sistemas y bases de datos completamente vinculados
Informes contables externos	Inadecuados	Adecuados	Se mantienen los sistemas de la Fase II	Sistemas de informes de contabilidad externa
Costes Cliente/ Producto	Inadecuados	Inexactos	Varios sistemas ABC autónomos	Sistemas ABC integrados
Control Estratégico y operativo	Inadecuados	<i>Feedback</i> limitado <i>Feedback</i> con retraso	Varios sistemas autónomos de evaluación de la actuación	Sistemas de evaluación de la actuación estratégica y operativa

Nota: Comparan los sistemas de las cuatro fases, en función de diferentes aspectos de los sistemas tales como: la calidad de los datos, los informes contables externos, costes cliente/producto y control estratégico y operativo, por Kaplan y Cooper, 1999.

Kaplan (1990) sobre las cuatro etapas para la implantación del modelo recomendaba a las empresas el desarrollo de la etapa 3, en la que se prevé implementar el sistema de costes ABC de forma independiente de los sistemas de control periódico de la ejecución financiera y operativa.

En cambio, R. Cooper y R. Kaplan de (1992) analizan las características de la etapa 4 de implantación, donde el ABC y la información sobre la rentabilidad de los productos se integran en los informes periódicos sobre la demanda real de las actividades y los gastos en recursos. El

componente de evolución que presentan, por tanto, los sistemas ABC dentro de la empresa (Anderson, 1995, p. 26-29), es fundamental.

Normalmente el desarrollo temporal de una implantación consistiría en lo siguiente: la dirección analiza las incapacidades del sistema tradicional de cálculo de costes, la organización se embarca en el sistema ABC, durante un periodo de varios meses, un equipo de ABC desarrolla el modelo de costes ABC inicial (tras un proceso laborioso que requiere esfuerzos importantes para localizar y manipular los recursos, actividades, generadores de costes y información del producto). El equipo presenta los resultados de este sistema ABC inicial a la dirección. Por último, la dirección utiliza esta información en el proceso de toma de decisiones.

A este escenario inicial de cálculo de costes le sigue generalmente uno de los siguientes caminos: “el sistema "muere porque el esfuerzo de revisar, actualizar y adquirir información exacta de coste basado en las actividades es demasiado grande como para mantenerlo, el sistema tropieza porque la dirección compromete sólo una parte de los recursos necesarios para mantenerlo, el sistema sobrevive, pero a un gran precio, porque la dirección compromete los recursos necesarios para mantenerlo por lo que existe, el sistema florece eficientemente porque la dirección apuesta por el ABC para que evolucione convirtiéndose desde un esfuerzo tedioso y laborioso a un proceso oportuno, sensible y sistemático de apoyo continuo a la toma de decisiones de la dirección” (Anderson, 1995, p. 26).

Este concepto de evolución debe observarse desde el punto de vista de la mejora de la eficiencia y de la eficacia del sistema. La dirección debería refinar el sistema ABC repetidamente, buscando primero la simplicidad y después la automatización y la estandarización de las fuentes de la información. Además, la eficacia debe también mejorarse.

El sistema ABC debe evolucionar de la misma forma cómo evolucionan las necesidades y capacidades de la dirección. Asimilar toda la información supone normalmente un desafío para la dirección.

Los resultados del sistema ABC a menudo son asombrosos y la dirección suele necesitar un cierto tiempo de "incubación". En cuanto incorpore la nueva información de costes en la toma de decisiones habrá iniciado el proceso de evolución del ABC (Anderson, 1995, p.26). (Travé , 2010, p.85-97)

1.1.3 El sistema de costeo ABC y la cadena de valor

Morillo (2001) sostiene que el análisis de la cadena de valor proporciona funciones o cualidades a un producto a un menor costo sin sacrificar el desempeño del mismo, con el fin de crear valor al consumidor, a los accionistas y todos los integrantes de la organización.

El objetivo consiste en conocer y des componer cada una de las fases del proceso productivo y de comercialización para identificar aquellos elementos que son de valor para el consumidor (generadores de valor) y elementos que son determinantes del costo (generadores de costos) para tratar de mejorarlos y controlarlos respectivamente, y crear ventajas competitivas para la empresa. Todos estos generadores deben ser evaluados frente a los generadores de la competencia y de productos que satisfacen la misma necesidad.

El análisis de la cadena de valor, está estrechamente vinculado con el ABC y el AMB, sus pasos dentro de cualquier organización son:

- Definir la cadena de valor (actividades creadoras de valor, desde la búsqueda de materias primas hasta la entrega del pro-ducto al consumidor final), para ello se debe dividir todas las actividades de la empresa en procesos, desde el desarrollo del producto, pasando por los procesos productivos, hasta el servicio al cliente. Lo importante es observar en dichos procesos como se incrementa el valor para los clientes a un costo adecuado. Además de asignar el costo que involucra cada una, se deben agrupar aquellas actividades que sean homogéneas y separar las de costos considerables, los que son llevados a cabo de forma distinta por la competencia, y los que tengan potencialidad de crear diferenciación. Es necesario también considerar , textura, sabor, empaques duraderos, etc.
- Desarrollo de ventajas competitivas, a través de disminución de costos y de diferenciación de productos.

Es decir, la empresa debe expresar los generadores de costos y de valor en términos monetarios, para controlar y minimizar los primeros y a la vez mejorar o acentuar los últimos mejor que la competencia. Las estrategias para crear ventajas competitivas deben basarse, por una parte en un programa de reducción de costos, como el costeo basado en actividades, la administración basada en actividades, justo a tiempo, que le permitan ofrecer los productos a los mejores precios (p. 43-44).

1.1.4 Importancia

Arbeláez & J. Marín (2001) afirman que es muy importante poder aplicar un sistema de costeo ABC porque permitirá:

- Desarrollar nuevas ventajas competitivas al reducir los costos innecesarios.
- Suministra información de los costos más precisa para una correcta fijación de precios y un análisis más preciso de la utilidad por cada cliente.
- Identifica las actividades que no generan valor agregado para poder eliminarlos.
- Análisis más preciso de las utilidades por producto, por proceso y departamento.
- Mediciones mejoradas para el desempeño (p. 11).

Cuevas, Chávez, Castillo, Marino, & Solarte (2004) Afirman que hoy en día las exigencias del cliente cada vez son mayores en cuanto a calidad, servicio y precio; es por ello que las tendencias mundiales que actualmente rigen el campo empresarial reconocen que contar con información de costos que les permita conocer cuáles de sus productos y/o servicios son rentables y cuáles no, las lleva a tener una ventaja competitiva sobre aquellas que no la tienen, pues con dicha información la dirección puede tomar decisiones estratégicas y operativas en forma acertada (p. 49).

Carrión (2005) indica que la implantación de un sistema ABC representa una gran oportunidad para poder mejorar la ventaja competitiva de las empresas. Existen muchas empresas que aún no han implantado este sistema, porque otorgan mayor prioridad a otros proyectos como incremento de la capacidad de la capacidad instalada, apertura de nuevas plantas, inversión en nuevos productos entre otros. Al no contar con información que brinda el ABC pueden estar invirtiendo en productos, clientes y canales que no son rentables para la empresa (p. 49).

Pérez & Tápanes (2009) considera que la importancia del sistema de costo gerencial ABC se resumen en:

- Es un modelo gerencial y no un modelo contable.
- Los recursos son consumidos por las actividades y estos a su vez son consumidos por los objetos de costos.
- Considera todos los costos y gastos como recursos.

- Muestra la empresa como conjunto de actividades y/o procesos más que como una jerarquía departamental.
- Es una metodología que asigna costos a los productos o servicios con base en el consumo de actividades (p. 12).

Crespo (2017) sostiene que el sistema ABC proporciona las bases para un análisis de rentabilidad permitiendo también la elaboración de presupuestos, indicadores de desempeño, el costo de los productos, canales de distribución, el consumo de actividades, y la estructura de costos de estas actividades, el cual permitirá obtener el costo más real y preciso (p. 8).

1.1.5 Finalidad

Molina (2003) sostiene que la finalidad del ABC es calcular costos más exactos y oportunos para mejorar la eficiencia operativa y la competitividad, facilitando el proceso de toma de decisiones, así como el diseño de estrategias por parte de las empresas. Además, permite controlar o vigilar los costos de cada producto en lugar de asignarlos de una manera arbitraria, lo que indica que el ABC reconoce la eventual relación entre los generadores de costo y las actividades (p. 29).

Pérez & Tápanes (2009) indican que la finalidad del sistema ABC es conocer el flujo de las actividades realizadas en la organización que están consumiendo los recursos disponibles a los cuales deben imputársele determinados costos a los procesos (p. 16).

Ocampo, Restrepo, López & Osorio (2011) afirman que la finalidad esencial de ABC es la correcta asignación del costo a los productos elaborados por la empresa, propiciando la detección de ineficiencias para su posterior reducción y eliminación.

En este sentido, el equilibrio de ABC es el direccionamiento óptimo y se consigue cuando los productos y las actividades quedan valorados con una correspondencia razonable a la realidad, de manera que se evite subestimarlos, sobreestimarlos o subsidiarlos sin exagerar ni minimizar las verdaderas erogaciones realizadas. (p. 80).

1.1.6 Características

Pérez & Tápanes (2009) indica que las características que definen este sistema son:

- Es un sistema de gestión integral, donde se puede obtener información de medidas financieras y no financieras que permiten una gestión óptima de la estructura de costos.
- Permite conocer el flujo de las actividades, de tal manera que se pueda evaluar cada una por separado y valorar la necesidad de su incorporación al proceso, con una visión de conjunto.
- Proporciona herramientas de valoración objetivas de imputación de costos (p. 16).

Brito, Ferreiro, & López (2009) Indican que la principal característica del ABC es centrarse en las actividades que realiza la empresa, en una visión horizontal y siguiendo el flujo de los procesos. Así, el poder descomponer los costos de los productos en las actividades que realiza la empresa, permite analizar en forma más realista y profunda, las posibilidades de reducción de costos. Se pasa de un análisis a nivel muy agregado de gastos - productos a un análisis más detallado y que busca el origen de los costos (p. 16).

1.1.7 Ventajas del costeo ABC

Brito, Ferreiro, & López (2009) indican lo siguiente:

Según los criterios de Smith (1995), las ventajas para las empresas que implantan el sistema ABC son las siguientes:

- Las organizaciones con múltiples productos pueden observar una ordenación totalmente distinta de los costos de sus productos.
- Un mejor conocimiento de las actividades que generan los costos estructuralmente puede mejorar el control que se ejecute sobre los costos incurridos de esa naturaleza.
- Crea una base informativa que facilite la implantación de un proceso de gestión de calidad total, para superar los problemas que limitan los resultados actuales.
- El uso de indicadores no financieros para valorar inductores de costos.
- Facilita medida de gestión, además de medidas para valorar los costos de producción.

Franco (1995), argumenta que las principales ventajas del sistema ABC son:

- Se logra un mejor control y reducción de los costos indirectos, por la supresión de las actividades que no agregan valor y en especial por su vinculación con la técnica de la administración del costo total.

- El ABC es muy útil en la etapa de planeación, pues suministra una abundante información que sirve de guía para varias decisiones estratégicas tales como: fijación de precios y búsqueda de fuentes.
- Introducción de nuevos productos y adopción de nuevos diseños o procesos de fabricación

Para Amat y Soldevila (1997) las ventajas del modelo ABC son las siguientes:

- Es aplicable a todo tipo de empresas de producción o servicios.
- Identifica clientes, productos, servicios u otros objetivos de costos no rentables.
- Permite calcular de forma más precisa los costos, fundamentalmente determinados costos indirectos de producción, comercialización y administración. (p. 10-11).

Cuevas, Chávez, Castillo, Marino, & Solarte (2004) sostiene que la ventajas del sistema de costeo ABC son las siguientes:

- Genera cambios operativos en las organizaciones, haciéndolas más rentables.
- La integración de las herramientas y metodologías.
- Permite contar con un criterio sólido de evaluación y apoyo tanto desde el punto de vista funcional como técnico.
- Facilidad en el proceso de incorporación de nuevas estrategias en las compañías, su proceso de gestión de cambio mediante capacitación de los usuarios y una adecuada estrategia de comunicación del proyecto a toda la organización.
- Plan de mejoramiento orientado a implantar mejoras rápidas, identificadas en el análisis de productividad y en los análisis de rentabilidad fruto (p. 64).

Sanchez (2013) sostiene que la ventajas del sistema de costeo ABC son las siguientes:

- Facilita el costeo justo y realista por línea de producto, en especial a los no relacionados con volúmenes.
- El costeo ABC reconoce la relación causal entre generadores de costos y actividades de producción.
- Analiza diversos objetos del costo, como servicios y actividades, además del producto físico.

- Brinda datos financieros y no financieros para la gestión y control de los costos.
- Ayuda a la identificación, al rastreo y prorrateo de los costos (p. 72).

Las ventajas o beneficios de la adopción del ABC incluyen la mejora, la exactitud y la relevancia de costo del producto. Además, provee información de costos oportuna para la toma de decisiones y sigue con más detalle el rastro de los costos indirectos y el objeto de costo. David Ben-Arieh y Li Qian (2003) (López, Gómez, & Marín, 2011, párr. 2).

Baque (2017) En función a lo analizado se puede indicar que ventajas o beneficios que proporciona son:

- Información al usuario, al gerente o empresario, ya que exhibe la vinculación entre los costos de las actividades y sus salidas. La importancia particular radica en dos ángulos del análisis:
 - ✓ El recurso a asignarle.
 - ✓ Los usos de la información a obtener

Tiene grandes posibilidades de impactar en los gerentes y promover decisiones que tenderán a corregir ineficiencias y reducir costos.

- Evaluación de cada actividad en los términos de los objetivos de la organización, ya que sitúa al gerente en posición de evaluar si las actividades realmente generan valor.

Sus posibles decisiones podrán ser:

- ✓ Simplificar la actividad.
 - ✓ Reducir sus costos
 - ✓ Eliminar dicha actividad.
- La totalidad de los costos desemboca, a través de las actividades, en los productos: Si bien, esto también lo cumplen los sistemas tradicionales, el costeo ABC, realiza especial énfasis en la totalidad. Lo que toma particular relieve en mercados exigentes en relación con los productos y servicios que adquiere.

- Permite tener una visión estratégica y global de la incidencia de las actividades en cada tipo de producto.
- Control del costo a través del sistema basado en actividades (ABC): Una revisión conceptual
- Ayuda a tomar medidas con respecto al precio o rediseño de la cadena de valor de los productos.
- Facilita detectar las mejoras de los métodos de trabajo de las áreas de la empresa, por lo que pasa de un análisis de costo en sus rubros de materiales, mano de obra directa y gastos indirectos de fabricación, a un análisis de costos basado en las actividades que agregan o no valor.
- Permite evaluar cuantitativamente cada uno de los departamentos que integran la organización para promover la mejora continua y comparar su competitividad con los bienes y servicios obtenidos externamente.
- Provee la capacidad para aumentar las utilidades; quizás la ventaja más importante para mejorar la información de los costos de una organización, permite a los gerentes identificar la utilización de los recursos con las actividades en las que son consumidos, lo que genera oportunidades para aumentar las utilidades de la organización.
- Promueve un sentido de conciencia de costos. Identifica los costos reales y en una forma más detallada, la gerencia puede promover conciencia de la manejo de los recursos, para que sean utilizados y aprovechados de la mejor manera. Lo anterior, se puede lograr al utilizar como soporte la información que se obtiene con el sistema de costeo ABC, lo que permite obtener una visión más clara de las actividades que causan los costos y permite mantenerlos bajos.
- Costeo preciso de productos y/o servicios tomando en cuenta el verdadero consumo de recursos.
- Plena identificación del consumo de costos por las actividades.
- Permite determinar cuáles de las actividades identificadas podrían ser ejecutadas más eficientemente.
- Identificación de las actividades que realmente generan valor y las que no lo hacen.
- Permite el uso adecuado del capital de trabajo.
- Identificación de productos y/o servicios no rentables o poco rentables.

- Incluye a todas las áreas de la empresa y esto da como resultado la mejora continua.
- Permite el rediseño en los procesos de la empresa.
- Apoyo a la planeación estratégica de la empresa, facilitando la minimización de costos y la mejora en los procesos productivos y operativos (p. 13-14).

1.1.8 Desventajas del costeo ABC

Sanchez (2013) sostiene que la desventajas del sistema de costeo ABC son las siguientes:

- No toma en cuenta las consecuencias del comportamiento humano y organizacional (reducción de actividades puede significar despido de recursos humanos).
- La información obtenida es histórica y devengada.
- La búsqueda, identificación y selección de los cost-drivers y costos comunes no son fácil de determinar y relacionar de forma infalible.
- El ABC se ve influenciado por juicios cualitativos y decisiones, por ello es un poco incierto su aporte en áreas de medidas y control.
- Cuando ya es implementado se tiende a dejar de motivar a la mejora continua y al cambio, además no contempla la satisfacción del cliente final (p. 72).

Baque (2017) sostiene que la desventajas del sistema de costeo ABC son las siguientes:

- El sistema requiere efectuar un análisis completo de los procesos y de los productos para determinar las actividades que van a constituir los bolsones de costos (agrupación de costos por categorías muy amplias que encierran rubros de los mismos no relacionados entre sí).
- Es necesario analizar y comprender muy bien las características de tales actividades para definir apropiadamente los generadores de costos. Esto requiere una importante inversión de recursos, al extremo de que algunas compañías podrían concluir que tal inversión no asemeja simetría con los beneficios que eventualmente se obtendrían.
- Estos sistemas son más complejos que los tradicionales, especialmente porque deben ajustarse de inmediato, si se establecen cambios en los productos o en los procesos. Dichos ajustes involucran a menudo cambios o afinamientos de las medidas o en los sistemas de medición ambas tareas resultan costosos. Además, mientras más exactitud exista en el sistema, más elevado su costo.

- Difiere de los principios de contabilidad generalmente aceptados, tal como en la determinación de los rubros que deben constituir aparte del costo de los artículos producidos y de los que se deben considerar como gastos.
- Se necesita un compromiso real de la alta dirección y la participación de cada una de las unidades organizacionales para tener metas compartidas.
- Debe existir una verdadera motivación para implementar este sistema ya que seguramente originará cambios sustanciales en las formas de trabajar de las personas.
- Este sistema requiere ser revisado continuamente para verificar que los recursos consumidos por las actividades permanezcan constantes y, además, para asegurar que los generadores de costos sean válidos para tales actividades (p. 14-15).

1.1.9 Comparación del sistema de costo tradicional y el costeo basado en las actividades

A diferencia de los sistemas tradicionales, el sistema ABC es un sistema de gestión comercial amplio y no solo un sistema contable. También este sistema puede utilizarse para el control presupuestario. Los conceptos del Costeo Tradicional y el Costeo ABC se distinguen en diferentes aspectos:

Tabla

3

Diferencias entre el sistema ABC y los Sistemas Tradicionales de Costeo

COSTO TRADICIONAL	COSTO BASADO EN ACTIVIDADES
Divide los gastos de la empresa en costos de fabricación, los cuales son llevados a los productos en gastos de administración y ventas.	Los costos de administración y ventas son llevados a los productos.
Utiliza apenas un criterio de distribución de los CF a los productos, por lo común horas hombre, horas máquinas trabajadas o volúmenes producidos.	Utiliza varios factores de asociación, buscando obtener el costo más real y preciso posible.
Los productos consumen los costos.	Las actividades consumen los costos, los productos consumen actividades.
Asigna los costos indirectos de fabricación usando como base una medida de volumen.	Asigna de los costos indirectos de fabricación en función de los recursos consumidos por las actividades (cost-drivers).
Se preocupa de valorizar principalmente los procesos productivos.	Se preocupa valorizar todas las áreas de la organización.

Valorización de tipo funcional.	Valorización de tipo transversal y mejoramiento.
---------------------------------	--

Nota: Comparación del sistema tradicional con el sistema de costeo ABC, por Pérez Barral, 2003.

1.1.10 Gestión basada en actividades (ABM)

El sistema de costeo ABC, es más que un proceso de asignación de costos, proporciona información que será utilizada por la administración en un análisis del proceso productivo, que en ocasiones se complementa con el Kaizen que se enfoca en un mejoramiento continuo, el Justo a tiempo (JIT) y la Calidad Total (TQM); contribuyendo a determinar las actividades que añaden valor y las que no, a fin que se eliminen las segundas; incluye áreas como comercialización y administración, al final lo que se pretende es que las empresas obtengan sus resultados con menos recursos; la administración basada en las actividades se clasifica en Operativo y ~~Estratégico.~~

El ABM OPERATIVO: Toma en cuenta las acciones que incrementan la eficiencia, disminuyen los costos e intensifica la utilización de los activos, considerando las demandas de actividades e intenta satisfacerlas con menos recursos, su medición se hace notoria al tener costos reducidos e ingresos mayores. Reduce la demanda de los inductores de actividades no rentables, incrementando únicamente las rentables; utiliza varios cientos de actividades, para poder apreciar mejor los procesos e incluye las decisiones en aspectos como diseño y desarrollo de los productos y las relaciones con los proveedores.

