

**LA GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTOS APLICADA A
UNA PYME
ESTUDIO DE CASO: APLICACIÓN A UN
EMPRESARIO DE ELABORACIÓN DE QUESOS
ARTESANALES**

Ana María GOLPE CERVELO
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de la República Oriental del Uruguay
(Uruguay)

RESUMEN:

El objetivo de este trabajo consiste en una reflexión sobre la posible aplicación de la Gestión Estratégica de Costos (GEC) en una empresa pyme.

La GEC es el análisis amplio de los costos donde los temas estratégicos aparecen en forma explícita. Esta se encuentra compuesta por tres análisis básicos: la cadena de valor, el posicionamiento estratégico y las causales de costos.

El caso de estudio de este trabajo es un emprendimiento artesanal en una zona rural del país (Uruguay).

Se realiza cada uno de los análisis que componen la GEC y se estudia su aplicabilidad. A partir de esto se concluye que los análisis son totalmente posibles de aplicar a pesar de ser una pyme y de no poseer muchos elementos formales. También se entiende que la institución, por sí sola, puede no estar en condiciones de costear un análisis tan profundo. Sin embargo, varios productores que existen en la zona pueden unirse para conseguir obtener esta información y compartir los costos de su realización. Este tipo de instituciones puede ayudar mucho a la sociedad: creando fuentes laborales, dando cierta estabilidad y reactivando parte de la economía.

Palabras claves: Gestión Estratégica de Costos, pyme, industria láctea artesanal

1 INTRODUCCIÓN

Las herramientas administrativas son utilizadas, en general, pensando en industrias de gran porte, que poseen departamentos de gestión y de análisis. Es así que la Gestión Estratégica de Costos (GEC), como herramienta, nos plantea el desafío de considerar si esta puede ser o no aplicada a una empresa de pequeño porte, como lo es una pyme.

Para poder llevar a cabo el mencionado análisis, se comenzará dando una breve descripción de lo que es la GEC, de lo que se puede considerar una pyme (al menos en la República Oriental del Uruguay), y se pasará a una descripción de la pequeña industria artesanal donde se desarrolla la investigación. A posteriori, se menciona la metodología aplicada, culminando con una reflexión final que considera cada uno de los análisis componentes de la GEC. Por último, aparece la bibliografía correspondiente.

2 GERENCIAMIENTO ESTRATÉGICO DE COSTOS

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

El GEC es la conjunción de tres análisis básicos:

- la Cadena de Valor,
- el Posicionamiento Estratégico,
- las Causales de Costos.

2.1 La Cadena de Valor de la empresa

En una primera aproximación, podemos decir que la Cadena de Valor es un enfoque externo a la empresa, que trata de identificar las actividades que crean valor.

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

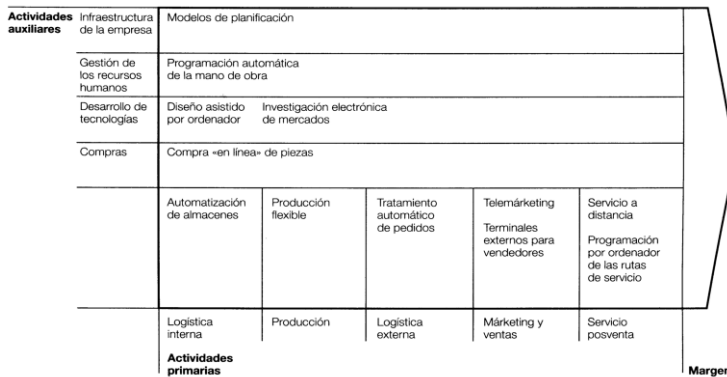
- actividades primarias,
- actividades de apoyo.

Dentro de cada categoría de actividades, primarias o de apoyo, existen tres tipos de que actúan de diversa manera en la ventaja competitiva:

- Directas: Son las implicadas directamente en la creación de valor para el comprador.

- Indirectas: Son las que hacen posible el desempeño de las actividades directas.
- De seguro de calidad: Son las que aseguran la calidad de otras actividades. (Esto no es administración de calidad).

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



Cuadro 1.- La cadena de producción de valor. Actividades primarias y de apoyo. La tecnología.

Fuente: Ser competitivo, Editorial Deusto. (PORTER, 1999).

Se descompone la industria en sus diferentes actividades estratégicas. Las actividades deberán aislarse y separarse siempre y cuando:

- representen un porcentaje importante en los costos,
- el comportamiento de costos de las actividades sean diferentes,
- sean ejecutadas en forma diferente por los competidores,
- tengan un potencial alto para crear diferenciación.

2.2 Posicionamiento Estratégico de la empresa

La estrategia es la creación de una posición única y de valor implicando un conjunto de diferentes actividades. No existe una posición ideal única, por eso el posicionamiento estratégico consiste en escoger las actividades que difieren de las actividades de los competidores.

El Posicionamiento Estratégico surge de tres fuentes que no se excluyen entre sí (1996) y a menudo se superponen:

- la producción es un subconjunto de los productos de una industria o servicio (posición basada en la variedad),
- atender las necesidades de un grupo particular de clientes (posición basada en las necesidades), por ejemplo, el servicio personalizado de algunos bancos,

- atender a un grupo de clientes en base a la accesibilidad de cualquier forma (posición basada en el acceso), por ejemplo, por la proximidad geográfica.

Las estrategias genéricas siguen siendo útiles para realizar las posiciones estratégicas en un nivel más sencillo y más amplio, pero las bases en las que se puede apoyar el posicionamiento -variedad, necesidad y acceso- llevan al entendimiento de estas estrategias genéricas a un nivel de especificidad, de acuerdo a lo expresado por M. Porter (1999).

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

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

Las renuncias son esenciales para la estrategia y permiten la competencia. Ellas crean la necesidad de optar y eligen el límite al que las compañías pueden hacer sus ofertas. Ellas prevén el asentamiento o reposicionamiento.

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

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

Las opciones de posicionamiento determinan no solamente las actividades que la compañía deberá realizar, sino cómo estas se interrelacionarán. Si comparamos la eficacia operacional, vemos que esta se basa en las actividades o funciones individuales y que la estrategia se ocupa de combinarlas. Un sistema entero de actividades, no una colección de partes, resulta más difícil de copiar y por lo tanto hace que la ventaja sea más sostenible. La ventaja se obtiene porque las actividades se combinan y se refuerzan todas entre sí. Así se cierra la puerta a las imitaciones por parte de los competidores, creando una cadena que es tan fuerte como sus eslabones.

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

2.3 Causales de Costos para la empresa

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

En el GEC el análisis de las Causales de Costos debe estar destinado a reforzar y completar la visión estratégica de la empresa. Para evaluar la oportunidad estratégica se debe examinar los factores de costos y efectuar el seguimiento de la estrategia seleccionada.

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

- estructurales: escala, extensión, experiencia, tecnología, etc.,
- de ejecución: compromiso del grupo de trabajo, utilización de la capacidad, eficiencia de la distribución en la planta, etc.

3 PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS (PYMES)

Respecto de las pymes en Uruguay la Ley 16.201 declaró de interés nacional la promoción, desarrollo y tecnificación de la Pequeña y Mediana Empresa. El Poder Ejecutivo, a través del decreto 504/007, define a las pymes de acuerdo con criterios cuantitativos acerca del personal que ocupen en forma directa y su facturación anual y las clasifica:

	Personal Ocupado	Ventas Máximas Anuales
Micro	1 a 4	Hasta 2:000.000 UI
Pequeña	5 a 19	De 2:000.000 a 10:000.000 UI
Mediana	20 a 99	De 10:000.000 a 75:000.000 UI

Cuadro 2.- Definición y clasificación de las Pymes.

Fuente: Decreto 504/007

Se aclara que la UI, denominada Unidad Indexada, es una unidad de valor que se va reajustando de acuerdo a la inflación medida por el Índice de Precios del Consumo (IPC). Esta unidad varía diariamente de modo que al cierre de mes acumula una variación con respecto al valor de la UI del mes anterior. Como referencia, su valor al 20 de marzo de 2017 era de 3,5883, y con tipo de cambio del dólar promedio a la misma fecha de 30,375, los valores son:

	Personal Ocupado	Ventas Máximas Anuales
Micro	1 a 4	Hasta Euros 236.267
Pequeña	5 a 19	De Euros 236.267 a Euros 1:181.333
Mediana	20 a 99	De Euros 1:181.333 a Euros 8:860.000

Cuadro 3.- Definición y clasificación de las Pymes.

Fuente: Elaboración propia.