El papel para la mejora continua y discontinua se desarrolla de la siguiente manera:

1. Desarrollar el objetivo del negocio.
2. Establecer prioridades.
3. Proporcionar justificación del costo.
4. Seguir la pista a los beneficios.
5. Medir la actuación para la mejora progresiva.

EL ABM ESTRATÉGICO: Su intención es alterar las actividades, para incrementar la rentabilidad, considerando que la eficiencia es constante en cada actividad, puede necesitar entre 20 y 60 actividades y se utilizado para tomar decisiones respecto a:

1. La mezcla de productos y fijación de precios. Proporciona un conocimiento de la estructura de los costos de los productos que se fabrican y luego se venden, con base en lo anterior se pueden fijar precios de las mezclas de productos.
2. Las relaciones con los clientes.
3. La selección y las relaciones con los proveedores.
4. Diseño y desarrollo de los productos. Puede la administración identificar y evaluar nuevos diseños para mejorar el desempeño, evaluando cómo afectarán los diseños y procesos a las actividades.
5. Decisión de reducir costos y mejoras en los procesos. Sus esfuerzos son concentrados en la reducción de costos, disminuyendo el costo unitario sobre la base de asignación de las diferentes áreas de actividades, analizando factores de consumo de costos y actividades, eliminando de estas últimas las innecesarias, otorga la oportunidad de mejorar la eficiencia y los procesos.
6. Actividades de planeación y administración. Aquí se presupuestan los costos para las actividades y las tasas de costos para los productos, por medio de un costeo normal, al finalizar un período específico, se comparan con los datos reales y se determina la variación. (Mendez, 2006,p. 18-20)

1.1.11 Presupuesto basado en actividades (ABB)

Es una forma más de presupuestar o planificar un período en una entidad. La confección de un presupuesto en base a las actividades es la adaptación de la filosofía del Costo Basado en las Actividades (ABC) al proceso de formulación de presupuestos. Con la utilización del mismo se pretende que éste se centre en las actividades, pues son estas las generadoras de costos y se estiman los recursos a utilizar teniendo en cuenta los output a obtener y los factores que causan los costos de las actividades a desarrollar.

La prolongación de los principios del sistema ABC al área presupuestaria es lo que se denomina en lenguaje anglosajón el Activity based Budget (ABB), mediante el cual se establecen las estimaciones de costos vinculadas a las actividades que deben ser acometidas para producir y vender los productos y servicios; por tanto, el ABB, se constituye, así como una lógica progresión metodológica a partir del ABC.

La presupuestación basada en las actividades es un método de presupuestación donde la organización usa un entendimiento de sus actividades y su comportamiento a través de mediciones para estimar cuantitativamente las cargas de trabajo y requerimientos de recursos que serán utilizados en la ejecución de la planeación a través del presupuesto maestro, asumiendo la presupuestación del costo de las actividades y no de los productos, al ser estas las generadoras del costo.

Este presupuesto, es un plan integrado y coordinado que se expresa en términos financieros, respecto de las operaciones y recursos que forman parte de una empresa, para un período determinado, con el fin de lograr los objetivos fijados por la gerencia.

1.1.11.1 Características del presupuesto basado en las actividades

Según Rodríguez & Utra (2009) las características del ABB son las siguientes:

- Es un plan integrado y coordinado que se expresa en términos financieros, para lograr los objetivos fijados por la gerencia.
- Es la adaptación de la filosofía del Costo Basado en las Actividades al proceso de formulación del presupuesto.
- Se centra fundamentalmente en las actividades necesarias para operar de manera efectiva en la organización al asumir que son estas las generadoras del costo.
- Utiliza la definición de actividades y el comportamiento de las mismas para estimar los requerimientos a utilizar en el período.
- Está intrínsecamente relacionado con la propia existencia de cada proceso y cada actividad, al clasificar a cada una de ellas de acuerdo a su aportación, o no, de valor añadido a la empresa (p.11-12).

1.1.11.2 Ventajas del presupuesto basado en las actividades

Rodríguez & Utra (2009) La confección del presupuesto basado en las actividades es algo más que un ejercicio matemático que intenta crear sobre el futuro. Se trata de una potente herramienta de gestión que puede contribuir a calcular y gestionar los costos de forma más eficiente.

Debido a que es una adaptación de la técnica ABC al proceso de formulación del presupuesto, facilita la aplicación de dicha técnica, logrando un mayor perfeccionamiento de las áreas económicas.

Un presupuesto puede ser más efectivo si se elabora desde el principio de las actividades, fundamentalmente debido a que los gestores normalmente seguirán unos cursos de acción más críticos si valoran la eficacia, eficiencia y necesidad de las actividades. A través de un presupuesto por actividades quedarán expresados cuáles son los costos de estas y como se desenvolverán los mismos durante el ejercicio económico.

Esta situación lleva a los directivos de la empresa a la necesidad de conocer de forma lo más exacta posible información sobre los distintos costos, las causas que los originan y los cambios que estos sufrirán ante las fluctuaciones de los niveles de actividad. Esta perspectiva de presupuesto conduce al conocimiento certero de los medios precisos para confrontar de forma exitosa los diferentes niveles de actividad.

Algunos expertos en la materia indican que de todo el esfuerzo de ABB sólo el 20% requiere elementos técnicos y el 80% es cambio de cultura para usar y generar resultados a través de la información que se tiene. Un análisis del comportamiento de los costos utilizando el enfoque de las actividades permite tomar decisiones acertadas para una mejor gestión, así como diseñar sistemas eficaces de control administrativo (p.12-13).

1.1.12 Tipos de empresas para implantar el modelo ABC

Rodriguez (2008) El sistema ABC puede ser aplicado en algunos tipos de empresas. La aplicación del sistema ABC depende principalmente de las particularidades de las diferentes empresas. Sin embargo, los siguientes son las características de las empresas en que un sistema basado en actividades puede ser implementada:

- Empresas en las que se observa un crecimiento, año tras año en sus costos indirectos.
- Empresas con alto volumen en sus costos fijos.
- Empresas en la que los costos indirectos se vienen imputando a los productos mediante una base arbitraria.
- Empresas en las que la asignación de los costos indirectos a los productos individuales no resulta realmente proporcional respecto al volumen de producción de los productos.

- Empresas inmersas en un entorno de fuerte competencia.
- Las empresas en las que existen una gran variedad de productos y de procesos de producción, en las que además los volúmenes de producción varían sensiblemente.
- Empresas con mucha diversidad de las estructuras de apoyo, dada a los productos.
- Empresas con un nivel alto de coincidencia de procesos o actividades entre los productos.
- Empresas en la que existe un gran número de canales de distribución y de compradores que provocan la necesidad de acometer actividades de ventas muy diferenciadas.
- Empresas en que se demuestre que existe insatisfacciones con el sistema de costos existente.
- Empresas en que se haya escogido como forma de competir el “liderazgo de costos” (p. 33).

1.1.13 Tecnologías de información y el sistema de costeo ABC

Chipana Ninahuanca, Dumet Sánchez, & Lucas Isidro (2016) La tecnología cumple un papel muy importante en el desempeño de las organizaciones, a través de los sistemas de información las empresas centralizan la información de la compañía y la ponen a disposición de los interesados en el momento oportuno, lo cual agiliza y facilita el proceso de toma de decisiones.

En el caso del sistema de costeo ABC, al ser un sistema de costos altamente complejo por su nivel de especificidad en el tratamiento de los costos y gastos de la empresa , necesita un soporte tecnológico potente, capaz de ,en primera instancia, discriminar los costos en directos o indirectos , y en segunda instancia de asignar los costos indirectos a las actividades identificadas, además de ser altamente flexible para la creación o actualización de nuevas actividades y objetos de costos según los cambios en el entorno. Asimismo, dicho sistema de información debe estar integrado con el plan de cuentas y los centros de costos a través de interfaces y módulos. (Catocora, 1998).

Estos tipos de sistemas de información al no ser muy comunes, obliga a la mayoría de empresas a adaptar su software a las nuevas necesidades o en casos extremos migrar hacia otro

software hecho a la medida del requerimiento. Un punto crítico del soporte tecnológico para el ABC, es lo dispendioso que implica su implementación y la dinámica contable desde el punto de vista de programación (sea por un desarrollo o la migración a un nuevo sistema), por lo que solo las grandes empresas tienen los recursos necesarios para poder ejecutarlo.

Este punto es tan importante y crítico, ya que no tener un buen sistema de información puede generar una distorsión en los resultados del ABC o la inaplicabilidad del modelo debido a la insuficiencia del sistema. (Cuervo, 2008)

1.1.14 Cultura organizacional y el sistema ABC en el Perú

Chipana Ninahuanca, Dumet Sánchez, & Lucas Isidro (2016) La cultura organizacional y la resistencia al cambio, son factores fundamentales ya que al ser un proceso que involucra a todos los niveles de organización requiere una constante interiorización de conceptos y una maduración de la cultura organizacional hacia los proyectos sostenidos, sin embargo, actualmente la cultura peruana y en general Latinoamérica, poseen una formación cortoplacista. Siendo este punto, uno de los principales motivos de fracaso en la implementación del ABC. (Uribe, 2013)

El sistema de costeo ABC requiere un tiempo de maduración considerable, para ver los resultados por lo que es de suma importancia que todos los miembros de la organización estén involucrados y comprometidos con el proceso.

Llevar un adecuado proceso de implementación, materializa grandes beneficios a la compañía, como es el caso de FERREYROS S.A., compañía peruana que llevó a cabo un proceso de implementación de sistema de costeo ABC exitoso, La C.P.C. Marisol Cáceda Quispe indica que las principales conclusiones de este proceso de adopción son las siguientes:

- Se obtiene un mejor conocimiento del comportamiento de los costos de la empresa, debido a que esta metodología analiza la causalidad de los costos. Permite a los gerentes tomar decisiones de forma más rápida y precisa.
- Presenta la oportunidad de implementar un sistema integral de gestión de costos para la empresa. (ABM y ABB).
- Es muy importante contar con el apoyo de toda la empresa para que la implementación del sistema ABC tenga éxito. La implementación de un Software especializado en la

gestión de costos es de vital ayuda para la eficaz y correcta implementación de un sistema de costeo ABC.

1.2 Rentabilidad por producto

1.2.1 Definición

De la Hoz Suarez, Ferrer, & De la Hoz Suarez (2008) Nos resalta que la rentabilidad representa el objetivo principal de toda empresa, al querer saber cuánto rendimiento tiene el dinero invertido en las actividades principales de la empresa durante un período de tiempo específico. Además, de hacer énfasis que la rentabilidad “se puede definir además como el resultado de las decisiones que toma la administración de una empresa” (pág. 89).

Morillo (2001) Nos propone que la rentabilidad es una medida relativa de las utilidades. Además, señala que la rentabilidad financiera es la capacidad de la empresa de producir utilidades a partir de la inversión de los accionistas, incluyendo las utilidades no distribuidas. En base a su enunciado, la rentabilidad tiene dos componentes: El margen de utilidad neta en ventas y la rotación de los activos.

En este contexto, nos hace enfocar en la rotación de activos, la disminución de activos e incremento de las ventas. Sin embargo, una disminución de activos puede acarrear en disminución en ventas, es por eso que lo ideal para mejorar la rentabilidad es minimizar los activos siempre que no se deprima la actividad operativa de la empresa (pag. 36-37)

1.2.2 Importancia

Mejia (1999), “La rentabilidad es una medida por excelencia del resultado integral que se produce al combinar las bondades del sector donde se encuentre la empresa y la adecuada gestión quién la dirige” (pag. 1). Por otro lado, analizar la rentabilidad nos permite hacer comparaciones con respecto al costo del capital versus las inversiones alternativas libres de riesgo, con la finalidad de determinar la conveniencias de mantener o acrecentar una determinada inversión en el mismo sector o en otro.

Artieda (2015) Enfoca la importancia de un sistema de costos en la rentabilidad de las PYMES, precisando que en un entorno muy cambiante debido a la globalización y al avance vertiginoso de la tecnología, el nivel de rentabilidad de las pequeñas y medianas empresas tiende

a ser la más afectada si es que no se toma en cuenta la cadena de valor, posicionamiento estratégico y causales de costos (pag. 92-94).

Con respecto a la cadena de valor, Artieda (2015), nos resalta la necesidad de determinar que actividades del proceso de los productos y servicios, están realmente agregando valor. Dado que en condiciones generales, un producto o servicio es el resultado de un conjunto de actividades que deberían generar valor al producto final. Sin embargo, mediante un análisis más profundo se puede detectar actividades que no influyen de manera positiva en el producto final.

De aquí su postura, de determinar cuales son estas actividades que no agregan valor, para poder reducirlas o en el mejor de los casos eliminarlas. Partiendo de la premisa que una cadena de valor es el conjunto interrelacionado de actividades creadoras de valor, toma real importancia determinar las actividades que no influyen positivamente en la cadena de valor (pag 95-96).

En relación al posicionamiento estratégico, Artieda (2015), enmarca la necesidad de las empresas de encontrar este posicionamiento en un entorno de constantes cambios, donde la competencia es tan cercana y la forma más común de competir es en base a una supremacía basada en costos; de esta premisa, propone que independientemente de la actividad a que se dedique la empresa, la forma en reducir sus costos es una de sus principales prioridades competitivas.

Artieda (2015), concluye que en las empresas “es indudable que las pequeñas y medianas empresas generan puestos de trabajo, pero se diluye su rentabilidad en el tiempo al desconocer sistemas de costos que les permitan tomar decisiones sobre eficiencias en los costos, determinar procesos y actividades que generen valor agregado”.

1.2.3 Factores

Claver Cortés, Llopis Taverner, & Molina Azorín (2002) El primer cuestionamiento que genera la investigación es determinar porque las empresas tienen diferentes niveles de rentabilidad. Revisan estudios previos en lo que concluyen que un factor determinante en la rentabilidad de las empresas es el sector. Dentro de este contexto, en los estudios realizados afirman que el efecto empresa domina sobre el efecto sector. En base a los estudios y la muestra estadística tomada se concluye que, el efecto empresa, es decir, la forma en que esta realiza sus actividades y su forma de afrontar hacia el exterior de la misma su imagen, es el factor

preponderante en la rentabilidad, secundándolo el factor sector que en definitiva influye de manera significativa al momento de determinar la rentabilidad de las empresas.

En pocas palabras, la investigación determina que el nivel de rentabilidad que una empresa alcance, depende principalmente de sí misma, más allá del sector en que se desenvuelva. (pag. 39-49).

Sin embargo, esto no quita que los estudios previos realizados que nos brindan alcance sobre el efecto sector en la rentabilidad sean irrelevantes; por el contrario, lo que tenemos que tomar en cuenta es una estrategia empresarial, que desembocará en una determinada rentabilidad; para lo cual, se tiene que tomar en cuenta un análisis interno de los recursos de la empresa frente a los factores externos propios del sector, poniendo especial énfasis en los clientes, proveedores y competidores.

Fernández, Montes, & Vasquez (1996), coinciden con Claver Cortés, Llopis Taverner, & Molina Azorín (2002), al precisar la relevancia del efecto empresa sobre el efecto sector. En primera instancia, se plantea la premisa que los mercados son competitivos y que las únicas barreras que se pueden presentar para entrar en determinado sector son las que pueden imponer el Estado, ya sea por regulación o intervención. Además, que las diferencias entre resultados intrasectoriales se deben a las diferencias en eficiencia persistente entre los competidores.

Por otro lado, propone que la teoría de los recursos ha aportado significativamente al estudio de mecanismos que nacen en la generación y persistencia de rentas económicas en la empresa.

Esta investigación concluye que las empresas que participan en un mismo entorno macroeconómico y geográfico distinguen dos niveles de análisis, que son los factores de naturaleza sectorial y los factores de carácter empresarial. (pag. 139-148).

1.3 Costos ABC y la rentabilidad por producto

Vergíu Canto (2005) Los empresarios buscan implementar reducciones generales de gastos como: mantenimiento, aseguramiento de calidad, labores de análisis para el mejoramiento continuo, etc. Pero no ponen en consideración que estas reducciones al implementarse implican que se podrían disminuir actividades tanto beneficiosas como las perjudiciales.

Las reducciones indebidas pueden generar un deterioro innecesario. El análisis del proceso empresarial y la gestión basada en actividades pueden orientar a las organizaciones a un mejoramiento de su eficiencia en las áreas que lleva a obtener una mejor rentabilidad. Es por ello, que se debe buscar un mejoramiento continuo de los procesos empresariales en conjunción al costeo ABC para que las empresas sean motivadas cada día más para aplicar este sistema, considerándola una herramienta para incrementar la rentabilidad y la competitividad de las empresas (p. 42).

Crespo Acosta (2017) Publica un artículo en cual tiene como objetivo evaluar la correcta implementación del sistema de costos ABC, el cual permitirá determinar aquellos costos que no han sido identificados en cada uno de los procesos, estos costos serán controlados a través del número de actividades, además utiliza la jerarquía de las actividades como base para realizar la asignación y usa generadores de costos que están o no relacionados al volumen. Se utilizaron dos métodos de investigación descriptivo y analítico, con un enfoque mixto es de decir cualitativo y cuantitativo, por lo que se empleó las técnicas de investigación como la entrevista y revisión documental.

Una vez realizada la investigación se logró como resultado obtener información estratégica adicional a través del rastreo de productos, con el sistema de costos ABC se pone en manifiesto los efectos de las fallas de calidad permitiendo a la empresa mejorar la percepción en la causa de los costos, proporcionando información oportuna en el momento de realizar las respectivas tomas de decisiones (p. 1).

1.4 Sector

Cook (1997), en su premisa inicial indica que la necesidad de abastecer de productos perecibles y estacionales a lo largo del año ha favorecido el comercio internacional en este rubro. Partiendo de las exportaciones de frutas y hortalizas representa una porción pequeña con respecto al nivel de consumo interno, tomando en cuenta las diferencias entre productos y países la tasa puede variar. Esto dado en muchos casos por las barreras comerciales para la exportación de los mismos, y las dificultades técnicas tales como el transporte de los mismos en condiciones adecuadas.

Con al globalización, trajo de la mano acuerdos internacionales que han favorecido la exportación e importación de frutas y hortalizas, proporcionando mecanismos reforzados para

combatir las barreras no arancelarias al comercio como las restricciones sanitarias y fitosanitarias.

Por otro lado, los grandes avances en la tecnología han permitido que se pueda prolongar la vida de estos productos perecibles, tomando en cuenta que es más fácil mantener estable la cadena de frío desde su cosecha hasta la entrega del producto en el punto de venta.

Esto sin duda permite tener productos frescos de alta calidad a lo largo de todo el año, ya que ningún país en el mundo está en la capacidad de generar las cantidades y calidades de productos frescos durante todas las semanas del año.

En este contexto, son Chile y Nueva Zelanda, los países que orientado su política hortícola hacia la exportación principalmente, sin dejar de lado los países en vía de desarrollo que se están enfocando en producir estos productos para su exportación de forma creciente.

En primera instancia, a inicios de los 80 este sector se vió impulsado por los países desarrollados que vieron este camino para cubrir sus necesidades de productos más diversificados durante todo el año, estimulando así los países en vía de desarrollo a enfocarse en cubrir estos vacíos para su crecimiento.

Principalmente en Estados Unidos y Europa su sector hortícola se centrara en la exportación a medida que los mercados maduren y se incremente la demanda de estos productos en su forma natural y con valor añadido. Esto, tomando en cuenta que la población en general se está concientizando de la necesidad de incrementar su consumo de frutas y hortalizas en su dieta diaria.

En este escenario, la tendencia mundial refleja el crecimiento de este sector donde los países están involucrandose más en esta actividad. Tomando como ejemplo al principal exportador e importador del mundo, tenemos a Estados Unidos quienes han incrementado su volumen de este setor de manera exponencial en los últimos años.

La importación y exportación de frutas y hortalizas en muchos casos también afronta problemas de sobrevaloración o subvaluación de los costos de los productos, así como factores sanitarios y fitosanitarios para su importación y exportación. Los acuerdos comerciales que se

han venido dando han ayudado a que estas barreras no arancelarias se vayan aminorando con la consigna que estas no sean un problema al momento de ejercer esta actividad.

Esta investigación concluye, que el sector de importación y exportación de frutas varía mucho entre productos y países debido a las barreras arancelarias y no arancelarias de las mismas. Por otro lado, que los avances tecnológicos en materia de este sector han ayudado mucho a que se mantenga la cadena de frío de los productos y estos prolonguen su tiempo de duración y el estado en el que llegan a los puntos finales de comercialización o consumo.

Para finalizar, hace incapié en la tendencia en el consumo de productos frescos a nivel mundial hacia el alza, que en términos generales determinará un incremento exponencial de este sector con miras hacia el futuro.

2 CAPÍTULO II: PLAN DE INVESTIGACIÓN

2.1 Situación problemática

Según Cook, ningún país es capaz de producir la suficiente fruta para abastecer su propia demanda. Debido a factores climáticos, de suelo, de estacionalidad, y factores propios de la fruta.

En el Perú, en los años 1997 y 1998 fue golpeado por el “Fenómeno del Niño” con consecuencias devastadoras sumamente más fuertes que en otros años. Es en este contexto que las rutas a nivel nacional se destruyeron, no llegando a la capital los productos de las provincias. Es ahí, que se vio la oportunidad de incursionar en la importación de frutas. Si bien fue el mejor momento para los importadores, este no fue de la mano de un desarrollo organizativo, razón por la cual hasta la fecha existe demasiada informalidad.

La comercialización de productos perecibles ha sido siempre un reto para los empresarios que están en este rubro, en el Perú. Se tiene que tomar en cuenta los factores que hacen que esto sea un reto; en primer lugar, el poco tiempo de almacenaje con el que se cuenta para tener los productos en óptimas condiciones; por otro lado, se debe tener las condiciones adecuadas para que se pueda prolongar la vida del mismo en el lugar en que se almacene. Además, es prioritario

tomar en cuenta que a pesar de invertir todo lo necesario para tener las condiciones adecuadas, estos productos siempre tienen un nivel de merma y desmedro que es complicado sustentar tributariamente para efectos de determinar el resultado del ejercicio.

Los productos perecibles varían en tiempo de duración desde su recolección. En el caso específico de las frutas, el tiempo de duración varía por los procesos a los que éstas han sido expuestas. Desde este punto, que es necesario que tengamos en cuenta un modo distinto de asignar el costo de manera adecuada.

Además de las condiciones inherentes a las frutas, la inversión que se demanda para prolongar el tiempo de vida de éstas es de alta cuantía; sin embargo, es necesaria dicha inversión. Las condiciones adecuadas permiten minimizar las mermas y desmedros que tendremos durante el tiempo que nos tome poder comercializar dichos productos. El nivel de inversión también debe ser distribuido de manera adecuada para evitar sobrevaluar o subvaluar los productos.

El ente encargado de supervisar y controlar la tributación en el Perú, es la SUNAT – Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. Este ente, permite que las empresas tengan mermas y desmedros; sin embargo, el proceso y el trámite para que se sustente dicha pérdida es costosa y toma demasiado tiempo para que la admitan. En muchos casos el importe que se pierde es menor al monto que se dispone para sustentar la pérdida.

Al ser nuestro segmento de investigación las empresas importadoras, cabe precisar que existen actualmente normas y acuerdos internacionales que buscan que se tenga la mayor información posible de estas transacciones (como es la declaración de precios de transferencia), además que gracias a la tecnología es muy fácil determinar los precios y costos que tienen todos los importadores. Es por eso que tener la información específica y la distribución adecuada son herramientas fundamentales para garantizar el buen funcionamiento de éstas.

En este contexto, parte nuestro interés en establecer el modelo de costeo ABC, que tiene como objetivo fundamental identificar y agrupar las actividades que agregan valor y que al consumirse le agregan un costo propio y real al producto, con el fin de que la gerencia tome mejores decisiones en base a la rentabilidad por producto.

Al aplicar el modelo ABC las empresas importadoras obtendrán beneficios que se verán reflejados en utilidades y en disminución de los costos a través de la eliminación o modificación de actividades que no agreguen valor.

Actualmente, existen investigaciones del sistema de costeo ABC pero aplicado para otros sectores. En el rubro de importación de frutas, es la primera investigación con respecto al Sistema de Costeo ABC.

Esta investigación aportará un panorama bastante amplio del rubro de importaciones y la incidencia en la rentabilidad por producto. Además, de brindar información relevante con respecto a las actividades de las empresas importadoras y un análisis de la incidencia del mencionado sistema.

2.2 Problema general

¿Determinar si el sistema de costeo ABC tiene incidencia en la rentabilidad por producto en las empresas importadoras de frutas en Lima – Perú?

2.3 Problemas específicos

1.- ¿Determinar si los sistemas de costeo tradicionales brindan información real de los costos reales por producto?

2.- ¿Determinar si los sesgos con respecto a la implementación del sistema de costeo ABC son acertados?

3.- ¿Demostrar si el nivel de influencia del sistema de costeo ABC es relevante con respecto a la rentabilidad por producto en las empresas importadoras de frutas en Lima - Perú??

2.4 Hipótesis general

El sistema de costeo ABC influye positivamente en la rentabilidad por producto en las empresas importadoras de frutas en Lima – Perú.

2.5 Hipótesis específicas

- 1.- Los sistemas de costeo actuales influyen en la rentabilidad por producto en las empresas importadores de frutas en Lima – Perú.
- 2.- La implementación del sistema de costeo ABC tiene una incidencia positiva en las empresas importadoras de frutas en Lima – Perú
- 3.- El sistema de costeo ABC tiene una alta influencia positiva en la rentabilidad por producto en las empresas importadoras de frutas en Lima – Perú.

2.6 Objetivo general

Determinar que el sistema de costeo ABC incide en la rentabilidad por producto en las empresas importadoras de frutas en Lima – Perú

2.7 Objetivos específicos

- 1- Conocer el estado actual del sistema de costeo y la rentabilidad por producto en las empresas importadoras de frutas en Lima – Perú
- 2- Demostrar que el sistema de costeo ABC es más eficiente que los sistemas de costeo tradicionales en las empresas importadoras de frutas en Lima – Perú.
- 3- Establecer el nivel de influencia del sistema de costeo ABC en la rentabilidad por producto en las empresas importadoras de frutas en Lima – Perú.

3 CAPÍTULO III: METODOLOGÍA DE TRABAJO

3.1 Tipo de Investigación

El presente trabajo de investigación tiene dos enfoques según su naturaleza. El enfoque cuantitativo el cual se centra en recolectar datos con base en la medición numérica y el análisis estadístico para probar la hipótesis, establecer patrones de comportamiento y probar teorías.

Por otro lado, tenemos el enfoque cualitativo el cual se orienta en recolectar datos mediante la utilización de métodos sin medición numérica ni estadística.

El objetivo de la investigación descriptiva cualitativa consiste en observar y describir comportamientos, situaciones, costumbres y actitudes con la finalidad de predecir e identificar relaciones que existen entre dos o más variables. Esto se logra través de observación, entrevistas, encuestas, focus group, etc.

En el caso específico del presente trabajo de investigación podemos precisar que para la recolección y análisis de datos se realizara en función al enfoque cualitativo ya que se efectuaran en un primer momento, entrevistas al personal seleccionado como muestra, y posteriormente se les aplicará una encuesta de carácter descriptivo.

Cabe precisar que el modelo de entrevista que se presentará contiene los lineamientos básicos sobre los cuales se desarrollarán las entrevistas, debido a la naturaleza espontánea propia de las entrevistas estas no se pueden esquematizar en preguntas rígidas, por tanto nos corresponde establecer pautas sobre las cuales se guiarán las preguntas a formular en la conversación propia de la entrevista.

Con respecto al cuestionario descriptivo este si supone la creación de un esquema predeterminado, ya que por su naturaleza impersonal necesita ser lo más precisa y puntual posible en orden de obtener la información requerida.

3.1.1 Diseño Metodológico

En el presente capítulo se abordarán temas relacionados a la metodología de investigación, aquí describiremos el diseño de la investigación, la población, la muestra, así como el tipo de investigación que aplicaremos.

Para comenzar debemos mencionar que el diseño de nuestra investigación es del tipo experimental, hemos definido nuestra investigación en base a este diseño ya que se trata de un experimento en donde nosotros como investigadores pondremos a prueba una variable (variable independiente) mientras controlaremos una o más de ellas (variables dependientes).

Los sujetos han sido elegidos de manera aleatoria y nosotros pondremos a prueba el efecto de nuestra investigación una sola vez.

3.2 Investigación Cualitativa

3.2.1 Tamaño de población

La presente investigación tendrá un enfoque cualitativo, ya que se realizarán entrevistas en profundidad a especialistas del sector importación de frutas.

La población definida será la misma aplicada en la investigación cuantitativa, la cual que se encuentra detallada en el punto 3.3.1.

3.2.2 Proceso de muestreo

Se definió realizar entrevistas a funcionarios claves del sector, donde se necesitará la participación de dos gerentes del sector de nuestra investigación.

3.2.3 Selección de muestra

Al ser una investigación de enfoque cualitativo, la principal fuente de información que se usará será de recopilada de las respuestas obtenidas en las entrevistas a profundidad de cada uno de los especialistas del sector de importación de frutas.

Tabla 4

Muestra para las entrevistas a profundidad

ENTREVISTADO	CARGO	EMPRESA
Erick Ricardo Huerta Peña	Gerente General	Coniterick de frutas SAC
Ronald Christian Castillo Córdova	Gerente General	Agropac G&R Perú SAC

Nota: Gerentes del rubro de importación de fruta en Lima – Perú en estado habido según SUNAT, Agrodata.

3.2.4 Aplicación del instrumento: Entrevista

Las entrevistas a profundidad tienen como finalidad conocer la opinión de los entrevistados respecto al Sistema de costeo ABC y su incidencia en la rentabilidad por producto en las empresas importadoras de frutas.

A continuación, se presenta la entrevista aplicada:

- 1.- ¿Qué desventajas considera relevantes con el sistema de costeo que utiliza actualmente en su
- 2.- ¿Qué barreras encuentra para poder implementar el sistema de costeo ABC en su empresa?
- 3.- ¿Qué impacto cree que tendría esta implementación en su empresa?
- 4.- ¿Qué tan complicado sería capacitar a su personal para la implementación de este sistema?
- 5.- ¿Qué actividades considera relevantes dentro de su cadena de valor?

- 6.- ¿Qué indicadores considera determinantes en el costo de sus productos?
- 7.- ¿Qué criterios toma en cuenta al momento de emitir una orden de compra?
- 8.- ¿Cómo hace frente a la estacionalidad propia del rubro en el que está?
- 9.- ¿Qué tan relevante es para Usted saber la rentabilidad real por producto importado?
- 10.- ¿Considera usted que el sistema de costeo ABC le brindaría ventajas competitivas en el mercado?

3.3 Investigación Cuantitativa

3.3.1 Tamaño de la población

Para esta investigación, la población se define por las empresas importadoras de fruta en Lima-Perú, que presenten estado “activo” y condición “habido” según la consulta de RUC en SUNAT. A continuación, se presenta la población determinada:

Tabla 5

Población empresas importadoras de fruta en Lima -Perú

POBLACION	RAZON SOCIAL	RUC	ESTADO SUNAT
1	AGRORETAIL S.A.C	20523052684	HABIDO
2	CENCOSUD RETAIL PERU S.A.	20109072177	HABIDO
3	WSW SA	20503458404	HABIDO
4	EDA FRUT EMPRESA INDIVIDUAL DE RESPONSABILIDAD LIMITADA	20520083449	HABIDO
5	FRUTERA DEL LITORAL PERU S.A.C.	20545451931	HABIDO
6	OREGON FOODS S.A.C.	20503727405	HABIDO
7	HONEY FRUIT IMPORT & EXPORT S.A.C.	20502472284	HABIDO
8	IMPORT Y EXPORT MELFRUT E.I.R.L.	20532496048	HABIDO
9	MENFLO HERMANOS S.A.C.	20524433002	HABIDO
10	HIPERMERCADOS TOTTUS ORIENTE S.A.C.	20393864886	HABIDO
11	BENZAN EXPORT S.R.L.	20546150276	HABIDO
12	CONITERICK DE FRUTAS S.A.C.	20524150981	HABIDO
13	CORPORACION MELEN SIFUENTES S.A.C.	20555012382	HABIDO
14	DISTRIBUIDORA SIAN LEN S.A.C.	20509329827	HABIDO
15	EXPORTADORA SAN ALBERTO PERU SOCIEDAD ANONIMA CERRADA	20600298322	HABIDO
16	FRE&CCA S.R.L.	20512186476	HABIDO
17	F Y F CORP SAC	20256189802	HABIDO
18	PEQUE E.I.R.L.	20511803994	HABIDO
19	ROSMIL PREMIUM FRUIT SOCIEDAD ANONIMA CERRADA- ROSMIL PREMIUM FRUIT S.A.C.	20550119316	HABIDO
20	SABIN CORP S.A.	20376159605	HABIDO
21	SUPERMERCADOS PERUANOS SOCIEDAD ANONIMA 'O' S.P.S.A.	20100070970	HABIDO

Nota: Empresas dedicada a la importación de fruta en Lima – Perú en estado habido según SUNAT, Agrodata.

3.3.2 Proceso de muestreo

De acuerdo a la publicación “El proceso de la investigación científica” de Mario Tamayo y Tamayo, seleccionará una muestra de tipo aleatoria simple utilizando el sistema estadístico SPSS. Como resultado se obtuvo 20 empresas dedicadas a la importación de frutas en Lima - Perú.

3.3.3 Selección de muestra

El punto de partida para iniciar con la investigación es la selección de la muestra. Como es conocimiento común se tiene que tomar una muestra que sea representativa con la población que evaluamos. De ahí la necesidad de determinar un margen probabilístico de 95%.

Las empresas a investigar se encuentran principalmente en los distritos de la Victoria y San Luis, por su cercanía al Mercado Mayorista de Frutas N°2.

Tabla 6

Muestra empresas importadoras de fruta en Lima -Perú

POBLACION	RAZON SOCIAL	RUC	ESTADO SUNAT
1	AGRORETAIL S.A.C	20523052684	HABIDO
2	CENCOSUD RETAIL PERU S.A.	20109072177	HABIDO
3	WSW SA	20503458404	HABIDO
4	EDA FRUT EMPRESA INDIVIDUAL DE RESPONSABILIDAD LIMITADA	20520083449	HABIDO
5	FRUTERA DEL LITORAL PERU S.A.C.	20545451931	HABIDO
6	OREGON FOODS S.A.C.	20503727405	HABIDO
7	HONEY FRUIT IMPORT & EXPORT S.A.C.	20502472284	HABIDO
8	IMPORT Y EXPORT MELFRUT E.I.R.L.	20532496048	HABIDO
9	MENFLO HERMANOS S.A.C.	20524433002	HABIDO
10	BENZAN EXPORT S.R.L.	20546150276	HABIDO
11	CONITERICK DE FRUTAS S.A.C.	20524150981	HABIDO
12	CORPORACION MELEN SIFUENTES S.A.C.	20555012382	HABIDO
13	DISTRIBUIDORA SIAN LEN S.A.C.	20509329827	HABIDO
14	EXPORTADORA SAN ALBERTO PERU SOCIEDAD ANONIMA CERRADA	20600298322	HABIDO
15	FRE&CCA S.R.L.	20512186476	HABIDO
16	F Y F CORP SAC	20256189802	HABIDO
17	PEQUE E.I.R.L.	20511803994	HABIDO
18	ROSMIL PREMIUM FRUIT SOCIEDAD ANONIMA CERRADA- ROSMIL PREMIUM FRUIT S.A.C.	20550119316	HABIDO
19	SABIN CORP S.A.	20376159605	HABIDO
20	SUPERMERCADOS PERUANOS SOCIEDAD ANONIMA 'O' S.P.S.A.	20100070970	HABIDO

Nota: Muestreo según SPS de empresas dedicada a la importación de fruta en Lima – Perú en estado habido según SUNAT, Agrodata.

3.3.4 Aplicación del instrumento: Cuestionario

Se aplicará el instrumento cuestionario a las empresas importadoras de fruta en Lima – Perú, seleccionadas en el punto 3.3.3

Por otro lado, al ser una investigación de enfoque cuantitativo la principal fuente de información vendrá de la elaboración de una encuesta sobre la aplicación del sistema de costeo ABC, en la escala de Likert a los gerentes de las empresas importadoras de frutas de la muestra.

3.3.5 Análisis de la información

Finalizado el proceso de encuestar a los gerentes de las empresas obtenidas en la muestra, para nuestro tema de investigación, se podrá realizar el análisis y comparación de los resultados, así como comprobar nuestras hipótesis frente a los problemas planteados.

A continuación, en el Capítulo IV Desarrollo y Capítulo V Análisis se presentarán y analizarán los resultados obtenidos de la investigación cuantitativa.

4 CAPÍTULO IV. DESARROLLO

4.1 Resultado de aplicación de instrument

En los siguientes apartados se mostrarán los resultados obtenidos del instrumento cualitativo y cuantitativo.

4.1.1 Instrumento Cualitativo

Como resultado de la aplicación del instrumento cualitativo, se presentan las respuestas obtenidas de las entrevistas en profundidad.

Entrevista en profundidad

Entrevistado: Erick Ricardo Huerta Peña

Empresa: CONITERICK DE FRUTAS SAC
Cargo: Gerente General

1.- ¿Qué desventajas considera relevantes con el sistema de costeo que utiliza actualmente en su empresa?

En particular, yo estimo que el costeo que se aplica actualmente es solo para fines tributarios, ya que hacer una estimación más exacta de los costos nos llevaría a tener confusión con respecto a la forma de determinar el impuesto a la renta. El principal problema en mi empresa es el hecho que toda la fruta tiene procedimientos diferentes, desde la condición que llega hasta el tiempo que me toma poder venderla, y esto es determinante para el costo.

2.- ¿Qué barreras encuentra para poder implementar el sistema de costeo ABC en su empresa?

Cuando me han hablado de este sistema de costeo siempre me dicen que se ha implementado en grandes compañías y que aún no es común debido al nivel de inversión que requiere. También, me decían que es para las empresas que prestan servicios, pero por lo que pude entender al respecto, creo que es posible también usarlo para frutas.

3.- ¿Qué impacto cree que tendría esta implementación en su empresa?

Definitivamente sería positivo, saber que actividades me favorecen y cuáles no, es importante en cualquier tipo de empresa. Toma en cuenta que en este rubro uno no descansa ni feriados por el mismo hecho que la fruta es perecible, entonces si yo tengo certeza de que productos me favorecen con respecto a mi inversión, así como que actividades puedo eliminar, eso se traduciría en mejor eficiencia de mi tiempo y dinero.

4.- ¿Qué tan complicado sería capacitar a su personal para la implementación de este sistema?

El personal que tengo salvo mi asistente es la única que tiene carrera técnica, luego casi todos los demás tendrán secundaria completa o quizás ni siquiera eso. Pero igual yo creo que no sería fácil, pero tampoco imposible. Tomaría más tiempo de lo que quizás debería enseñarles, pero creo que, si valdría la pena el esfuerzo, incluso para ellos mismos.

5.- ¿Qué actividades considera relevantes dentro de su cadena de valor?

En mi caso el saneo es primordial, porque en base a eso ayudo a mis clientes que también crezcan como yo también quiero hacerlo. Además, la rotación de la fruta en los almacenes que alquilo es de vital importancia para mí, yo trabajo contra el tiempo dado que las renovaciones por almacenaje son muy estrictas, y estas renovaciones te encarecen el producto, tomando en cuenta que los clientes te dejan de comprar hasta por un sol de diferencia.

6.- ¿Qué indicadores considera determinantes en el costo de sus productos?

El almacenaje y el nivel de pudrición son primordiales para mí.

7.- ¿Qué criterios toma en cuenta al momento de emitir una orden de compra?

Yo trabajo en base a un stock mínimo, en general, prefiero importar toda mi fruta, pero en ocasiones tengo que recurrir a otros importadores para garantizar un stock mínimo en cuanto a variedad y cantidad.

8.- ¿Cómo hace frente a la estacionalidad propia del rubro en el que está?

De noviembre a febrero es la época más baja en este rubro, y tienes que haber hecho bien tus provisiones para pasar sin contingencias estas bajas normales del mercado. Se tiene que trabajar 8 meses al 120% para sobrepasar esta temporada sin problemas. En estas fechas también se hace importaciones, pero el margen es muy menor con respecto a los otros meses.

9.- ¿Qué tan relevante es para usted saber la rentabilidad real por producto importado?

Como te comentaba en un inicio, saber que productos realmente me generan rentabilidad me ayudaría a saber a ciencia cierta qué proveedores mantener y cuáles no. Los proveedores son la base de tu crecimiento en este rubro.

10.- ¿Considera usted que el sistema de costeo ABC le brindaría ventajas competitivas en el mercado?

La mayor ventaja competitiva frente al resto es saber lo que ellos no saben, así lo veo yo. Si tienes conocimiento real de lo que haces y vendes, es tu mejor arma para competir en mejor posición.

Entrevista en profundidad

Entrevistado: Ronald Christian Castillo Córdova

Empresa: AGROPAC G & R PERU S.A.C

Cargo: Gerente General

1.- ¿Qué desventajas considera relevantes con el sistema de costeo que utiliza actualmente en su empresa?

Sinceramente, el sistema de costeo actual sólo lo utilizamos porque es una obligación por parte de la SUNAT; ya que esta no nos permite determinar el costo de manera adecuada. Tengo en el negocio de la fruta importada más de 15 años, y experiencia en fruta por 22 años, la cual me permite estar seguro que el sistema de costeo que usamos sólo alcanza el costo de manera aproximada en un 40% de los casos, ya que al ser fruta no todos los productos tienen el mismo nivel de inversión.

2.- ¿Qué barreras encuentra para poder implementar el sistema de costeo ABC en su empresa?