Si se atiende al porcentaje de empresas por sector:

	Micro	Pequeña	Mediana	Total
Industria	10.099	3.120	789	14.008
Comercio	43.167	6.313	963	50.443
Servicios	61.190	8.966	2.084	72.240
Total	114.456	18.399	3.836	136.691

Cuadro 4.- Encuesta Nacional de mi pymes 2012.

Fuente: Ministerio de Industria, Energía y Minería. Dina PYME.

Por otro lado existe mucho interés en las pymes por parte de los organismos estatales en Uruguay, como lo demuestra la encuesta realizada por primera vez en 2008 y luego actualizada en 2011 y publicada en 2012 por el Ministerio de Industria y Energía (MIEM): Encuesta Nacional de mi pyme (recordemos que conforman más del 95% de las empresas del país).

El informe: “La informalidad en las mi pyme de Uruguay. Análisis de los costos de la formalidad”, realizado por el MIEM y coordinado por el Profesor Carlos Scarone, aporta una muy buena visión de cuál es la realidad de estas instituciones, en cuanto a la formalidad (las razones por las cuales algunos no optan por ella), las características de estas instituciones y las de su personal.

A nivel de estudios dentro de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración (FCEyA), existe una asignatura denominada Administración y Gestión de Organizaciones II, una unidad temática específica sobre ellas: administración de pequeñas y medianas empresas, denotando cómo la institución atiende no únicamente la importancia de la temática, sino también las particularidades que ellas presentan y que deben considerarse.

3.1.- Las pymes en Uruguay

Las pymes son empresas pequeñas y medianas que cumplen un importante papel en la economía de todos los países. De acuerdo con la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), los países de dicha organización suelen tener entre el 70% y el 90% de los empleados en las pymes. Poseen la gran ventaja de poder cambiar rápidamente su estructura, pero presentan las desventajas de no tener acceso a la financiación, a la investigación y desarrollo, y al mercado internacional; además genera dificultad para encontrar mano de obra especializada.

En 1991 se creó la Dirección Nacional de Artesanías, Pequeñas y Medianas Empresas (DinaPyme), con el objetivo principal de propender al funcionamiento del marco normativo y acceder al financiamiento y otros instrumentos que fomenten a las micro, pequeñas y medianas empresas, con carácter amplio y universal. Esta nueva creación generó dos divisiones: Artesanías y Empresas.

Las Artesanías cuentan con varios instrumentos de apoyo en cuanto a la mejora de diseño, gestión y comercialización. Existe otra división que abarca a los

sectores Emprendedores y Redes de Empresas. En este último caso se realizan llamados, se hacen entrevistas y se califican a las empresas que se consideran emprendedoras, asistiéndolas durante un año en la elaboración de un plan de negocios y su seguimiento en cuanto a la producción y logística, básicamente.

En opinión del Sr. Pablo Villar, director de DinaPyme, bajo la denominación pyme existen empresas muy heterogéneas, por eso la aplicación de normativas uniformes no resultan. La pretensión de presentación contable implica una dificultad y un costo que no siempre son capaces de afrontar (Fontan y Larriera, entrevista 2011). Por otra parte, expresa que una de las principales restricciones que tienen las pymes para su desarrollo es la gestión. En las pequeñas empresas no hay un gerente para cada área, en general hay un dueño o socio que acumulan varias tareas: conseguir clientes, comprar, producir, vender y llevar a cabo las tareas administrativas; por lo que los instrumentos de apoyo para la mejora de la gestión son fundamentales. “Aún hay mucho por hacer y se está buscando apoyo de instituciones tanto públicas como privadas”, (Fontan y Larriera, 2011).

4.- DESCRIPCIÓN DEL CASO: UNA INDUSTRIA ARTESANAL PRODUCTORA DE QUESOS

La industria artesanal de análisis se encuentra conformada por dos personas que alquilan una planta industrial con una estructura y una maquinaria antiguas.

El proceso básico consiste en:

- a) recepción de la leche,
- b) elaboración de la pasta base de los distintos quesos, por medio de la utilización de tres tinas (con una capacidad total de 3.300 litros, entre las tres),
- c) prensado de los quesos,
- d) pasaje por las tinas con salmuera,
- e) estacionamiento de los quesos.

Realiza tanto producción propia, como producción a facón.