En primera instancia por parte de SUNAT, ya que vamos a tener que hacer ajustes para adecuarlo al sistema que usamos actualmente para hacer las declaraciones anuales; por otro lado, tenemos el factor de conocimiento, lamentablemente este es un rubro donde la informalidad aún es muy alta además que las personas que trabajan en este rubro son de bajo grado de instrucción. Por otra parte, también he escuchado que la implementación de este sistema no es barata.

3.- ¿Qué impacto cree que tendría esta implementación en su empresa?

Definitivamente el cambio va a ser importante, principalmente en mi manera de estimar lo que ganaré por carga, aunque me preocupa más el impacto en el personal. ES muy complicado saber cómo se asimilará en la empresa, pero sin duda va a ser un cambio radical a lo que estaban acostumbrados.

4.- ¿Qué tan complicado sería capacitar a su personal para la implementación de este sistema?

Me preocupa el grado de instrucción del personal que manejamos en el almacén en la parte operativa. Tratar de familiarizarlos con este sistema, demostrar que es útil no sólo para el área contable, sino para su propio uso.

5.- ¿Qué actividades considera relevantes dentro de su cadena de valor?

El saneo y almacenamiento de la fruta

6.- ¿Qué indicadores considera determinantes en el costo de sus productos?

El flete, desaduanaje y saneo de la fruta.

7.- ¿Qué criterios toma en cuenta al momento de emitir una orden de compra?

En realidad, trabajar con fruta es una ruleta rusa, lo que traes puede ser buscado cuando lo solicitas y cuando llegas ya el producto este saturado en el mercado.

8.- ¿Cómo hace frente a la estacionalidad propia del rubro en el que está?

Tratamos de importar de otros países que aún tienen stock este es el caso de Chile que para fines de año se termina su cosecha y empezamos a trabajar con la fruta de USA y las Peras de Argentina.

9.- ¿Qué tan relevante es para Usted saber la rentabilidad real por producto importado?

Como te decía por mi experiencia yo tengo un estimado más cerca de la rentabilidad por producto de lo importado en comparación con lo que arroja el sistema que utilizan para presentar a la SUNAT.

10.- ¿Considera usted que el sistema de costeo ABC le brindaría ventajas competitivas en el mercado?

Definitivamente tener un costo más exacto por producto nos permitirá tener mejor control de los costos y realizar mejores estrategias para competir con los comerciantes informales que ni siquiera pagan impuesto y venden la frutas por debajo del costo que tenemos nosotros, tomando en cuenta todas las estrategias que intentamos para llegar con precios competitivos.

4.1.2 Análisis de la información

Luego de realizar las entrevistas en profundidad a los especialistas en nuestro tema de investigación, podremos obtener una visión general sobre la realidad del rubro de importación de frutas y las limitaciones que estas tienen con respecto a las herramientas con las cuentas actualmente, los sistemas de costeo tradicional.

Tomando en cuenta, que el factor primordial del rubro es que son productos perecibles y el costeo que utilizan actualmente sesga la información real de la rentabilidad que obtienen con respecto a la inversión que realizan.

En el Capítulo IV Desarrollo y en el Capítulo V Análisis se presentará una comparación y analizarán los resultados obtenidos de la investigación cualitativa.

4.1.3 Instrumentos Cuantitativo

1. El sistema de costeo que utiliza actualmente le brinda información exacta del costo de los productos que comercializa.

Figura 8. El sistema de costeo que utiliza actualmente le brinda información exacta del costo de los productos que comercializa.

Fuente : Elaboración propia

Esta información permite determinar el grado de satisfacción con la estimación de costo actual que tienen como dato para la toma de decisiones. Este modelo actual de basa en los aceptados tributariamente, a lo que los resultados nos muestran que solo un 40% de la muestra está conforme con dicha estimación. Esto nos da un panorama favorable para la implementación del sistema de costeo ABC.

2. El costo determinado por su sistema actual de costeo le ayuda a determinar la utilidad real por producto.

Figura 9. El costo determinado por su sistema actual de costeo le ayuda a determinar la utilidad real por producto.

Fuente : Elaboración propia

Esta pregunta permite tener una opinión concreta con respecto a la forma personal con que calculan la utilidad por producto. Por el perfil de los importadores de frutas podemos incidir que la forma en que estiman la utilidad real difiere de la forma en que se hace tributariamente. Ese 35% que infiere estar muy de acuerdo pertenecen al grupo de importadores que menor volumen de frutas importan.

3. Las frutas importadas son de fácil estimación del costo.

Figura 10. Las frutas importadas son de fácil estimación del costo

Fuente : Elaboración propia

Saber el nivel de confiabilidad que le dan a la estimación obtenida por su sistema de costeo actual. Todos coinciden que en las frutas tiene una parte objetiva y una parte subjetiva o basada en el mercado. De aquí la necesidad de saber qué porcentaje de confiabilidad le dan en base a sus estimaciones subjetivas del nivel de merma o desmedro que obtendrán de los productos.

4. Las frutas importadas son susceptibles de estimaciones subjetivas..

Figura 11. Las frutas importadas son susceptibles de estimaciones subjetivas.

Fuente : Elaboración propia

La pregunta se formuló para saber qué tan subjetiva u objetiva es la estimación del costo. Como se planteó en el escenario anterior, es importante tomar en cuenta el factor subjetivo de la estimación del costo.

5. Las frutas importadas tienen un mismo tratamiento para su determinación del costo.

Figura 12. Las frutas importadas tienen un mismo tratamiento para su determinación del costo.

Fuente : Elaboración propia

Como primer paso para introducir las preguntas con respecto al Costeo ABC, es importante saber el nivel de homogeneidad de los productos. Volvemos a tomar en cuenta que las empresas a las que el tratamiento de las frutas es igual, se debe a que su nivel de importación es menor al promedio de las más fuertes quienes si tienen distintos tratamientos para los tipos de frutas que se importan.

6. Las frutas importadas son susceptibles de los mismos procesos para su comercialización.

Figura 13. Las frutas importadas son susceptibles de los mismos procesos para su comercialización.

Fuente : Elaboración propia

Es importante saber si todas las actividades se aplican a todas las frutas, con la finalidad de hacer segmentación adecuada. En líneas generales las frutas son susceptibles de saneo, revisión, traslado. En el 65% de las empresas consideran que sí; sin embargo, debemos tomar en cuenta que todas las actividades se aplican a todas las frutas más no tienen la misma incidencia.

7. Los procesos a los que se someten las frutas importadas tienen la misma relevancia para todos los casos.

Figura 14. Los procesos a los que se someten las frutas importadas pueden ser determinados de manera independiente.

Fuente : Elaboración propia

El nivel de influencia de las actividades permite saber la relevancia de las mismas. Es importante saber la independización de costos de los procesos para poder implementar el sistema de costeo ABC. Para lo cual, los importadores confirmaron que si es posible hacerlo.

8. Los procesos a los que se someten las frutas importadas pueden ser determinados de manera independiente.

Figura 15. Los procesos a los que se someten las frutas importadas tienen la misma relevancia para todos los casos

Fuente : Elaboración propia

Saber el tipo de actividades que se tienen que llevar a cabo para la venta de las frutas. Esto parte de la premisa que los procesos en todos los productos no son los mismos, además si se toma en cuenta el tipo de fruta y la fecha de llegada, no existe un patrón fijo; si existe una tendencia más no algo constante.

9. Los procesos de selección de fruta importada son determinantes del costo del producto.

Figura 16. Los procesos de selección de fruta importada son determinantes del costo del producto.

Fuente : Elaboración propia

Esta información recabada es muy importante para el análisis de las actividades. El nivel de merma y desmedro que se proyecta en el control de calidad incide en el costo. Esto también permite tomar medidas correctivas rápidas que influyan en disminuir su impacto negativo al mínimo posible.

10. El costo de almacenamiento de las frutas importadas es relevante para la rentabilidad por producto.

Figura 17. El costo de almacenamiento de las frutas importadas es relevante para la rentabilidad por producto.

Fuente : Elaboración propia

De acuerdo con la información recabada en la investigación cualitativa, hacen hincapié en el costo por almacenamiento de las frutas. Esto debido a que el costo por almacenaje en algunos casos representa el 10% del costo directo, sumado a que si no se logra rotar la fruta en menos de los 30 días se tiene que volver a asumir ese costo.

11. La rotación de las frutas importadas es determinante para la rentabilidad por producto

Figura 18. La rotación de las frutas importadas es determinante para la rentabilidad por producto

Fuente : Elaboración propia

Esta información nos ayudará en saber la relevancia del tiempo como inductor. El nivel de rotación de las frutas influye directamente en el costo de los productos, debido al proceso de maduración propio de la fruta, al costo de almacenaje, al nivel de merma y por el tiempo en que el dinero invertido regresa.

12. La rentabilidad por producto justifica su nivel de inversión.

Figura 19. La rentabilidad por producto justifica su nivel de inversión.

Fuente : Elaboración propia

El nivel de rentabilidad obtenido por su sistema de costeo actual es suficiente para mantener el nivel de inversión. El 75% coincide en que el sector de importación de frutas es rentable; sin embargo, con un sistema de costeo más exacto les permitiría tener mejor rentabilidad.

13. La rentabilidad por producto determina el nivel de inversión a realizar.

Figura 20. La rentabilidad por producto determina el nivel de inversión a realizar.

Fuente : Elaboración propia

El saber el margen de error que ellos estiman versus el margen obtenido por su sistema de costeo actual. En este cuadro podemos palpar la incertidumbre propia de la importación de productos

perecibles, en este caso específico el de frutas. Como cualquier inversionista, tiene que en cuenta la rentabilidad que obtendrá para poder decidir si invertir o no.

14. La rentabilidad por producto que estiman actualmente va acorde a la rentabilidad real obtenida.

Figura 21. La rentabilidad por producto que estiman actualmente va acorde a la rentabilidad real obtenida.

Fuente : Elaboración propia

Es importante conocer el margen de error que ellos estiman versus el margen obtenido por su sistema de costeo actual. En esta pregunta se vuelve a dividir las posturas, sin embargo, volvemos a tener en cuenta el factor con respecto al nivel de inversión.

15. El costo de venta obtenido por producto actualmente es real.

Figura 22. El costo de venta obtenido por producto actualmente es real.

Fuente : Elaboración propia

Esta pregunta nos ayuda a saber la influencia del sistema de costeo actual. Acorde a la información recabada, el 70% coincide que sí es real. Pero hicieron mención que es real en base a los documentos que los respaldan; sin embargo, ellos incurren en gastos que tienen como respaldar, tales como la estiba y desestiba en el punto de frontera por parte de los cargadores, el traslado de mercadería de su local a los puestos del mercado de frutas, en el caso de los que no tienen unidades propias, el saneo de terceros que no cuenta ni siquiera con recibos por honorarios.

16. La rentabilidad por producto se ve influenciado por el sector en el que se desenvuelve la empresa

Figura 23. La rentabilidad por producto se ve influenciado por el sector en el que se desenvuelve la empresa

Fuente : Elaboración propia

Nos permite confirmar la influencia del factor sector sobre el factor empresa. Un 45% coincide que sí, mientras que un 30% prefiere reservar su opinión. Esto se da en un contexto donde si bien el mercado pone el precio para la fruta en la mayoría de los casos, existen otros escenarios en los que por escasez el precio lo determinan los importadores. El sector influye definitivamente en las operaciones de la empresa, pero con un planteamiento correcto de estrategias y tácticas, estas se pueden sobrellevar.

17. A pesar de los obstáculos del sector y el mercado, un buen manejo administrativo prevalece para rentabilidad por producto

Figura 24. A pesar de los obstáculos del sector y el mercado, un buen manejo administrativo prevalece para rentabilidad por producto

Fuente : Elaboración propia

Acá volvemos la pregunta anterior donde si se establecen estrategias y tácticas oportunas frente a los obstáculos del mercado y el sector, cualquier empresa puede hacer frente y salir airosa de los mismos.

18. Los créditos que maneja actualmente influyen en la rentabilidad por producto.

Figura 25. Los créditos que maneja actualmente influyen en la rentabilidad por producto.

Fuente : Elaboración propia

Medir el nivel de influencia del gasto financiero para la inversión. Los importadores actuales en su mayoría trabajan con capital propio, por lo que los créditos en si no inciden materialmente en la rentabilidad por producto.

19. La rentabilidad estimada previa a su importación es fija.

Figura 26. La rentabilidad estimada previa a su importación es fija.

Fuente : Elaboración propia

Confirmar el nivel de confiabilidad sobre la rentabilidad esperada. Al ser frutas es muy poco probable que este escenario se dé, ya que el producto desde que sale de origen hasta el día de recepción en el almacén final del importador tiene a sufrir muchos cambios por su misma condición de producto perecible, que se trata de minimizar respetando la cadena de frío.

20. La rentabilidad la define el mercado.

Figura 27. La rentabilidad la define el mercado.

Fuente : Elaboración propia

Saber el control que tienen sobre la rentabilidad que esperan obtener, frente a la influencia del mercado. Definitivamente un mismo producto, en las mismas condiciones, con la misma calidad, no siempre tiene el mismo nivel de rentabilidad porque existen otros factores como temporada, nivel de oferta, etc. Que terminan determinando el nivel de rentabilidad.

4.2 Caso Práctico – Aplicación del sistema costeo ABC en la Empresa Fruta EIRL

Etapla N° 1: Establecimiento del Proyecto

La teoría nos indica que en esta etapa se establecen 2 puntos importantes:

- ✓ Determinar el equipo de trabajo
- ✓ Establecer el cronograma de trabajo

Para nuestro caso el equipo está conformado por dos integrantes los cuales tenemos conocimientos en contabilidad y temas administrativos, lo cual nos permitirá poder hacer una correcta implementación del sistema de costeo ABC.

Con respecto al cronograma de trabajo se decidió de manera unánime dividir las tareas entre los integrantes para agilizar el proceso.

Etapas N° 2: Conocimiento preliminar del negocio

Aspectos generales de la empresa.

- ✓ Presentación de la empresa
- ✓ Historia de la empresa

Somos una empresa que nace el 1ro de Noviembre de 2005, gracias al esfuerzo de su fundador Ronald Christian Castillo Córdova, emprendedor que empezó en el negocio de las frutas en un puesto del Mercado Mayorista de frutas, allá por el año 1992.

Su esfuerzo, tenacidad y compromiso con el negocio, sumado a sus deseos de crecimiento lo llevaron a lograr cumplir su sueño de contar con su propia empresa que almacena frutas en cámaras frigoríficas propias para poder no solo abastecer a sus puntos de distribución, sino pueda atender a todo el Mercado Mayorista de Frutas y a clientes mayoristas a nivel nacional, siendo hoy en día uno de los principales proveedores de fruta del Mercado.

Hoy FRUTA EIRL cuenta con un Almacén propio ubicado estratégicamente al frente del Mercado Mayorista de frutas, contando con 3 cámaras frigoríficas para el almacenamiento de frutas, principalmente manzanas, peras, ciruelas, kiwi, entre otras de estación, que nos permiten cubrir la demanda interna. Además, de puntos de distribución ubicados en el Mercado Mayorista de Frutas y el Mercado Modelo.

Ficha Técnica

La empresa brinda un tipo de servicio el cual es el almacenamiento de frutas en cámaras frigoríficas. Además, la comercialización al por mayor y menor de frutas importadas tales como: Manzana, pera, naranja, ciruela, kiwi, durazno, damasco, uva, cereza entre otras.

En este sentido para la normativa internacional la empresa pertenece a dos sectores económicos diferentes el de servicios y comercio.

A continuación, presentamos la Ficha Técnica de la empresa

Razón Social: FRUTA EIRL

Sector: Comercio

Rubro: Venta al por mayor de frutas importadas

Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU):

- Principal - 4690 - VENTA AL POR MAYOR NO ESPECIALIZADA
- Secundaria 1 - 5210 - ALMACENAMIENTO Y DEPÓSITO

Plana Gerencial de la empresa:

Titular Gerente – Sr. Ronald Christian Castillo Córdova

Gerente Administrativo – Sr. Luis Miguel Acosta Cruz

Tamaño de la Organización:

Debido a que la presente investigación se centra en demostrar que el sistema de costeo ABC influye positivamente en la rentabilidad por producto en las empresas importadoras de frutas en Lima – Perú, hemos decidido, por temas prácticos, tomar como año base de la investigación los montos resultantes al 31/12/16.

La empresa posee 26 trabajadores al término del año 2016. A continuación, presentamos la cantidad de trabajadores que la empresa posee a la fecha antes mencionada.

Tabla 7

Personal de la empresa FRUTA EIRL

Cargo	Cantidad
Control de calidad	1
Saneadores	6
Operario montacarga y apilador	2
Conductores trimoto	4
Encargado de puesto	2
Ejecutivos	2
Vendedor de mostrador	4
Personal de limpieza	2
Administración	3
Total	26

Nota: Colaboradores de la Empresa FRUTA EIRL al 31/12/2016.

Organigrama

La empresa es del tipo centralizada en donde la mayor cantidad de decisiones las toma la Gerencia General. El tipo de estructura organizativa que posee es del tipo funcional y se encuentra dividida en 4 áreas funcionales y 1 área de soporte.

El área de soporte está conformada por la Asesoría Legal, esta se encuentra tercerizada y tiene participación esporádica en el proceso productivo de la empresa, su participación es básicamente para temas laborales y tributarios.

En las áreas principales del negocio podemos encontrar a la Gerencia de Administración, la cual se encarga de en primera instancia, llevar los registros contables para la presentación de estados financieros, realizar pagos, cobranzas y ver los temas referidos con los tributos e impuestos y demás temas administrativos como trámites y papeleo en general.

Figura 28. Organigrama FRUTA EIRL

Fuente : Elaboración propia

Misión, Visión, Valores

Misión

Ofrecer la mejor alternativa en fruta importada seleccionada a nuestros clientes a nivel nacional, diversificar la oferta de frutas y apoyar el desarrollo de nuestro país.

Visión

Ser una empresa líder en la importación y comercialización de frutas, abarcando nuevos nichos de mercado.

Valores

- Responsabilidad
- Compromiso
- Respeto
- Puntualidad
- Trabajo en equipo

Planeamiento estratégico

OBJETIVOS ESTRATÉGICOS

I.- Garantizar la eficiencia en los procesos de la selección de frutas.

Debido al factor perecible de la fruta, una correcta selección de la misma garantiza la perdurabilidad de la misma manteniendo la cadena de frío, de ahí la necesidad de garantizar los procesos.

II.- Optimizar los procesos logísticos.

Al ser importadores, los procesos logísticos son de vital importancia. Este factor es determinante para el costo de los productos.

III.- Incrementar la capacidad operativa de las instalaciones tanto en Perú, como en Chile.

La empresa actualmente tiene locales propios dentro del mercado de frutas, como un almacén frigorífico de 900 m² en frente de su principal cliente, el Mercado Mayorista de Frutas N° 2. Además de instalaciones de 11 hectáreas, los cuales están en proceso de implementación para agregar almacenes frigoríficos como líneas de selección de frutas para embalaje. Con esto nuestros costos operativos mejorarán significativamente.

OBJETIVOS OPERATIVOS

I.- Incrementar la participación de mercado en el mercado mayorista en un 30%.

La intención de incrementar la participación de mercado, va de la mano con el nivel de inversión que se viene realizando alineado con las estrategias corporativas. Este viene de la mano, de un plan de procesos que se ha realizado para garantizar el crecimiento de la participación de mercado.

Infraestructura

La infraestructura de la empresa está compuesta por 4 puestos comerciales en el Mercado Modelo de Frutas, 2 puestos comerciales y 1 almacén comercial en el Mercado Mayorista de Frutas. Además de un almacén de 900 m² en frente de su principal punto de venta en San Luis, los cuales cuentan con 3 almacenes frigoríficos de última generación y su propia subestación eléctrica. Además, se cuenta con instalaciones en Chile, en la séptima región, ciudad de Curicó con 11 hectáreas, en proceso de habilitación para cámaras frigoríficas y para plantío de cerezas.

Activos Fijos

La empresa FRUTA E.I.R.L posee en su cuenta de Activo Fijo las siguientes categorías:

Maquinaria y Equipo

- Montacarga Mitsubishi para levantar hasta 2 toneladas con una altura de hasta 2.4 metros.
- Apilador Raymond D5800 para levantar 2 toneladas en 30 cm de altura hasta 1 tonelada a 9.2 metros con pantógrafo para colocación de pallets a 1.5 metros de profundidad en racks americanos.
- Apilador Crown D4500 para levantar 2 toneladas en 30 cm de altura hasta 1 tonelada en la máxima altura de 9.39 metros con pantógrafo de 1.5 metros de profundidad en rack americano.
- 4 motos japonesas para transportar hasta 2 toneladas con cilindrada de 250.
- 6 stockers lift para 3 toneladas manuales para uso en patio de maniobras.
- 3 cámaras frigoríficas para almacenar 700 toneladas de frutas, equivalente a 35000 cajas de frutas.

Muebles y enseres:

3 computadoras y 2 laptops, además de 3 impresoras láser, escritorios, proyector, armarios.

Equipos diversos:

Detectores contra incendio.