La producción se realiza en base a los pedidos recibidos que pueden clasificarse en dos grandes grupos:

- la producción propia: a) Colonia, Danbo y Magro, o b) Magro, Danbo y Mozzarella;
- la producción a facón, que es siempre la misma: Colonia, Danbo y Magro.

En la medida en que se lo pidan, la industria realiza también Ricota que es un subproducto, tal como existe el proceso productivo actualmente.

4.1.- Breve descripción del trabajo desarrollado por el equipo que formó el Espacio de Formación Integral (EFI)

El equipo que realizó el relevamiento estuvo conformado por siete estudiantes de tercer año de la facultad de Ciencias Económicas: Matilde Echevarría, Alejandro Fernández, Matías Garracini, Elena González, Joaquín Machado, Maximiliano Pérez y Josefina Restuccia.

El trabajo consistió en identificar todos los factores componentes del costo de los distintos productos, de acuerdo a la modalidad de producción existente. Todas las tareas se realizaban por ambas personas. No tenían claro ni las cantidades, ni los importes de cada factor involucrado. Sí tenían una idea global del monto que gastaban y del monto que les ingresaba.

Esto implicó una tarea importante por parte de los estudiantes para conseguir los componentes y lograr armar los costos de cada producto. Se aplicaron los siguientes modelos: Completo Resultante y Variable Resultante. El trabajo se realizó en unos tres meses de duración, con una gran cantidad de horas de los estudiantes para poder obtener la información y proporcionar así los costos necesarios para tomar decisiones. A nivel global la empresa obtiene ganancias, sin embargo a nivel individual existen productos que le dan pérdidas.

5.- METODOLOGÍA APLICADA

Daniel Díaz (1978), define a la metodología de estudio de caso como un “examen completo o intenso de una faceta, una cuestión o quizás los acontecimientos que tienen lugar en un marco geográfico a lo largo del tiempo”. McDonald y Walker (1977) hablan de un examen de un caso en acción.

Un caso puede ser una persona, una organización, un programa de enseñanza, un acontecimiento, etc.

Merriam (1988) lo define como particularista, descriptivo, heurístico e inductivo. Considerando que es muy útil para estudiar problemas prácticos o situaciones determinadas.

Algunos consideran el estudio de caso como un método; otros, como un diseño de la investigación cualitativa. Como dice Yin (1993) el estudio de caso no tiene especificidad, pudiendo ser usado en cualquier disciplina para dar respuesta a preguntas de la investigación para la que se use.

El estudio de caso cuenta con distintas categorías: crónico, descriptivo, pedagógico, y para contrastar una teoría según el objetivo de la investigación y los tipos del estudio de caso: factual, interpretativo y evaluativo. También descarta la clasificación de Stake (1994), en estudios de caso intrínsecos (para comprender mejor el caso), instrumentales (para profundizar un tema o afirmar una teoría) y colectivos (el interés radica en la indagación de un fenómeno, población... se estudian varios casos).

Son muchas las clasificaciones de estudio de caso. Destaca también la de Yin (1993). Según este, encontramos el estudio de caso único, que se centra en un

solo caso, justificando las causas del estudio, de carácter crítico y único, dada la peculiaridad del sujeto y objeto de estudio, que hace que el estudio sea irreplicable, y su carácter revelador, pues permite mostrar a la comunidad científica un estudio que no hubiera sido posible conocer de otra forma. También encontramos el estudio de caso múltiple, donde se usan varios casos a la vez para estudiar y describir una realidad. Tanto el estudio de caso único como múltiple pueden tener una o más unidades de análisis, considerando la realidad que se estudia de forma global o en subunidades de estudio, independientemente de si se trata de uno o más casos.

En cuanto a los objetivos del estudio de caso, trata de:

- producir un razonamiento inductivo; a partir del estudio, la observación y la recolección de datos establece hipótesis o teorías;
- producir nuevos conocimientos al lector, o confirmar teorías que ya se sabían;
- hacer una crónica, un registro de lo que va sucediendo a lo largo del estudio;
- describir situaciones o hechos concretos;
- proporcionar ayuda, conocimiento o instrucción a cada caso estudiado;
- comprobar o contrastar fenómenos, situaciones o hechos;
- elaborar hipótesis.

Es decir que el estudio de caso pretende explorar, describir, explicar, evaluar y/o transformar.