Depreciación

La empresa deprecia los componentes de la cuenta Activo Fijo de acuerdo a lo establecido por la Superintendencia de Administración Tributaria (SUNAT).

A continuación, se detalle la depreciación contable de los activos fijos de la Empresa FRUTA E.I.R.L

Tabla 8

Depreciación contable de la Empresa FRUTA EIRL

	V. Libros	Depreciación	Total
Edificaciones y Construcciones	2,566,577	0	2,566,577
Maquinaria y Equipo	864,299	225,084	639,215
Muebles y Enceres	3,943	1,240	2,703
Equipos Diversos	41,253	11,836	29,417
TOTALES	3,476,072	238,160	3,237,912

Nota: La depreciación realizada por la Empresa FRUTA EIRL es contable.

Ventaja Competitiva

Como principal ventaja competitiva la empresa concentra su cadena de valor en cerrar el ciclo de negocio en 90%, esto partiendo de la premisa que Chile es la principal fuente de importación, la tenemos como nuestro departamento de compras, para garantizar la calidad y celeridad en el envío de la fruta.

El 10% que no controlamos es el desaduanaje y el transporte hasta nuestro almacén, luego la recepción, distribución y venta la de la fruta la hacemos en nuestros almacenes y puestos comerciales.

Cifras y Datos Numéricos

En la presente sección mostraremos las cifras y datos numéricos que ilustran la realidad financiera y económica de la organización. Estas cifras corresponden a la contabilidad financiera de la organización, el departamento de Contabilidad tuvo la amabilidad de facilitarnos dicha información.

Los datos que a continuación se presentarán obedecen a la situación económica-financiera de la organización al 31/12/16.

El activo de la empresa presenta un buen activo que permite respaldar los pasivos de la empresa. La misma tiene resultados acumulados por un importe superior al capital registrado y elevado a SUNARP.

Sin embargo, financieramente se recomienda la capitalización de utilidad con la finalidad de mejorar el ratio de apalancamiento.

<u>ESTADO DE SITUACION FINANCIERA</u>		
<u>Al 31 DE DICIEMBRE DEL 2016</u>		
<u>(Expresado en Soles).</u>		
<u>CORRIENTE</u>		ANALISIS VERTICAL
Efectivo o Equivalente de Efectivo	998,195.00	10.70%
Cuentas por Cobrar Comerciales	129,970.00	1.39%
Otras cuentas por Cobrar Diversas	5,508.00	0.06%
Existencias	2,257,057.00	24.19%
Anticipos a Proveedores	2,307,248.00	24.73%
Activos Diferidos	388,705.00	4.17%
	<u>6,086,683.00</u>	65.24%
<u>NO CORRIENTE</u>		
Inmueble Maquinaria y Equipo (Neto)	3,237,912.00	34.71%
Intangibles	4,549.00	0.05%
	<u>3,242,461.00</u>	34.76%
		0.00%
<u>TOTAL ACTIVO</u>	<u>9,329,144.00</u>	100.00%
<u>PASIVO</u>		
<u>CORRIENTE</u>		
Obligaciones Financieras	7,312,309.00	78.38%
Cuentas por pagar Diversas	484,810.00	5.20%
Impuestos por Pagar	(140,569.00)	-1.51%
	<u>7,656,550.00</u>	82.07%
<u>NO CORRIENTE</u>		
Provisiones	3,120.00	0.03%
	<u>3,120.00</u>	0.03%
<u>PATRIMONIO NETO</u>		
Capital	810,000.00	8.68%
Resultados Acumulados	538,810.00	5.78%
Resultados del Ejercicio	320,664.00	3.44%
	<u>1,669,474.00</u>	17.90%
<u>TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO</u>	<u>9,329,144.00</u>	100.00%

Figura 29. Estado situación financiera al 31/12/2016 de la empresa FRUTA EIRL

Fuente : FRUTA EIRL

En el estado de resultado podemos observar que la utilidad es mínima con respecto a la inversión realizada, es uno de los motivos de la investigación sobre el costeo ABC en importadoras de frutas.

<u>ESTADO DE RESULTADOS</u> <u>(EN FUNCION DE LOS GASTOS)</u> <u>Al 31 DE DICIEMBRE DEL 2016</u> <u>(Expresado en Soles).</u>		
		ANALISIS VERTICAL
<u>INGRESOS</u>	21,207,438.00	100%
<u>COSTO DE VENTAS</u>	(16,889,763.00)	-79.64%
<u>Utilidad Bruta en Ventas</u>	4,317,675.00	20.36%
Gastos de Ventas	(276,583.00)	-1.30%
<u>Utilidad Neta en Ventas</u>	4,041,092.00	19.06%
Gastos de Administración	(3,065,625.00)	-14.46%
<u>Utilidad de Operación</u>	975,467.00	4.60%
<u>OTROS INGRESOS Y EGRESOS</u>		
Ingresos Financieros	77,285.00	
Gastos Financieros	(732,088.00)	
Otros Ingresos		
Otros Gastos	(654,803.00)	-3.09%
<u>Utilidad antes de Impuesto</u>	<u>320,664.00</u>	1.51%

Figura 30. Estado de resultados integrales al 31/12/2016 de la empresa FRUTA EIRL

Fuente : FRUTA EIRL

En primera instancia el único dueño de la empresa hizo un aporte de 1'150,000.00 Soles, los cuales iban a ser elevados a Registros Públicos; sin embargo, en el 2016 se hizo la devolución de dicho aporte y se dio de baja a dicha partida de Capital adicional.

<u>ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO</u>	
<u>Al 31 DE DICIEMBRE DEL 2016</u>	
<u>(Expresado en Soles)</u>	
<u>Actividades de Operación</u>	
Cobranza a Clientes	22,604,392.00
Pagos a Empleados	-184,647.00
Pagos a Proveedores	-24,461,957.00
Pagos de Gastos Administrativos y Ventas	-472,441.00
Pagos de Beneficios Sociales	-14,222.00
Pagos de Impuestos	-144,957.00
<u>Flujo de Efectivo Neto en Operación</u>	<u>-2,673,832.00</u>
<u>Actividades de Inversión</u>	
Compra de Terreno	0.00
Aporte de Socio (Devuelto)	-1,150,000.00
Venta de Inversiones	0.00
<u>Flujo de Efectivo Neto en Inversión</u>	<u>-1,150,000.00</u>
<u>Actividades de Financiación</u>	
Nuevas Obligaciones a Largo Plazo	10,411,970.00
Nuevas Obligaciones Socios	484,810.00
Ingresos Financieros	77,285.00
Pago Gastos Financieros	-145,373.00
Pago Obligaciones Bancarias	-7,921,432.00
<u>Flujo de Efectivo Neto en Financiación</u>	<u>2,907,260.00</u>
<u>Disminución Neta de Efectivo</u>	<u>-916,572.00</u>
Saldo de Efectivo al Inicio del Periodo	1,914,767.00
Saldo de Efectivo al Final del Periodo	998,195.00

Figura 31. Estado de flujo de efectivo al 31/12/2016 de la empresa FRUTA EIRL

Fuente : FRUTA EIRL

La empresa ha iniciado una inversión importante con respecto a la construcción de cámaras frigoríficas dentro del terreno que poseen frente al mercado de frutas. Esta inversión ha requerido de préstamos financieros para su ejecución y puesta en marcha que son los se reflejan en el estado financiero.

<u>ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO</u>				
<u>Al 31 DE DICIEMBRE DEL 2016</u>				
<u>(Expresado en Soles)</u>				
	Capital	Capital Adicional	Resultados Acumulados	Total
Saldo al 01-01-2016	810,000.00	1,150,000.00	538,810.00	2,498,810.00
Utilidad ó Pérdida del Ejercicio			320,664.00	320,664.00
Aporte de Socio (Devuelto)		-1,150,000.00		-1,150,000.00
Saldo al 31 de Diciembre 2016	810,000.00	0.00	859,474.00	1,669,474.00

Figura 32. Estado de cambios en el patrimonio al 31/12/2016 de la empresa FRUTA EIRL

Fuente : FRUTA EIRL

Etapas N° 3: Identificación y análisis de las actividades

Es necesario poder realizar un diagnóstico operativo de la empresa, a partir de la revisión del organigrama expuesto anteriormente, infraestructura y entrevistando al personal de la empresa FRUTA E.I.R.L, para poder determinar la serie de actividades que realiza cada empleado dentro de la empresa, así mismo, mediante la observación directa y análisis de procesos que intervienen para la entrega de la fruta, en donde se identifican actividades relevantes.

Logística

1. Recepción de Mercadería

- Descarga de mercadería. - La mercadería es recepcionada en el almacén, la cual llega en contenedores o en camiones con thermoking, para no romper la cadena de frío. La descarga se hace con montacarga de la empresa y es trasladado con transpaletas propias a los almacenes frigoríficos previo control de calidad.
- Control de calidad. De los 21 a 24 pallets que llega, se hace un muestro al azar para su revisión de nivel de frío, nivel de presión, color, dulce y nivel de pudrición (de existir).

- Ingreso a almacenes frigoríficos, se tiene 2 cámaras tradicionales y 1 con racks de tipo americano. En todos los casos las frutas ingresan ni bien es descargada del camión thermoking o contenedor se ingresa a las cámaras para conservar la cadena de frío
- Conteo de frutas, se hace un arqueo semanal del stock de mercaderías.

2. Venta clientes local

- Saneamiento de frutas, en el caso de las frutas que son enviadas a los puestos del Mercado Mayorista de Frutas, la fruta es seleccionada acorde al control de calidad tomado previamente, de aquí se tiene una estimación del nivel de pudrición, escaldadura, bitterpit, o cualquier otra condición que impida su comercialización. En este proceso se toma se determina el nivel de merma y desmedro que genera cada fruta, siempre considerando los resultados del control de calidad al momento de la recepción de la fruta, como el tiempo que esta tienen en los almacenes; siendo estos factores determinantes del proceso de saneamiento.
- Distribución de la mercadería, los productos son distribuidos por las unidades motorizadas de la empresa que transportan hasta dos toneladas por traslado, esto permite tener un control de las condiciones en que la fruta es entregada.

3. Venta a clientes de provincia

- Saneamiento de frutas, la revisión para la fruta que es enviada a los clientes de provincia es más exhaustiva, dado que estos transportan la mercadería en sus propias unidades pero sin refrigeración. Se toma en cuenta el nivel de presión de la fruta, y el tiempo que tiene almacenado con la intención de garantizar las condiciones adecuadas para su traslado.
- Entrega en almacén propio, los clientes de provincia cuentan con sus propios camiones, los cuales llegan hasta el almacén para el recojo de los productos directamente, evitando de esta forma el costo de distribución.

4. Compra de mercadería

- Emisión de órdenes de compra por necesidades del mercado o por garantizar un stock mínimo de mercaderías con respecto a las variedades que se ofrecen de cada tipo de producto.

Importación

Tareas de vía marítima:

1. Desaduanaje de mercaderías, Factores determinantes:
 - Fecha de tarja y volante, una vez llegada la nave a Callao el terminal portuario, sea APM o DPWorld, tienen que hacer el traslado de este contenedor al almacén temporal designado por el importador.
 - Numeración de DUA, una vez que el almacén temporal emitió el volante, la Agencia de Aduana, con la documentación completa procede a hacer la numeración de la DUA para poder pagar el derecho en VUCE por la importación, dado que la fruta está exonerada del IGV.
 - Inspección de la mercadería, las frutas siempre pasan inspección de SENASA, y esto normalmente se programa pasadas las 24 horas del pago por derecho de inspección.
 - Emisión de licencia, posterior a la inspección con resultado favorable, Aduanas emite el permiso para poder retirar la mercadería del almacén temporal.
2. Transporte hasta almacén
 - Una vez completado el proceso de desaduanaje la mercadería es trasladada hasta el almacén del importador.

Tareas de vía terrestre:

1. Desaduanaje de mercaderías
 - Fecha de tarja y volante, una vez llegada la mercadería a Santa Rosa de Tacna, tienen que hacer el traslado de la mercadería al almacén temporal designado por el importador.
 - Numeración de DUA, una vez que el almacén temporal emitió el volante, la Agencia de Aduana, con la documentación completa procede a hacer la numeración de la

DUA para poder pagar el derecho en VUCE por la importación, dado que la fruta está exonerada del IGV.

- Inspección de la mercadería, las frutas siempre pasan inspección de SENASA, y esto normalmente se programa de acuerdo a la disponibilidad de vistas de ADUANAS del pago por derecho de inspección.
- Emisión de licencia, posterior a la inspección con resultado favorable, Aduanas emite el permiso para poder retirar la mercadería del almacén temporal.

2. Transporte hasta el almacén

- La mercadería es trasladada en camiones con Thermo King instalado para no romper la cadena de frío.

Ventas:

Tareas:

- Envío de mercadería con unidades propias, el traslado de la mercadería se hace en trimotos de carga que transportan hasta dos toneladas, para tener un costo menor por el nivel de consumo de combustible con respecto furgones o camiones de la misma capacidad; además, de ser de mayor maniobrabilidad en los reducidos espacios del Mercado.
- Saneamiento en los mismos puestos
La fruta que se recibe en los puestos, viene con la temperatura adecuada; sin embargo, al no tener espacios refrigerados en los puestos de venta, es indispensable una revisión diaria del estado de la fruta previa a su comercialización para evitar inconvenientes con los clientes. De ahí la necesidad de tener siempre todo ordenado para un mejor control y evitar las mermas y desmedros en la menor medida posible.
- Venta directa al público
Las frutas son comercializadas directamente en los puestos comerciales previo saneamiento, desde las 4.00 am.
- Orden de mercadería
En los puestos es esencial tener un control de la llegada de la fruta dado que las condiciones no son las óptimas para su conservación.

- Cobranza

El cobro es solo en efectivo, no hay créditos superiores a 7 días.

Etapa N° 4: Establecimiento de la cadena de valor

A continuación en la figura 33 se detalla la cadena de valor elaborada para FRUTA EIRL:

Figura 33. Cadena de valor Empresa FRUTA EIRL

Fuente: FRUTA EIRL

a) ACTIVIDADES DE SOPORTE:

INFRAESTRUCTURA DE LA EMPRESA

- ✓ FRUTA EIRL está compuesta por 4 puestos comerciales en el Mercado Modelo de Frutas, 2 puestos comerciales y 1 almacén comercial en el Mercado Mayorista de Frutas.
- ✓ Cuenta un almacén de 900 m2 en frente de su principal punto de venta en San Luis, también cuenta con instalaciones en Chile, en la séptima región, ciudad de Curicó con 11 hectáreas, en proceso de habilitación para cámaras frigoríficas y para plantío de cerezas.
- ✓ La administración y planeación financiera está a cargo del Gerente Administrativo quién es el encargado de alinearlas con las metas y objetivo de la Empresa EIRL.
- ✓ La contabilidad se lleva de manera externa en el cuál se procede a registrar, analizar y llevar de manera eficiente la actividad de la empresa Fruta EIRL.

APROVISIONAMIENTO - COMPRAS

- ✓ Negociación con los proveedores: La correcta gestión de compras y aprovisionamiento nos va permitir tener eficiente proceso en nuestra cadena logística. Actualmente, trabajamos con los siguientes proveedores los cuales son nuestros aliados para el logro de nuestros objetivos:
 - > Chile: Se tiene 13 años de relación comercial y se trabaja con un crédito de 60 días.
 - >EEUU: Se tiene 4 años de relación comercial y se trabaja con un crédito de 60 días.
 - >Argentina: Se tiene 10 años de relación comercial y se trabaja con un crédito de 60 días.
- ✓ Maquinarias : Actualmente Fruta EIRL cuenta con la siguiente maquinaria que le permite efectuar sus operaciones eficientemente:
 - >Montacarga Mitsubishi para levantar hasta 2 toneladas con una altura de hasta 2.4 metros.
 - >Apilador Raymond D5800 para levantar 2 toneladas en 30 cm de altura hasta 1 tonelada a 9.2 metros con pantógrafo para colocación de pallets a 1.5 metros de profundidad en racks americanos.
 - >Apilador Crown D4500 para levantar 2 toneladas en 30 cm de altura hasta 1 tonelada en la máxima altura de 9.39 metros con pantógrafo de 1.5 metros de profundidad en rack americano.

- >4 motos japonesas para transportar hasta 2 toneladas con cilindrada de 250.>6 stockers lift para 3 toneladas manuales para uso en patio de maniobras.
- >3 cámaras frigoríficas para almacenar 700 toneladas de frutas, equivalente a 35000 cajas de frutas.
- ✓ Mantenimiento de equipos: Para el correcto funcionamiento de las máquinas la empresa Fruta EIRL realiza los mantenimientos de la siguiente manera:
 - >Sub estación eléctrica tiene un mantenimiento anual.
 - >Los equipos tienen un mantenimiento cada 2 meses.
 - >Los motores de la cámara frigorífica tienen un mantenimiento anual.

DESARROLLO TECNOLÓGICO

Mediante la implementación y repotenciación de nuevas herramientas se busca que la Empresa FRUTA EIRL sea más competitiva en el mercado.

- >Implementación de sistemas de ventas y compras mediante la utilización de Macros.
- >Implementación progresiva del sistema de costeo ABC para la toma de decisiones gerenciales.

RECURSO HUMANOS

- >En el proceso de reclutamiento, contratación y gestión de personal lo realiza directamente el Gerente Administrativo, quién es el encargado de realizar la inducción para la integración del nuevo personal a la organización. Los nuevos colaboradores son inscritos en planilla con todos los derechos de Ley desde el primer día.

b) ACTIVIDADES DE PRIMARIAS

LOGÍSTICA INTERNA

- >Descarga de mercadería: La mercadería es recepcionada en el almacén, la cual llega en contenedores o en camiones con thermoking, para no romper la cadena de frío.

>Control de calidad. Se hace un muestro al azar para su revisión de nivel de frío, nivel de presión, color, dulce y nivel de pudrición (de existir).

>Ingreso a almacenes frigoríficos.

OPERACIONES

>Saneamiento de frutas: Se toma en cuenta el nivel de presión de la fruta, y el tiempo que tiene almacenado con la intención de garantizar las condiciones adecuadas para su traslado.

>Conteo de frutas, se hace un arqueamiento semanal del stock de mercaderías.

>Almacenaje: Es una operación muy importante para mantener la fruta en perfectas condiciones para su posterior venta.

LOGÍSTICA EXTERNA

>Distribución de la mercadería clientes local: Los productos son distribuidos por las unidades motorizadas de la empresa que transportan hasta dos toneladas por traslado, esto permite tener un control de las condiciones en que la fruta es entregada.

>Distribución de la mercadería clientes provincia: Entrega en almacén propio, los clientes de provincia cuentan con sus propios camiones, los cuales llegan hasta el almacén para el recojo de los productos directamente, evitando de esta forma el costo de distribución.

MARKETING Y VENTAS

>Política de pagos y cobro: Con los proveedores se mantiene una línea de crédito de 60 días y con los clientes tanto locales como provincia se trabaja al contado y un crédito máximo de 6 días.

>Clientes: La empresa FRUTA EIRL trabaja con clientes locales y provincia y se detallan a continuación:

 Cliente local:

- Los que clientes locales trabajaban en el mercado mayorista de fruta y recogen la fruta del almacén.
- Se cuenta con 44 clientes locales los cuales representan el 40% de total.
- El 30% de los clientes locales paga al crédito y un 70% al contado

- Son persona emprendedoras

Cliente de provincia:

- Los que clientes provincia se encuentran ubicados en la costa norte y sierra sur de Perú.
- Se cuenta con 66 clientes provincia, los cuales representan el 60% de total.
- El 95% de los clientes provincia paga al contado y un 5% al crédito.
- Son persona emprendedoras

>Medición de los clientes: La empresa FRUTA EIRL utiliza los siguientes indicadores para poder medir a sus clientes:

- Indicador frecuencia de compra: Nos permite determinar el comportamiento de consumo del cliente en un año si se realizó de manera quincenal, trimestral, mensual y anual.

360 días

N° compras realizadas al año

- Indicador satisfacción del cliente - Reclamos: Nos permite poder tomar las acciones correctivas necesarias para poder brindar un producto que cumpla con las expectativas del cliente. El fin de este indicador de satisfacción es llegar a la cantidad mínima de reclamaciones.

N° de reclamos

N° clientes atendidos

- Indicador cumplimiento de entrega: Se busca poder brindar al cliente plazos de entrega reales que no repercutan en la actividad de negocio de nuestro cliente. El fin de este indicador es tener la menor cantidad de demoras en la atención.

N° de entregas con demora

N° entregas totales

SERVICIO POST VENTA

>Atención cliente: El área de ventas es la encargada de poder brindar toda la información necesaria al cliente para que su compra se realice de manera exitosa y sin problemas.

>Resolución de quejas: De existir algún reclamo por la entrega de la fruta en condiciones que no fueron pactadas, el área de ventas es la encargada de recabar toda la información y brindar una solución al cliente mediante una Nota de crédito por descuento especial o una reposición inmediata.

Etapas N° 5: Identificación de los principales componentes del costo

Para la identificación de los principales componentes del costo está tomando como referencia los costos más comunes en las importaciones. Los cuales son determinados por la calidad y/o oferta del producto.

COSTOS DIRECTOS

Los costos directos tales como el flete y el traslado de packing a puerto si bien son montos fijos por contenedor suelen variar en base a la cantidad de cajas con los cuales son llenados. Es decir, puede fluctuar desde 980 hasta 1274 cajas por contenedor.

A la vez, el monto expresado para el desaduanaje es una estimación dado que en este proceso existen muchas variables que tienden a aminorar o incrementar dicho importe.

Estos factores no pueden ser controlados, dado que se basan en las negociaciones con las líneas navieras, el terminal portuario y el almacén temporal.

Además, de la dependencia con el sistema VUCE y su portal de pagos

Tabla 9

Costo directo fijo y variable

		CALIDAD DE MANZANA			
		COMERCIAL	CAT-II	CAT-I	
COSTO DIRECTO		COSTO DE FRUTA	7.00	19.00	31.00
COSTO DIRECTO VARIABLE	2200	DESADUANAJE	2.10	2.10	2.10
COSTO DIRECTO VARIABLE	1050	FLETE MARITIMO (SAN ANTONIO - CALLAO)	1.00	1.00	1.00
COSTO DIRECTO VARIABLE	1150	TRASLADO DE PACKING A PUERTO	1.10	1.10	1.10
COSTO DIRECTO FIJO		PERMISO DE IMPORTACION	18.45	18.45	18.45
		TOTAL COSTO DIRECTO	29.64	41.64	53.64

Nota: Detalle de los costos directos fijos y variables que intervienen para la comercialización de fruta importada.

COSTOS INDIRECTOS DE COMERCIALIZACION

Los costos indirectos de importación están comprendidos en primera instancia por el almacenaje de la mercadería en almacenes frigoríficos, dado que esto es primordial para garantizar la perdurabilidad de la fruta en la mayor medida posible.

El costo de almacenaje para cada producto varía en base al nivel de rotación de los mismos, dado que en temporada alta un 70% de las importaciones no se almacena por más de 10 días. Con respecto, al saneo de fruta son 4 casos que tienen mayor incidencia en las mermas y desmedros a considerar.

En primera instancia, tenemos la pudrición la cuál es evaluada en su porcentaje de afectación para poder destinarlo como merma o desmedro.

En segundo lugar, tenemos el racett la cual no lleva a mermar pero si influye en la calidad del producto.

En tercer lugar, tenemos la escaldadura de fruta, la cual se presente principalmente en la manzana golden, granny Smith y las peras, el cual da una apariencia de manchas oscuras que hacen imposible la comercialización de los productos si no se toma la premura correspondiente en su comercialización.

Por último, tenemos el bitter pite el cual al igual a la escaldadura con una correcta selección se puede corregir el nivel de merma y desmedro.

Tabla 10.
Costo indirecto fijo y variable

		CALIDAD DE MANZANA			
		COMERCIAL	CAT-II	CAT-I	
COSTO INDIRECTO FIJO		ALMACENAJE DE FRUTA POR 30 DÍAS	0.75	0.75	0.75
COSTO INDIRECTO VARIABLE		TRASLADO DE FRUTA A PUNTO DE VENTA	0.50	0.50	0.50
COSTO INDIRECTO VARIABLE	5%	SANEO DE FRUTA (PORCENTAJE)	0.35	0.95	1.55
		TOTAL COSTO INDIRECTO	1.60	2.20	2.80

Nota: Detalle de los costos indirectos fijos y variables que intervienen para la comercialización de fruta importada.

Etapa N° 6: Determinar la relación entre las actividades y los costes

Las actividades de mayor relevancia en los costos de la importación de frutas son determinantes en la rentabilidad; ya que, un descuido en cualquiera de estas actividades conllevaría a un incremento del costo que puede llegar incluso a duplicarlo.

Por ejemplo, en el caso del desaduanaje de fruta, si no se toma en cuenta una correcta negociación en los días de sobreestadía libres que se tiene por el contenedor, dependiendo de cada línea puede llegar a tener un valor excedente de \$300.00 diarios; además, se debe tener en cuenta las condiciones que se negocian con el almacén temporal al que se lleva la fruta una vez llegada al puerto, ya que estas tienden a tener tarifas flat aplicadas para pequeños importadores los cuales pueden ser reducidos hasta un 40% con correcta negociación.

Estos factores cobran relevancia con respecto a la materialidad en base al costo del producto, ya que puede representar hasta un 100% de incremento adicional al costo.

Tabla 11

Principales actividades de la empresa FRUTA EIRL

PRINCIPALES ACTIVIDADES	CENTRO DE COSTOS
DESADUANAJE	IMPORTACIONES
SANEO FRUTAS	LOGISTICA
ALMACENAJE	LOGISTICA

Nota: Detalle de las principales actividades que lleva a cabo la empresa FRUTA EIRL

Etapa N° 7: Determinación de los objetos de los costos

Los objetivos del costo son las diferentes frutas que importa la empresa FRUTA E.I.R.L entre ellos tenemos:

- ✓ Manzana
- ✓ Pera
- ✓ Kiwi
- ✓ Naranja
- ✓ Ciruela
- ✓ Durazno
- ✓ Damasco
- ✓ Nectarín
- ✓ Uva
- ✓ Cereza

Para la presente investigación estamos tomando como objeto de costo la Manzana, ya que representa el 60% de las importaciones. A su vez, se ha considerado los costos más comunes en base a calidad y oferta, dentro de los cuales se ha tomado tres categorías comercial que tiene un costo \$7, categoría 2 con un costo \$19 y por último categoría 1 con un costo de \$31.

Etapas N° 8: Selección de las bases de asignación de costos para asignar costos indirectos a los productos

Se ha considerado los 2 procesos principales indirectos para la asignación de costos por actividad

Tabla 12
Bases de asignación de costos indirectos

ACTIVIDAD			BASE ASIGNACION DEL COSTO
1-	SANEO	DE	Nivel de pudrición con respecto a la
	FRUTAS		caja de frutas
2-	ALMACENAJE		Días de almacenaje en las cámaras

Nota: Detalle de la asignación del costo de los procesos principales indirectos de la empresa FRUTA EIRL

Etapla N° 9: Aplicación del ABC

En este rubro es importante estos factores antes expuestos, específicamente en el caso de la empresa FRUTA EIRL, el 85% de las importaciones que provienen de Chile tienen un precio de \$7.00, lo cual hace representativo la influencia de los factores antes expuestos.

En primera instancia, comenzaremos por la actividad de saneo de frutas. Es importante determinar en este tipo de procedimiento el nivel de merma y desmedro, ya que este es el punto de partida para la asignación del costo, tomando en cuenta que este normalmente se distribuye bajo una estimación general del contenedor con la intención de minimizar el impacto de dichas estimaciones.

Hacer un cuadro de estas estimaciones sería irrelevante tomando en cuenta el factor perecible de las frutas; sin embargo, es un factor que influye en la determinación del costo y en la determinación de los precios de venta, y por ende, la rentabilidad obtenida por producto.

En segundo lugar, tenemos el almacenaje de las frutas. En la empresa FRUTA EIRL, la rotación de frutas es determinante en el costo de los productos ya que un costo de \$1.00 con respecto al costo por caja, este representa un 15% de la fruta y por ende es relevante. De acuerdo a lo conversado con el Titular Gerente de la empresa, es importante resaltar que hay productos que tienen un corto periodo para su rotación, de aquí la necesidad de también determinar el tiempo que se tiene almacenada la fruta en ambientes frigoríficos.

Sin embargo, a pesar de estos factores del costo indirecto, hay que enfatizar un factor que impacta directamente en el costo. El proceso de desaduanaje de la mercadería es un factor vital del costo de la fruta y que influye directamente en la rentabilidad. En primer lugar, tomar en cuenta el costo de flete y las condiciones que este brinda. Dado que los días de sobreestadía adicionales a los negociados son bastante caros.

Por ejemplo, un día de sobreestadía puede llegar a costar \$400 por cada contenedor. Sumado a esto, tenemos la negociación con el almacén temporal, donde principalmente se tiene que negociar la logística integral, y haciendo especial enfoque en los días de energía libre para los contenedores. Exceder en las condiciones previamente pactadas, puede causar \$100 de costos

adicionales por día y por contenedor. Por otro lado, la gestión de nuestra Agencia de Aduanas también es la que ata todos los hilos de este procedimiento, es la que tiene en sus manos los que se cumplan los procedimientos de Aduanas y que estos no excedan de los plazos negociados.

Para ponerlo en números, una falla solo en este último caso podría representar un incremento en el costo superior 50% y en algunos casos duplicar el costo de los mismos.

Para efectos de hacer una clara comparación de la estimación de un sistema de costeo tradicional frente a un sistema de costeo ABC, se ha tomado en cuenta un proceso de importación de los más comunes en este rubro. La intención principal de este caso práctico es dar a notar las diferencias en estimación que inciden en la rentabilidad por producto.

Tengamos en cuenta las siguientes condiciones para poder hacer un cálculo del costo por producto:

- 1.- En la nave NYK LIBRA, llegan 45 contenedores con 1029 cajas cada uno de manzana Royal Gala el día 28 de setiembre de 2018 al puerto de Callao.
- 2.- Los contenedores fueron direccionados al Almacén Temporal Terminales Portuarios Peruanos SA (TPP).
- 3.- Posterior a la descarga de los contenedores de la nave, el almacén temporal emite el volante de carga que está amparado en un solo Bill of Lading el día 28 de setiembre de 2018; con lo cual, se puede proceder a su Numeración en DUA en VUCE (Ventanilla Única de Comercio Exterior).
- 4.- Con la numeración se obtiene canal Verde para los 45 contenedores, lo cual permite acortar los tiempos para el retiro de la carga. Además, se hace el pago de derechos y se solicita el nombramiento para inspección física de la carga por ser productos perecibles.
- 5.- Nombra la carga para el día 01 de octubre de 2017 para pasar inspección y evaluación del estado de la fruta, la cual es aceptada y emiten su licencia de retiro.
- 6.- El día 01 de octubre se hace el retiro de 45 contenedores con destino al almacén del consignatario FRUTA EIRL en San Luis.

Condiciones del Flete:

- 1.- Tarifa all in de San Antonio (Chile) a Callao (Perú) por un valor de \$1,200.00 Dólares Americanos.
- 2.- Tarifa incluye 4 días libres en destino, además de emisión de Bill of Lading y THC.
- 3.- En caso de exceder los 4 días libres para la devolución del contenedor, el costo por cada día adicional es de \$250.00 Dólares Americanos.

Condiciones del almacén temporal:

- 1.- Logística integral en almacén por un costo de \$900.00 Dólares Americanos.
- 2.- Tarifa incluye 3 días de energía para los contenedores, manipulación, monitoreo, aforo físico y otras gestiones necesarias para el desaduanaje.
- 3.- De necesitar días adicionales de energía, monitoreo y almacenaje se adicionará \$80.00 Dólares Americanos por cada día.

Condiciones con Agencia de Aduana y Transporte

- 1.- La agencia asume todos los costos del desaduanaje, teniendo un costo de \$2,200.00. Incluyendo los gastos del almacén temporal, traslado del Callao a San Luis, VUCE, etc.

Condiciones Generales:

- Se considera un porcentaje de merma de 4% para los primeros 15 días y un 5% para los siguientes días hasta el día 30.
 - El tiempo de venta para los primeros 20 contenedores es de 7 días.
 - El tiempo de venta para los siguientes 15 contenedores es de 15 días.

Cabe indicar que en ambos casos la determinación del costo está basada en estimaciones, es por ello que la rentabilidad por producto se ve afectada, teniendo diferencias bastante marcadas con respecto al tiempo en que cada caja sea rotada. De aquí, la relevancia de aplicar el costeo ABC ya que esto permite tomar mejores decisiones por parte de la gerencia, ya que podemos tomar en cuenta el costo que se tiene por almacenaje va a incidir de manera significativa en el precio de venta, esta información ayudaría a tomar mejores decisiones comerciales y gerenciales.

<u>ESTADO DE RESULTADOS</u>		
<u>(EN FUNCION DE LOS GASTOS)</u>		
<u>Al 31 DE DICIEMBRE DEL 2016</u>		
<u>(Expresado en Soles).</u>		
<u>INGRESOS</u>		21,207,438.00
<u>COSTO DE VENTAS</u>		
Existencia Inicial Mercaderias	229,820.00	
-Compras del periodo	<u>18,917,000.00</u>	
Disponibles	19,146,820.00	
-Existencia Final Mercaderias	<u>(2,257,057.00)</u>	(16,889,763.00)
<u>Utilidad Bruta en Ventas</u>		4,317,675.00
Gastos de Ventas		<u>(276,583.00)</u>
<u>Utilidad Neta en Ventas</u>		4,041,092.00
Gastos de Administración		<u>(3,065,625.00)</u>
<u>Utilidad de Operación</u>		975,467.00
<u>OTROS INGRESOS Y EGRESOS</u>		
Ingresos Financieros	77,285.00	
Gastos Financieros	<u>(732,088.00)</u>	
Otros Ingresos		
Otros Gastos		<u>(654,803.00)</u>
<u>Utilidad antes de Impuesto</u>		<u>320,664.00</u>

LIMA, ABRIL DEL 2017

Figura 34. Estado de resultado de la empresa FRUTA EIRL

Fuente : FRUTA EIRL

<u>ESTADO DE RESULTADOS</u>		
<u>(EN FUNCION DE LOS GASTOS)</u>		
<u>Al 31 DE DICIEMBRE DEL 2016</u>		
<u>(Expresado en Soles).</u>		
<u>INGRESOS</u>		21,207,438.00
<u>COSTO DE VENTAS</u>		
Existencia Inicial Mercaderias	229,820.00	
-Compras del periodo	19,258,785.00	
Disponibles	19,488,605.00	
-Existencia Final Mercaderias	(2,257,057.00)	(17,231,548.00)
<u>Utilidad Bruta en Ventas</u>		3,975,890.00
Gastos de Ventas		(1,517,952.00)
<u>Utilidad Neta en Ventas</u>		2,457,938.00
Gastos de Administración		0.00
<u>Utilidad de Operación</u>		2,457,938.00
<u>OTROS INGRESOS Y EGRESOS</u>		
Ingresos Financieros	77,285.00	
Gastos Financieros	(732,088.00)	
Otros Ingresos		
Otros Gastos		(654,803.00)
<u>Utilidad antes de Impuesto</u>		<u>1,803,135.00</u>

Figura 35. Estado de resultado de la empresa FRUTA EIRL, bajo costeo ABC.

Fuente : Elaboración propia

En los estados financieros que presentamos podemos observar un cambio en la utilidad bastante material. De aquí, vamos a hacer una explicación del escenario posible planteado a los gerentes entrevistados.

En primera instancia, debemos tener en cuenta dos factores que nos permitirán entender el impacto de la aplicación del sistema de costeo ABC. Tenemos que tomar en cuenta el impacto tributario, y la información para la toma de decisiones gerenciales. De hecho, el aplicar un sistema de costeo como el ABC, tiene ventajas y desventajas, como se abordaron en el análisis cualitativo y cuantitativo. De ahí, que a pesar de tener información más cercana a la real, se debe también tener en cuenta el impacto que este tendría tributariamente. Es por eso, que desglosaremos las variables a tomar en cuenta en estos dos aspectos, para poder tener un panorama más claro del mismo.

Empezaremos evaluando el impacto tributario que tendría implementar este sistema de costeo. Tomando en cuenta el estado de situación financiera de la empresa LA FRUTA EIRL,

vemos un incremento de la utilidad en 5 veces a la utilidad determinada mediante el sistema de costeo tradicional. Esto se traduce en mayor impuesto a la renta a pagar. Esto sin embargo, de acuerdo a la política tributaria de la empresa puede ser favorable o desfavorable. De acuerdo a la información recopilada, los gerentes de las empresas de este rubro lo toman como algo negativo, dado que lo ven como perder liquidez en el corto plazo.

Por otro lado, tenemos que esta información obtenida de manera oportuna representaría una ventaja competitiva respecto a toda la competencia, incluso contra la competencia desleal dada en los vendedores de fruta informales, ya que al tener el costo más cercano al real le permite definir el precio de manera más exacta y no dejar pasar oportunidades. Por otro lado, permite tener en cuenta esta utilidad para mejorar las proyecciones de crecimiento de la empresa en el corto y mediano plazo tomando en cuenta que una utilidad mayor mejora el panorama de los gerentes para la toma de decisiones. En la otra mano, tenemos el impacto positivo que esto tendría financieramente para presentarse ante entidades financieras, lo cual de la mano de una utilidad alta permite obtener mejores tasas de intereses y mayor acceso a instrumentos financieros.

En conclusión, debemos sopesar las ventajas y desventajas de ambos escenarios y ver lo que más se alinee con el planeamiento tributario de la compañía y con las metas de corto y mediano plazo de la compañía para lo cual contar con capital de terceros sirve de manera muy eficiente. En este sentido, tomar capital de entidades financieras es una buena herramienta. Por otro lado, debemos tomar en cuenta que las estimaciones realizadas con el sistema de costeo tradicional pueden sesgar la determinación del costo, y si podemos contar con el sistema de costeo ABC implementado nos permitiría tener información más cercana a la real.

El costeo ABC, como se darán cuenta tiene un impacto material con respecto a la rentabilidad por producto, las medidas tributarias o gerenciales que se tomen deberán alinearse de acuerdo a las políticas y planes de la empresa.

Asientos Contables de la Empresa Fruta EIRL

Asiento 1 :

DEBE	HABER
-------------	--------------

60	COMPRAS	S/ 2,470.00	
609	COSTOS VINCULADOS CON LAS COMPRAS		
		DEBE	HABER

6091	COSTOS VINCULADOS CON LA COMPRA	
60919	OTROS COSTOS VINCULADOS CON LA COMPRA	
609193	SOBREESTADÍA	S/1,950.00
609194	ENERGÍA AL CONTENEDOR	S/ 520.00

	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES -	
42	TERCEROS	S/ 2,470.00
421	FACTURAS, BOLETAS, Y OTROS COMPROB.	
4212	EMITIDAS	

X/X Por los gastos adicionales en 2 días de sobreestadía y 2 de energía del primer contenedor
 -----X-----

Asiento 2 :

60	COMPRAS	S/ 3,320.00
609	COSTOS VINCULADOS CON LAS COMPRAS	
6091	COSTOS VINCULADOS CON LA COMPRA	
	OTROS COSTOS VINCULADOS CON LA	
60919	COMPRA	
609193	ALMACENAJE	S/ 850.00
609193	SOBREESTADÍA	S/1,950.00
609194	ENERGÍA AL CONTENEDOR	S/ 520.00
	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES -	
42	TERCEROS	S/ 3,320.00
421	FACTURAS, BOLETAS, Y OTROS COMPROB.	
4212	EMITIDAS	
X/X	Por los gastos adicionales en 2 días de sobreestadía y 2 de energía y almacenaje	
	-----X-----	
28	EXISTENCIAS POR RECIBIR	S/ 3,320.00
281	MERCADERÍAS	
61	VARIACION DE EXISTENCIAS	S/ 3,320.00
611	MERCADERÍAS	
6111	MERCADERÍAS	
X/X	Por el destino de la mercaderías por recibir	
	-----X-----	
	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES -	
42	TERCEROS	S/ 3,320.00
421	FACTURAS, BOLETAS, Y OTROS COMPROB.	
4212	EMITIDAS	
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO	S/ 3,320.00
104	CUENTAS CORRIENTES EN INST. FINANCIERAS	
1041	CUENTAS CORRIENTES OPERATIVAS	
X/X	Por el pago de los otros gastos	
	-----X-----	

Asiento 3 :

		DEBE	HABER
		S/	
60	COMPRAS	3,705.00	
609	COSTOS VINCULADOS CON LAS COMPRAS		
6091	COSTOS VINCULADOS CON LA COMPRA		
	OTROS COSTOS VINCULADOS CON LA		
60919	COMPRA		
		S/	
609193	SOBREESTADÍA	2,925.00	
		S/	
609194	ENERGÍA AL CONTENEDOR	780.00	
	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES -		
42	TERCEROS		S/ 3,705.00
421	FACTURAS, BOLETAS, Y OTROS COMPROB.		
4212	EMITIDAS		
X/X	Por los gastos adicionales en 3 días de sobreestadía y 3 de energía del primer contenedor		
	-----X-----		
		S/	
28	EXISTENCIAS POR RECIBIR	3,705.00	
281	MERCADERÍAS		
61	VARIACION DE EXISTENCIAS		S/ 3,705.00
611	MERCADERÍAS		
6111	MERCADERÍAS		
X/X	Por el destino de la mercaderías por recibir		
	-----X-----		
	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES -	S/	
42	TERCEROS	3,705.00	
421	FACTURAS, BOLETAS, Y OTROS COMPROB.		
4212	EMITIDAS		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO		S/ 3,705.00
	CUENTAS CORRIENTES EN INST.		
104	FINANCIERAS		
	CUENTAS CORRIENTES		
1041	OPERATIVAS		
X/X	Por el pago de los otros gastos		
	-----X-----		