Para la selección de un caso, puede atenderse al carácter representativo de un caso concreto, aunque la intención del estudio de caso no sea precisamente la de generalizar datos (puede ser que la intención sea transformar esa realidad, y no generalizar a otros casos).

6.- REFLEXIONES FINALES

El objetivo de este trabajo consiste en realizar una reflexión de la posible aplicación de una herramienta gerencial, la GEC, en una pyme. Para ello se procedió a analizar un caso en particular. Una industria artesanal que se dedica a la producción de quesos en una zona rural de la República Oriental del Uruguay. Este análisis se basó en el informe realizado en el marco de un programa denominado Espacio de formación Integral, en el cual los estudiantes de grado de la Facultad de Ciencias Económicas realizan un trabajo de extensión para la asignatura Costos para la Toma de Decisiones, en forma conjunta con la Unidad de Extensión de dicha institución.

La GEC es el análisis amplio de los costos en el cual los temas estratégicos aparecen en forma explícita. Se encuentra compuesto por tres análisis básicos: a) análisis de la Cadena de Valor, b) análisis del Posicionamiento Estratégico y c) análisis de las causales de costos.

El primer análisis: la Cadena de Valor, que consiste en la identificación de las actividades primarias y secundarias.

Considerando la cadena de valor del Prof. M. Porter, se pueden identificar como actividades primarias:

- 1) la logística interna: la recepción de todas las materias primas y su acondicionamiento (principalmente la leche);
- 2) la producción: hay diferentes etapas en la elaboración de los quesos: se vuelca la leche en las tinas y se le agregan componentes químicos para obtener los distintos tipos de quesos, a determinada temperatura para separar el cuajo de lo que es la materia sólida que se convertirá en queso. Se pasa a moldes y se prensa; esas hormas pasan a posteriori a una pileta con salmuera y luego al depósito refrigerado para su estacionamiento;
- 3) el servicio de post venta donde, en caso de existir, se atienden reclamos; son prácticamente inexistentes en este caso, ya que se realiza todo el proceso con especial cuidado en la calidad del producto.

Algunas actividades que en una industria láctea podrían existir son: a) logística externa (en este caso, realizada por la persona que va a adquirir los productos); b) marketing y ventas (en la medida que se trabaja a pedido o a facón, son actividades que no se realizan en forma específica).

Como actividades auxiliares se pudo identificar:

- 1) infraestructura de la empresa;
- 2) gestión de los recursos humano (se pudo identificar una autogestión de dichos recursos, ya que sus miembros son empleados y empleadores al mismo tiempo);
- 3) compras.

Otras actividades como el desarrollo de tecnologías no existe en este caso.

Podemos concluir que la realización de la Cadena de Valor con la identificación de sus actividades primarias y auxiliares no presenta ninguna dificultad en su puesta en práctica, aunque en el aspecto formal esta no existe.

El segundo análisis: el Posicionamiento Estratégico. Como tal, no existe explicitado en ningún documento, ya que es una organización con escasas formalidades.

Las actividades son claramente identificadas hacia una estrategia de diferenciación para que los productos se destaquen por su calidad.

Considerando las tres fuentes se pueden identificar:

- a) posición basada en la variedad: se producen cinco tipos de quesos: Danbo, Colonia, Mozzarella, Magro y Ricota;

- b) posición basada en las necesidades de un grupo particular de clientes; aplicable, dado que la producción se realiza en función del pedido de algunos clientes (hoteles, restaurantes, etc.);
- c) posición basada en el acceso: los clientes son de la zona, por lo que la posición geográfica es un determinante.

Por lo que las tres fuentes son aplicables en esta pyme.

Cuando analizamos el posicionamiento, considerando las renunciaciones que hace la institución, se vislumbra que la empresa opta por trabajar menos días (dos o tres días de la semana). La demanda de los productos hace que no sea necesario que trabajen la semana completa. Además, se produce para determinados clientes (manteniendo la calidad), es decir que se renuncia a la producción de una cantidad mayor, (lo que implicaría disminuir la calidad, considerando que son solamente dos las personas que realizan todas las tareas).

Sin embargo, considerando que en la zona existen muchos productores, no podemos hablar de que posee una serie de actividades que no se pueden copiar, porque entre ellas forman una red; las actividades son todas fácilmente copiables, porque la producción es básicamente artesanal y la diferenciación, en este caso, es básicamente el cuidado en la calidad de dicha producción y la satisfacción de los clientes a los que atiende.