Asiento 4 :

		DEBE	HABER
		S/	
60	COMPRAS	2,572.50	
609	COSTOS VINCULADOS CON LAS COMPRAS		
6091	COSTOS VINCULADOS CON LA COMPRA		
	OTROS COSTOS VINCULADOS CON LA		
60919	COMPRA		
		S/	
609193	ALMACENAJE	2,572.50	
	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES -		
42	TERCEROS		S/ 2,572.50
421	FACTURAS, BOLETAS, Y OTROS COMPROB.		
4212	EMITIDAS		
X/X	Por los gastos adicionales en 2 días de sobreestadía y 2 de energía y almacenaje		
	-----X-----		
		S/	
28	EXISTENCIAS POR RECIBIR	2,572.50	
281	MERCADERÍAS		
61	VARIACION DE EXISTENCIAS		S/ 2,572.50
611	MERCADERÍAS		
6111	MERCADERÍAS		
X/X	Por el destino de la mercaderías por recibir		
	-----X-----		
	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES -	S/	
42	TERCEROS	857.50	
421	FACTURAS, BOLETAS, Y OTROS COMPROB.		
4212	EMITIDAS		
60	COMPRAS		S/ 857.50
609	COSTOS VINCULADOS CON LAS COMPRAS		
6091	COSTOS VINCULADOS CON LA COMPRA		
	OTROS COSTOS VINCULADOS CON LA		
60919	COMPRA		
		S/	
609193	ALMACENAJE	857.50	
X/X	Por ajuste de los días que se tomó para la venta		
	-----X-----		
28	EXISTENCIAS POR RECIBIR	S/	

			857.50	
	281	MERCADERÍAS		
61		VARIACION DE EXISTENCIAS		S/ 857.50
	611	MERCADERÍAS		
	6111	MERCADERÍAS		
X/X	Por el destino de la mercaderías por recibir			
		-----X-----		
		CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES -	S/	
42		TERCEROS	1,715.00	
	421	FACTURAS, BOLETAS, Y OTROS COMPROB.		
	4212	EMITIDAS		
10		EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO		S/ 1,715.00
		CUENTAS CORRIENTES EN INST.		
	104	FINANCIERAS		
		CUENTAS CORRIENTES		
	1041	OPERATIVAS		
X/X	Por el pago de los otros gastos			
		-----X-----		

Asiento 5 :

			DEBE	HABER
60		COMPRAS	S/ 2,572.50	
	609	COSTOS VINCULADOS CON LAS COMPRAS		
	6091	COSTOS VINCULADOS CON LA COMPRA		
		OTROS COSTOS VINCULADOS CON LA		
	60919	COMPRA		
			S/	
	609193	ALMACENAJE	2,572.50	
		CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES -		
42		TERCEROS		S/ 2,572.50
	421	FACTURAS, BOLETAS, Y OTROS COMPROB.		
	4212	EMITIDAS		
X/X	Por los gastos adicionales en 2 días de sobreestadía y 2 de energía y almacenaje			
		-----X-----		
28		EXISTENCIAS POR RECIBIR	S/ 2,572.50	
	281	MERCADERÍAS		
61		VARIACION DE EXISTENCIAS		S/ 2,572.50

	611	MERCADERÍAS		
	6111	MERCADERÍAS		
X/X		Por el destino de la mercaderías por recibir		
			X	
		CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES -		
42		TERCEROS	S/	257.25
	421	FACTURAS, BOLETAS, Y OTROS COMPROB.		
	4212	EMITIDAS		
60		COMPRAS	S/	257.25
	609	COSTOS VINCULADOS CON LAS COMPRAS		
	6091	COSTOS VINCULADOS CON LA COMPRA		
		OTROS COSTOS VINCULADOS CON LA		
	60919	COMPRA		
	609193	ALMACENAJE	S/	857.50
X/X		Por ajuste de los días que se tomó para la venta		
			X	
28		EXISTENCIAS POR RECIBIR	S/	257.25
	281	MERCADERÍAS		
61		VARIACION DE EXISTENCIAS	S/	257.25
	611	MERCADERÍAS		
	6111	MERCADERÍAS		
X/X		Por el destino de la mercaderías por recibir		
			X	
		CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES -		
42		TERCEROS	S/	2,315.25
	421	FACTURAS, BOLETAS, Y OTROS COMPROB.		
	4212	EMITIDAS		
10		EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO	S/	2,315.25
		CUENTAS CORRIENTES EN INST.		
	104	FINANCIERAS		
		CUENTAS CORRIENTES		
	1041	OPERATIVAS		
X/X		Por el pago de los otros gastos		
			X	

Asiento 6 :

		DEBE	HABER
60	COMPRAS	S/ 2,572.50	
609	COSTOS VINCULADOS CON LAS COMPRAS		
6091	COSTOS VINCULADOS CON LA COMPRA		
60919	OTROS COSTOS VINCULADOS CON LA COMPRA		
609193	ALMACENAJE	S/ 2,572.50	
	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES -		
42	TERCEROS		S/ 2,572.50
421	FACTURAS, BOLETAS, Y OTROS COMPROB.		
4212	EMITIDAS		
X/X Por los gastos adicionales en 2 días de sobreestadía y 2 de energía y almacenaje			
-----X-----			
28	EXISTENCIAS POR RECIBIR	S/ 2,572.50	
281	MERCADERÍAS		
61	VARIACION DE EXISTENCIAS		S/ 2,572.50
611	MERCADERÍAS		
6111	MERCADERÍAS		
X/X Por el destino de la mercaderías por recibir			
-----X-----			
	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES -		
42	TERCEROS	S/ 2,572.50	
421	FACTURAS, BOLETAS, Y OTROS COMPROB.		
4212	EMITIDAS		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO		S/ 2,572.50
	CUENTAS CORRIENTES EN INST.		
104	FINANCIERAS		
	CUENTAS CORRIENTES		
1041	OPERATIVAS		
X/X Por el pago de los otros gastos			
-----X-----			

5 CAPÍTULO V. ANÁLISIS DE RESULTADOS

5.1 Análisis de la aplicación de instrumentos

En los siguientes párrafos, se desarrolla un análisis de los resultados obtenidos en la aplicación del instrumentos utilizados que son el cualitativo y cuantitativo, donde se dará respuesta a las preguntas planteadas en el Capítulo II, respecto a que el sistema de costeo ABC incide en la rentabilidad por producto en las empresas importadoras de frutas en Lima – Perú.

5.1.1 Instrumento Cualitativo

1.- ¿Qué desventajas considera relevantes con el sistema de costeo que utiliza actualmente en su empresa?

De acuerdo a lo conversado con ambos gerentes, coinciden en que los sistemas de costeo actual no estiman el costeo de manera adecuada, o al menos más cercana a lo que de acuerdo a su experiencia ellos calculan. Esto se debe a que los métodos que se utilizan no les permiten distribuir los costos de manera adecuada. El sistema de costeo actual se utiliza más por fines tributarios que por su función per se. De ahí la necesidad de implementar un nuevo método que les permita tener información más cercana a la real.

2.- ¿Qué barreras encuentra para poder implementar el sistema de costeo ABC en su empresa?

El nivel educativo del personal en ambas empresas es uno de los motivos que expresan como principal preocupación, sin restar importancia al factor económico y el tiempo que este podría tomar en implementarse. Ellos tienen un falso precepto que el Costeo ABC es solo aplicable para grandes empresas con una estructura organizativa mejor implementada. Sin embargo, luego de las entrevistas y los conceptos explicados, coincidieron en su interés de saber más al respecto. Definitivamente el nivel educativo de su personal es limitado, en la mayoría de los casos ni siquiera han culminado la secundaria. Esto, en realidad, complicaría el escenario de la concientización y capacitación de los mismos. Por el lado del factor económico sería subjetivo ya que por el nivel de inversión que realizan, y la utilidad de la información obtenida en análisis de costo-beneficio llegarían a la conclusión que si es factible.

3.- ¿Qué impacto cree que tendría esta implementación en su empresa?

En la cultura organizacional tendría un impacto material, dado que se modificaría la forma en que los colaboradores verán cada uno de sus procesos. Sin embargo, el impacto en el corto y mediano plazo coincide en que será positivo para la empresa.

4.- ¿Qué tan complicado sería capacitar a su personal para la implementación de este sistema?

Como lo mencionaron en la pregunta con respecto a las barreras para su implementación, el nivel educativo es uno de los factores que sería más difíciles de lidiar para la implementación del sistema de costeo de ABC. En primera instancia, se tiene que hacer un proceso de concientización de la importancia de su implementación. Para luego, continuar con la capacitación del personal. El tiempo que tomaría dicha capacitación es una de las principales preocupaciones de ambos gerentes.

5.- ¿Qué actividades considera relevantes dentro de su cadena de valor?

En ambos casos, consideran el saneo como parte esencial dentro de su cadena de valor, y este en definitiva incide en la rentabilidad por producto que obtengan. El proceso de saneo realizado de manera adecuada permite detectar en el momento oportuno los problemas que puede tener la fruta, y prevenir tomar decisiones desacertadas, con respecto al precio, oferta con respecto al producto o tipo de almacenamiento para la misma. Por otro lado, llegamos también al tema del almacenamiento de las frutas. En este sentido, cabe resaltar que de acuerdo al tipo de fruta y al punto en el que llega al país puede tener diferentes tratamientos. Respetar la cadena de frío es uno de los puntos generales para todos los tipos de productos; sin embargo, de acuerdo al control de calidad y al saneo permite saber el nivel de maduración, pudrición, bitterpit y otros factores que dificultan la comercialización de los productos. Teniendo en cuenta estos factores el tipo de almacenamiento sea en cámaras frigoríficas convencionales, en cámaras con racks selectivos o acumulativos. En este sentido si no cuentan con almacenes propios el factor costo por almacenaje si tiende a tener incidencia en la rentabilidad por producto, además de tener la oportunidad de rentar almacenes que cumplan con los requisitos recomendados; los cuales son aún insuficientes.

6.- ¿Qué indicadores considera determinantes en el costo de sus productos?

En este sentido volvemos a los factores del saneo y almacenaje principalmente. Ambos gerentes recalcan el valor dentro de los procesos de estos dos procedimientos en específico.

7.- ¿Qué criterios toma en cuenta al momento de emitir una orden de compra?

En ambos casos toman en cuenta el factor de stock para realizar sus órdenes, en el primer caso tiene un método más sistematizado para proveer la escasez de sus productos. Mientras el otro gerente prefiere esperar cuando ciertos productos pierden su nivel de oferta para poder sacarle más provecho a lo que importan. Ambos hicieron hincapié en que la calidad de la fruta influye en el nivel de rotación, sin embargo, uno de los factores que más define la rotación es el nivel de oferta de determinado producto, son estas las oportunidades en las cuales pueden recuperar o aprovechar para generar reservas para el nivel de pudrición que pueden tener en las importaciones.

8.- ¿Cómo hace frente a la estacionalidad propia del rubro en el que está?

Ambos buscan importar frutas de otros países tales como Argentina y Chile, para hacer frente a esta temporada de noviembre a febrero donde la producción chilena está finalizada. Tomando en cuenta que el mayor porcentaje de importaciones a nivel nacional se traen de Chile. La intención de estas importaciones de otros países en líneas generales busca cubrir los costos fijos como prioridad, ya que el nivel de rentabilidad es menor que en los demás meses.

9.- ¿Qué tan relevante es para Usted saber la rentabilidad real por producto importado?

Para ambos, como en cualquier empresa, saber la rentabilidad por producto de lo que comercializan es elemental para tomar mejores decisiones. Ambos también remarcan que el sistema de costeo actual difiere de las estimaciones que ellos realizan en base a su experiencia. Además, precisan que los proveedores son de vital importancia para el funcionamiento de las importadoras, y determinar los que mejor rentabilidad por producto generan, ayuda a tomar mejores decisiones de a quienes se le tiene que priorizar.

10.- ¿Considera usted que el sistema de costeo ABC le brindaría ventajas competitivas en el mercado?

La información oportuna brinda una ventaja competitiva en cualquier tipo de negocio, y en este contexto donde prima la informalidad tener, la información adecuada te permite mejorar tus

estrategias para lidiar con la competencia desleal. El sistema de costeo ABC brindaría una mejor perspectiva de la realidad de la empresa, y por ende información para mejores decisiones.

5.1.2 Instrumento Cuantitativo

Como resultado, de la aplicación del cuestionario completado por una muestra aleatoria de gerentes de empresa importadoras de fruta en Lima - Perú, en el cual se planteó interrogantes sobre el sistema de costeo ABC y la rentabilidad por producto, se logró obtener una visión sobre la incidencia del sistema de costeo ABC en la rentabilidad por producto en empresa importadoras de fruta en Lima – Perú.

En los siguientes párrafos, se realizará un análisis por cada pregunta de acuerdo a las respuestas obtenidas.

1. El sistema de costeo que utiliza actualmente le brinda información exacta del costo de los productos que comercializa.

El 40% de los encuestados manifiesta que están de acuerdo con que el sistema de costeo con el que trabajan actualmente les brinda una correcta información sobre los costos de productos.

Sin embargo, tenemos un 20 % que está en desacuerdo y un 10% que se encuentran que no saben si su sistema de costeo que trabajan les brinda una información exacta.

2. El costo determinado por su sistema actual de costeo le ayuda a determinar la utilidad real por producto.

El 30% de los encuestados se encuentra indeciso y tenemos un 25% que no se encuentra desacuerdo. Se puede observar la necesidad de poder establecer un sistema que les ayude a poder determinar de forma adecuada la rentabilidad por producto.

3. Las frutas importadas son de fácil estimación del costo.

El 30% de los encuestados está muy de acuerdo y un 20 % muy de acuerdo en que las frutas importadas son de fácil estimación de costo. Pero tenemos un 20 % en desacuerdo con esta premisa y 15% muy en desacuerdo, en cual creen que poder calcular el costo de las frutas importadas o es tarea fácil que abarcan varias variables.

4. Las frutas importadas son susceptibles de estimaciones subjetivas.

Tenemos un portaje igual del 25% para los encuestados indecisos, de acuerdo y muy de acuerdo en el cual indica que las frutas importadas son susceptibles de estimaciones subjetivas. Mientras que un 10% en desacuerdo y un 15% se encuentra muy desacuerdo.

5. Las frutas importadas tienen un mismo tratamiento para su determinación del costo.

El 30% de los encuestados está muy de acuerdo en que las frutas importadas si tienen un mismo tratamiento para poder determinar el costo, un 20% se encuentra de acuerdo con esta premisa. Pero tenemos un 20% en desacuerdo y un 15% muy en desacuerdo.

6. Las frutas importadas son susceptibles de los mismos procesos para su comercialización.

Tenemos a un 35% de los encuestados de acuerdo y un 30% muy de acuerdo con que las frutas importadas son susceptibles a los mismos procesos para que puedan ser comercializadas. Sólo un 5% de los encuestados se encuentra indeciso.

7. Los procesos a los que se someten las frutas importadas tienen la misma relevancia para todos los casos.

Tenemos un 30% de los encuestados que se encuentran indecisos con respecto si todos los procesos a los cuales se somete la fruta importada tienen el mismo grado de relevancia y 25% se encuentra muy en desacuerdo indicando que cada proceso tiene diferente grado de importancia.

8. Los procesos a los que se someten las frutas importadas pueden ser determinados de manera independiente.

El 20 % de los encuestados indican que están muy de acuerdo con que los procesos a los que se someten las frutas pueden ser determinados de manera independiente, mientras que un 20 % está de acuerdo y un 30% se encuentra indeciso.

9. Los procesos de selección de fruta importada son determinantes del costo del producto.

Tenemos un gran porcentaje del 45% de los encuestados en el cual se encuentran de acuerdo con que los procesos para poder seleccionar la fruta importada van a ser factores determinantes para el costo de los productos y un 10% se encuentra muy de acuerdo con esta afirmación.

10. El costo de almacenamiento de las frutas importadas es relevante para la rentabilidad por producto.

El 40% de las personas encuestadas están de acuerdo que el almacenamiento de las frutas importadas es una actividad relevante para poder determinar la rentabilidad del producto, un 20% se encuentra muy de acuerdo con la importancia de actividad.

11. La rotación de las frutas importadas es determinante para la rentabilidad por producto

Del total de encuestados tenemos que un 25% están de acuerdo con que la rotación de frutas de importadas es una determinante vital para poder determinar la rentabilidad por producto y un 20% se encuentra de acuerdo.

También tenemos que un 30% se encuentra en desacuerdo con esta premisa y creen que un determinante para la rentabilidad del producto.

12. La rentabilidad por producto justifica su nivel de inversión.

Del total de encuestados el 30% indica que está de acuerdo que la rentabilidad por producto justifica su nivel de inversión y un 15% está muy de acuerdo.

Pero tenemos un 30% que aún se encuentran indecisos si la realmente la rentabilidad por producto justifica el nivel de inversión realizada.

13. La rentabilidad por producto determina el nivel de inversión a realizar.

El 35% de los encuestados se encuentran indecisos si la rentabilidad por producto determina el nivel de inversión, pero tenemos 15% que se encuentra muy de acuerdo y un 20% de acuerdo con esta premisa.

14. La rentabilidad por producto que estiman actualmente va acorde a la rentabilidad real obtenida.

El 30% de los encuestados indica que se encuentran muy de acuerdo que la rentabilidad por producto que estiman actualmente va acorde a la rentabilidad real obtenida y el 20% se encuentra

también de acuerdo con esta pregunta, esto es muy importante porque permite conocer el margen de error que ellos estiman.

15. El costo de venta obtenido por producto actualmente es real.

Tenemos el mismo porcentaje del 35% de los encuestados que se encuentran de acuerdo y muy de acuerdo, con la pregunta si el costo de venta obtenido por producto actualmente es real.

Pero tenemos un 25% que se encuentran muy en desacuerdo, es decir que no están de acuerdo con el sistema de costeo actual que se maneja.

16. La rentabilidad por producto se ve influenciado por el sector en el que se desenvuelve la empresa

El 25% de los encuestados se encuentran muy de acuerdo e indica que la rentabilidad del producto si se ve influenciada por el sector en el que se desenvuelve la empresa y un 20% también se encuentra de acuerdo con esta pregunta. Aunque hay un 30% de los encuestados que aún se encuentra indeciso.

17. A pesar de los obstáculos del sector y el mercado, un buen manejo administrativo prevalece para rentabilidad por producto

Tenemos el mismo porcentaje del 25% para los se encuentran de acuerdo y muy de acuerdo, en que un buen manejo administrativo prevalece para la rentabilidad por producto. Esto es muy importante, ya que un correcto manejo administrativo va permitir garantizar que las operaciones se realicen de manera eficiente y tomar medidas para para minimizar las ineficiencias.

18. Los créditos que maneja actualmente influyen en la rentabilidad por producto.

El 30% de los encuestados se encuentra de acuerdo y un 15% muy de acuerdo, en que los créditos que manejan actualmente las empresas importadoras de frutas influyen en la rentabilidad por producto. Es decir, el nivel de influencia del gasto financiero para inversión es muy importante.

19. La rentabilidad estimada previa a su importación es fija.

El 25% de los encuestados indica que están muy de acuerdo que la rentabilidad estimada previa a la importación es fija, un 25% también se encuentra de acuerdo con esta premisa.

Pero hay un 20% que se encuentra muy en desacuerdo y un 15% en desacuerdo.

20. La rentabilidad la define el mercado.

El 40% de los encuestados indica que la rentabilidad de las frutas importadas está definida por el mercado en el cual actúa, el 15% también se encuentra muy de acuerdo con esta pregunta.

Pero tenemos una proporción del 15% igual para las personas que se encuentran indecisas, en desacuerdo y muy en desacuerdo.

5.1.3 Análisis caso práctico

Dentro de este caso práctico, donde hemos trabajado en base a una de las operaciones más comunes dentro de las importadoras de frutas, partiendo de la premisa que el 70% de carga que ingresa al país viene por vía marítima. El costo, a nivel general, es menor cuando se importa los contenedores por la vía marítima; sin embargo, hay que tomar en cuenta que este se cumple siempre y cuando se tenga especial cuidado en cumplir con las actividades que esta requiere, y a su vez contar con toda la documentación a tiempo.

En el escenario planteado líneas arriba, explicamos un caso sin mayores contratiempos. Se tiene la documentación en orden, lo cual tiene mayor relevancia dependiendo del tipo de canal que arroja VUCE al momento de hacer la numeración. En este caso, se tiene que tener especial cuidado en que las facturas, certificado de origen, permiso fitosanitario nacional como internacional estén emitidos correctamente; además de haber estado vigentes al momento de la importación, como que hayan sido remitidos con la anticipación debida para evitar uno de los primeros contratiempos que se pueden tener. Además, de verificar que la información coincida, ya que hay casos incluso en los que el precinto con el que se cierra el contenedor genera demoras de hasta 48 horas útiles.

Por otro lado, tenemos la negociación con la línea naviera, en el caso práctico se puede evidenciar que los días libres con los que cuentan son insuficientes. De aquí, que la negociación del flete es muy importante en el proceso de importación. Tomando en cuenta que la carga tiene que venir en contenedores de alto cubicaje 40", y además tienen que ser contenedores reefer, hace que la negociación tienda a tener este tipo de matices. Lo mínimo ideal para el rubro tiene que ser 7 días libres, esto tomando en cuenta que no haya ningún tipo de contratiempo o falla en la documentación.

El costo de los días de sobre estadía puede incluso verse afectado simplemente por saturación del puerto, en los que a pesar de que la nave ya haya sido anunciada, puede demorar algunos días en que se realice la descarga de los contenedores. Por ende, también hay demora en el traslado de los mismos al almacén temporal, además, una demora también en el volante de carga para poder hacer la numeración de la DUA en VUCE.

Con respecto al almacén temporal, se tiene que tomar en cuenta los días de energía que te brindan para mantener tu carga en óptimas condiciones y no descuidar en ningún momento la cadena de frío. El almacén temporal por escoger también tiene que tener el espacio adecuado como un grado de experiencia en productos refrigerados.

Otro factor que influye en el tiempo que se toma para desaduanar pasa por el portal de VUCE, siempre tiende a tener problemas de congestión, y se tiene inconveniente para realizar los pagos y para el nombramiento de inspección de carga por aforo físico.

Otro factor, que influye en el costo es el almacenaje. En promedio de costo a nivel general este no baja de 3 soles por caja; sin embargo, en el caso práctico la empresa FRUTA EIRL cuenta con almacenes propios, por lo que el costo tiene un valor menor. Este factor no toma en cuenta solo el gasto de electricidad, sino también el espacio como la infraestructura en la que se ha invertido para tener las instalaciones en óptimas condiciones.

El último factor que es esencial en la importación de frutas, es el control de calidad y la revisión o saneo de frutas. Esto en todos los casos permite hacer una estimación del nivel de merma o desmedro que se puede tener para prevenir futuras pérdidas por cada producto.

En este sentido en el caso expuesto podemos ver la gran diferencia que puede hacer el factor tiempo en la estimación del costo. Por ejemplo, el tiempo de almacenaje por contenedor impacta en la rentabilidad directa por caja. Mediante el costeo ABC se elimina el sesgo que puede generar el costo de almacenaje. Ayuda a priorizar que productos se pueden importar por el nivel de rotación que generan.

Por otro lado, tenemos el sistema de costeo tradicional, el cual al distribuir los costos no nos permite darnos cuenta de que tipo de productos realmente están generando valor para la empresa, así como obvia información relevante al momento evaluar las actividades dentro del proceso de importación.

Los costos en los importadores de frutas en realidad se basan en el nivel de rotación que le puedan dar a sus productos, de aquí la importancia de saber cuáles de ellos tienen mayor rotación, así como tener en cuenta la negociación para los días de almacenaje de frío para las empresas importadoras que no cuenta con almacenes propios para sus productos. Sabiendo el tiempo que normalmente les tomaría terminar de vender un producto, también le permite tener un mejor costo por este servicio.

La rentabilidad por producto permite además tomar mejores decisiones al momento de escoger que tipo de producto y a que proveedor conviene hacer el pedido. Esto en un contexto donde el momento en que se encuentra actualmente el país y por el volumen de carga que se comercializa, los más mínimos detalles garantizan la rentabilidad del dinero.

Todas las empresas en este rubro saben la estacionalidad en la que normalmente se desenvuelven, de ahí que con las medidas correctas y estrategias establecidas es posible subsistir a pesar del efecto entorno que en muchas ocasiones tienden a mellar en el capital de las mismas.

Definitivamente el enfoque del caso práctico también demuestra que el sistema de costeo que se aplica es material con respecto al costo en sí de la caja de frutas. Podemos pasar de un 5% del costo hasta en algunos casos llegarlo a duplicar por no tomar en cuenta los escenarios planteados en los primeros párrafos. La correcta gestión de los procedimientos son un factor clave en la rentabilidad por producto que obtiene las empresas importadoras de frutas en Lima - Perú.

En este punto de incidencia en la rentabilidad es donde podemos ver el sesgo que se tiene en el rubro de importación de frutas con el sistema de costeo tradicional. Si bien este disminuye el impuesto a la renta a pagar, su efecto no es tan relevante dado que es un único dueño; sin embargo, en un escenario donde se trabaje con una sociedad, estos factores pueden ser determinantes en la inversión de los accionistas para saber si el negocio donde tienen depositado su dinero realmente les retribuye lo suficiente. Por otro lado, nos permite tener un panorama más claro de a donde debemos priorizar esfuerzos, y se tome como base para mantener un crecimiento constante de la empresa.

<u>ESTADO DE RESULTADOS</u> (EN FUNCION DE LOS GASTOS) Al 31 DE DICIEMBRE DEL 2016 (Expresado en Soles).		<u>ESTADO DE RESULTADOS</u> (EN FUNCION DE LOS GASTOS) Al 31 DE DICIEMBRE DEL 2016 (Expresado en Soles).	
<u>INGRESOS</u>	21,207,438.00	<u>INGRESOS</u>	21,207,438.00
<u>COSTO DE VENTAS</u>		<u>COSTO DE VENTAS</u>	
Existencia Inicial Mercaderías	229,820.00	Existencia Inicial Mercaderías	229,820.00
-Compras del periodo	18,917,000.00	-Compras del periodo	19,258,785.00
Disponibles	19,146,820.00	Disponibles	19,488,605.00
-Existencia Final Mercaderías	(2,257,057.00)	-Existencia Final Mercaderías	(2,257,057.00)
<u>Utilidad Bruta en Ventas</u>	4,317,675.00	<u>Utilidad Bruta en Ventas</u>	3,975,890.00
Gastos de Ventas	(276,583.00)	Gastos de Ventas	(1,517,952.00)
<u>Utilidad Neta en Ventas</u>	4,041,092.00	<u>Utilidad Neta en Ventas</u>	2,457,938.00
Gastos de Administración	(3,065,625.00)	Gastos de Administración	0.00
<u>Utilidad de Operación</u>	975,467.00	<u>Utilidad de Operación</u>	2,457,938.00
<u>OTROS INGRESOS Y EGRESOS</u>		<u>OTROS INGRESOS Y EGRESOS</u>	
Ingresos Financieros	77,285.00	Ingresos Financieros	77,285.00
Gastos Financieros	(732,088.00)	Gastos Financieros	(732,088.00)
Otros Ingresos		Otros Ingresos	
Otros Gastos	(654,803.00)	Otros Gastos	(654,803.00)
<u>Utilidad antes de Impuesto</u>	320,664.00	<u>Utilidad antes de Impuesto</u>	1,803,135.00
LIMA, ABRIL DEL 2017			

Sistema de costo tradicional

Sistema de costeo ABC

Figura 36. Comparación del Estado de Resultados del sistema tradicional y ABC

Fuente : Elaboración propia

6 CONCLUSIONES

1. Mediante la comparación de ambos métodos de costeo (el tradicional y el ABC) se logró demostrar que la implementación de un costeo basado en actividades sí permite determinar la rentabilidad por producto en la empresa Fruta EIRL de una manera más precisa, pues se marca una diferencia en la forma en la que se llega a obtener dicha rentabilidad. De esta manera la empresa puede tener información relevante y más exacta para la toma de decisiones relacionadas con las actividades que se necesitan para comercializar los productos. Teniendo en cuenta que el sistema de costeo basado en actividades brinda una mayor precisión, podemos discriminar correctamente los costos y así conocer con mayor claridad de qué productos proviene una mayor rentabilidad y cuáles son los más costosos y a su vez menos rentables.
2. Se examinó la empresa Fruta EIRL, encontrándose que la empresa no contaba con un sólido sistema de costeo, pues únicamente agrupaba sus costos y gastos y los deducía de sus ingresos para hallar su utilidad, empleando el costeo tradicional para esta operación.
3. Luego de analizar los procesos de la empresa Fruta EIRL se identificó que estas actividades pueden separarse y ser costeadas. Con ello, se diseñó un sistema de costo basado en actividades para obtener una mayor precisión en la asignación de los costos de la fruta.
4. Al implementarse el sistema de costeo basado en actividades se logró observar que este sistema realmente brinda un panorama más claro y por ende un orden al llevar los costos.

7 RECOMENDACIONES

- 1- Se recomienda hacer una implementación previa en las empresas más fuertes del rubro con la finalidad de hacer una estimación económica y del tiempo que tomaría la implementación del sistema de Costeo ABC, con la finalidad de demostrar su efecto cualitativo y cuantitativo.
- 2- Se recomienda tomar las dificultades expuestas en el análisis cualitativo y cuantitativo para poder implementar el Sistema de Costeo ABC para fines gerenciales, y utilizar los sistemas de costeo tradicionales solo con fines tributarios. Los costos estimados mediante el Costeo ABC, darán las herramientas necesarias para la toma decisiones, mientras que los sistemas de costeo tradicionales solo brindarán aplicación tributaria.
- 3- Se recomienda tomar en cuenta el sistema de costeo ABC como herramienta para obtener una ventaja competitiva frente a las otras empresas en el rubro. Al saber que actividades suman y cuales perjudican los procesos, permite tener una ventaja frente a la competencia.
- 4- Se recomienda tomar en cuenta la diferencia en los sistemas de costeo y la brecha a escala que hay al momento de realizar el análisis de la rentabilidad. El sistema de costeo ABC determina una rentabilidad más cercana a la real, tomando en cuenta que de igual manera hay estimaciones, pero están tienen un margen de error menor debido a la aplicación adecuada.
- 5- Se recomienda investigar el efecto de la SUNAT sobre las empresas importadoras de frutas, en cuanto a sus procesos para la nacionalización de mercaderías y sobre los tiempos que estas se toman para los trámites aduaneros. Además, de propuestas tangibles de solución para los plazos que actualmente toma SENASA en los procesos de nacionalización por el puerto del Callao.

8 REFERENCIAS]

- Arbeláez, L., & J. Marín, F. (2001). Sistema de Costeo ABC aplicado al Transporte de Carga. *Revista Universidad EAFIT*, 10-20.
- Artieda, C. (2015). Análisis de los sistemas de costos como herramientas estratégicas de gestión en las pequeñas y medianas empresas (PYMES). *Revista Publicando*, 92-98.
- Baque, R. (2017). *Control del costo a través del sistema basado en actividades (ABC): Una revisión conceptual*. Guayaquil – Ecuador.
- Bellido, P. (2003). *Costos ABC: Costeo Basado en Actividades*. El pacífico.
- Brito, J., Ferreiro Martínez, V., & López Castañeda, C. (2009). *Sistema de Costos Basado en Actividades en la fabricación de campanas industriales: Aplicación del modelo ABC como herramienta de gestión*. México.
- Bustamante, A. (2015). Costeo basado en actividades –abc: revisión de literatura. *Revista CEA*, 109-119.
- Cadera, J., Ripoll, V., Baujin, P., & Vega, V. (2007). Evolución en la Configuración de los. Actualidad contable *FACES*, 13-28.
- Carrillo, S., & Damián , K. (06 de Junio de 2016). *Diseño del sistema de costos basado en actividades para contribuir a una eficiente gestión estratégica en la empresa “North Ceramic” sac, Chiclayo - Lambayeque 2012-2013*. Chiclayo, Perú.
- Carrión, J. (2005). Pautas básicas para una implantación exitosa del costeo basado en actividades (ABC). *Revista de la Facultad de Ingeniería Industrial*, 47-52.
- Chipana , A., Dumet Sánchez, P., & Lucas Isidro, Y. (2016). *Implementación del sistema de costeo ABC para optimizar la asignación de recursos y la toma de decisiones gerenciales en la empresa Camiones & Servicios S.A.C. LIMA, PERU*.
- Claver, E., Llopis Taverner, J., & Molina Azorín, J. (2002). Recursos de la empresa y pertenencia a un sector industrial: un estudio empirico de su influencia sobre la

rentabilidad EMPRESARIAL. *Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de la Empresa*, 39-52.

Cook, R. L. (1997). Tendencias internacionales en el sector de frutas y hortalizas frescas. *Economía Agraria*, 183-208.

Crespo, Y. (2017). Costeo ABC y su aplicación en los costos por producto. *Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana*, 1-9.

Cuevas, C. F., Chávez, G., Castillo, J., Caicedo, N., & Fernando, W. (2004). Costeo abc. ¿por qué y cómo implantarlo? *Estudios Gerenciales*, 47-103.

De la Hoz, B., Ferrer, M., & De la Hoz Suarez, A. (2008). Indicadores de rentabilidad: herramientas para la toma de decisiones financieras en hoteles de categoría media ubicados en Maracaibo. *Revista de Ciencias Sociales (RCS)*, 89.

Del Río, C. (2000). *Costos III*. México: ECAFSA.

Fernández, E., Montes, J., & Vasquez, C. (1996). Factores explicativos de la Rentabilidad Empresarial. *Revista de Economía Aplicada*, 139-149.

López Mejía, M., Gómez Martínez, A., & Marín Hernández, S. (2011). Sistema de costos ABC en la mediana empresa industrial mexicana. *Cuadernos de Contabilidad*, 23-43.

Mejia, C. (1999). *La importancia de medir la rentabilidad*. Documentos Planning, 1.

Mendez, O. (Marzo de 2006). *Determinación y distribución del ABC en una Industria Heladera*. Guatemala.

Molina de Paredes, O. R. (2003). Nuevas técnicas de control y gestión de costos en búsqueda de la competitividad. *Actualidad Contable Faces*, 25-32.

Morillo, M. (2001). Rentabilidad financiera y reducción de costos. *Actualidad contable FACES*, 35-48.

Morillo, M. (2001). *Rentabilidad Financiera y Reducción de Costos*. Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe, España y Portugal, 36-37.

- Ocampo, A., Restrepo González, J., López Escobar, C., & Osorio Agudelo, J. (2011). *Costos ABC : una concepción sistémica formal*. Medellín: Universidad de Antioquia, Facultad de Ciencias Económicas.
- Pérez, O., & Tápanes Fundora, Y. (2009). Origen del sistema de gestión y costos basado en actividades (ABC/ABM). *Revista Avanzada Científica*, 1-21.
- Rodriguez, E. (Febrero de 2008). Costos basados en actividades, su aplicación a la gestión de una institución financiera "Banca Universal". Caracas.
- Rodriguez, L., & Utra, M. (2009). Enfoque de presupuestación por actividades en el proceso de formación de profesionales en el Centro Universitario Las Tuna. *Observatorio de la Economía Latinoamericana*, 1-30.
- Sanchez, B. (2013). Implicancias del método de costeo abc. *quipukamayoc Revista de la Facultad de Ciencias Contables*, 65-73.
- Travé , M. (2010). *Gestión de costes en centros sanitarios: Diseño y aplicación del ABC*. España: UNIVERSITAT ROVIRA I VIRGILI .
- Vergíu Canto, J. (2005). *Rentabilidad por producto mediante el Costeo Basado en Actividades. Caso en el sector industrial*. *Industrial Data*, 42-46.

7. ANEXOS

Anexo A : Árbol de problemas

Anexo B: Matriz de consistencia

PROBLEMA	OBJETIVOS	HIPÓTESIS	VARIABLES	METODOLOGÍA
PRINCIPAL	OBJETIVO GENERAL	HIPOTESIS GENERAL	VARIABLE INDEPENDIENTE	TIPO DE INVESTIGACIÓN
¿Determinar si el sistema de costeo ABC tiene incidencia en la rentabilidad por producto en las empresas importadoras de frutas en Lima – Perú?	Determinar que el sistema de costeo ABC incide en la rentabilidad por producto en las empresas importadoras de frutas en Lima – Perú	El sistema de costeo ABC influye positivamente en la rentabilidad por producto en las empresas importadoras de frutas en Lima – Perú	El sistema de Costeo ABC	Experimental y descriptiva
SECUNDARIO	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	HIPOTESIS ESPECÍFICAS	VARIABLE DEPENDIENTE	DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN
¿Determinar si los sistemas de costeo tradicionales brindan información real de los costos reales por producto?	Conocer el estado actual del sistema de costeo y la rentabilidad por producto en las empresas importadoras de frutas en Lima – Perú	Los sistemas de costeo actuales influyen en la rentabilidad por producto en las empresas importadoras de frutas en Lima – Perú.	Rentabilidad por producto	Diseño de la investigación: cualitativa y cuantitativa. Técnicas de recolección de datos: Observación, entrevistas y encuestas.
¿Determinar si los sesgos con respecto a la implementación del sistema de costeo ABC son acertados?	Demostrar que el sistema de costeo ABC es más eficiente que los sistemas de costeo tradicionales en las empresas importadoras de frutas en Lima – Perú.	La implementación del sistema de costeo ABC tiene una incidencia positiva en las empresas importadoras de frutas en Lima – Perú		
¿Demostrar si el nivel de influencia del sistema de costeo ABC es relevante con respecto a la rentabilidad por producto en las empresas importadoras de frutas en Lima-Perú?	Establecer el nivel de influencia del sistema de costeo ABC en la rentabilidad por producto en las empresas importadoras de frutas en Lima – Perú.	El sistema de costeo ABC tiene una alta influencia positiva en la rentabilidad por producto en las empresas importadoras de frutas en Lima – Perú.		

Anexo C : Entrevista a profundidad

Entrevistado:

Empresa:

Cargo:

Introducción: Buenas tardes, estamos desarrollando nuestra tesis sobre “El sistema de costeo ABC y su incidencia en la rentabilidad por producto en las empresas importadoras de frutas en Lima - Perú”, y deseáramos que por favor nos conteste las siguientes preguntas:

- 1.- ¿Qué desventajas considera relevantes con el sistema de costeo que utiliza actualmente en su
- 2.- ¿Qué barreras encuentra para poder implementar el sistema de costeo ABC en su empresa?
- 3.- ¿Qué impacto cree que tendría esta implementación en su empresa?
- 4.- ¿Qué tan complicado sería capacitar a su personal para la implementación de este sistema?
- 5.- ¿Qué actividades considera relevantes dentro de su cadena de valor?
- 6.- ¿Qué indicadores considera determinantes en el costo de sus productos?
- 7.- ¿Qué criterios toma en cuenta al momento de emitir una orden de compra?
- 8.- ¿Cómo hace frente a la estacionalidad propia del rubro en el que está?
- 9.- ¿Qué tan relevante es para Usted saber la rentabilidad real por producto importado?
- 10.- ¿Considera usted que el sistema de costeo ABC le brindaría ventajas competitivas en el mercado?

Anexo D: Encuesta

Entidad: Cargo:
Entrevistado: Sexo:
Grado de instrucción:

Por favor, agradeceré completar el presente cuestionario de preguntas sobre el Sistema de Costeo ABC y su Incidencia en la Rentabilidad por Producto. La información que nos proporcione será utilizada únicamente con fines académicos y de investigación. Las respuestas serán tratadas de forma confidencial y anónima, esta encuesta

Cuestionario	Muy en desacuerdo	En desacuerdo	Indeciso	De acuerdo	Muy de acuerdo
COSTEO ABC					
1. El sistema de costeo que utiliza actualmente le brinda información exacta del costo de los productos que comercializa.	1	2	3	4	5
2. El costo determinado por su sistema actual de costeo le ayuda a determinar la utilidad real por producto.	1	2	3	4	5
3. Las frutas importadas son de fácil estimación del costo.	1	2	3	4	5
4. Las frutas importadas son susceptibles de estimaciones subjetivas.	1	2	3	4	5
5. Las frutas importadas tienen un mismo tratamiento para su determinación del costo.	1	2	3	4	5
6. Las frutas importadas son susceptibles de los mismos procesos para su comercialización.	1	2	3	4	5
7. Los procesos a los que se someten las frutas importadas tienen la misma relevancia para todos los casos.	1	2	3	4	5
8. Los procesos a los que se someten las frutas importadas pueden ser determinados de manera independiente.	1	2	3	4	5
9. Los procesos de selección de fruta importada son determinantes del costo del producto.	1	2	3	4	5
RENTABILIDAD POR PRODUCTO					
10. El costo de almacenamiento de las frutas importadas es relevante para la rentabilidad por producto.	1	2	3	4	5
11. La rotación de las frutas importadas es determinante para la rentabilidad por producto	1	2	3	4	5
12. La rentabilidad por producto justifica su nivel de inversión.	1	2	3	4	5
13. La rentabilidad por producto determina el nivel de inversión a realizar.	1	2	3	4	5
14. La rentabilidad de la empresa se ve afectada por la aplicación del sistema de detracciones.	1	2	3	4	5
15. El costo de venta obtenido por producto actualmente es real.	1	2	3	4	5
16. La rentabilidad por producto se ve influenciado por el sector en el que se desenvuelve la empresa	1	2	3	4	5
17. A pesar de los obstáculos del sector y el mercado, un buen manejo administrativo prevalece para rentabilidad por producto	1	2	3	4	5
18. Los créditos que maneja actualmente influyen en la rentabilidad por producto.	1	2	3	4	5
19. La rentabilidad estimada previa a su importación es fija.	1	2	3	4	5
20. La rentabilidad la define el mercado.	1	2	3	4	5