El tercer análisis, las Causales de Costos, no parece ser un tema identificado. La pyme posee una clara identificación de cuáles son los factores involucrados en el proceso productivo, pero no identifica específicamente a cada uno, si quisiéramos descomponerlos en precios y cantidades. Ni siquiera posee una clara identificación de los costos estructurales involucrados; las respuestas fueron que, en general, abona equis cifra, sin embargo cuando se analiza la documentación, los importes variaron.

Los costos estructurales, en la medida en que la planta es alquilada, no ofrecen problemas para su identificación por parte de los técnicos.

Respecto de los costos de ejecución el equipo de trabajo posee una fuerte relación, pero no se utiliza toda la capacidad de la planta (por causa de la demanda); la distribución de la planta no es algo en consideración, porque es una planta arrendada y de pequeñas dimensiones.

Se concluye que los análisis son totalmente posibles de aplicar a pesar de ser una pyme y de no poseer muchos elementos formales, lo que sí dificulta su realización. El dueño del establecimiento posee un amplio manejo de la elaboración (*Know How*) y presenta una idea global del negocio a nivel financiero (egresos e ingresos totales).

Sin embargo, frente a cualquier dificultad que se pueda presentar, no posee elementos que lo ayuden en la toma de decisiones, como por ejemplo: cuál es la cantidad mínima que debe producir, cuáles son los artículos que le dan utilidad o pérdida, cuál es la utilidad de cada producto y cuál es la razón de la utilidad o

pérdida (producción conjunta). La obtención de estos datos lo ayudaría a permanecer en el mercado y a tomar las decisiones adecuadas y así enfrentar los cambios. Algunos clientes se quejan de los precios: con la información suficiente sería posible determinar si estos pueden o no mejorarse, sobre todo considerando la amplia competencia que existe en la zona.

La institución por sí sola puede no estar en condiciones de abonar un análisis profundo, como el realizado en el marco del programa de Extensión de la Facultad de Ciencias Económicas de la UdelaR; pero varios productores pueden unirse para poder obtener esta información y compartir los costos de su realización. Este tipo de instituciones puede ayudar mucho a la sociedad mediante la ocupación de mano de obra, brindando estabilidad a los hogares involucrados y reactivando los alrededores de la institución.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Anderson y Dekker en Accounting Horizont (2009): Strategic cost management in supply chains. Part 1: structural cost management.
- Avalo, D. y Mari, V. (2011). NIIF Pymes. Su aplicabilidad en Uruguay y las necesidades de los usuarios de la información contable. Trabajo de investigación monográfico de la FCEyA de la UdelaR.
- Blocher, E. Teaching cost management: a strategic emphasis. Issues in Accounting Education. Vol. 24 Nro. 1. Febrero 2009.
- Cartier, Enrique Nicolás. Industria láctea análisis de sus procesos de producción con fines de costeo. Material de la Especialización en Costos y Gestión de Empresas. F. C. E. y A. UdelaR.
- Echeverria M. y otros. Calculo de costos de una industria láctea artesanal. Trabajo final desarrollado en el marco del Espacio de Formación Integral, de la asignatura Costos para la Toma de Decisiones junto con la Unidad de Extensión, de la Facultad de Ciencias Económicas, de la UdelaR.
- Fontan, A. y Larriera, M. (2011). Pymes en Uruguay y nueva norma internacional de información financiera para Pymes. Trabajo de investigación monográfico de la FCEyA de la UdelaR.
- Hsu y Qu (2012): Strategic Cost Management and Institutional changes in hospital, publicado en la European Accountig Review.
- López, Conde, A. (1975). Análisis económico de la empresa y reducción de costos. Editorial Lymusa. Primera edición. Página 19. Méjico.
- Porter M. E. (1999). Ser Competitivo. Nuevas aportaciones y conclusiones. Ediciones Deusto S.A.

- Porter M. Y Kramer M. Creating Shared Value. Harvard Business Review. Noviembre 2011.
- Porter, M. E. Estrategia Competitiva. Técnicas para el análisis de los sectores industriales y de la competencia. Editorial CECSA. 17ma. Reimpresión. 1993.
- Porter, M. E. Ventaja Competitiva. Creación y sostenimiento de un desempeño superior. Editorial CECSA. 9na. Reimpresión. 1993.
- Powers y Barrows, 2006. Introduction to the hospitalality industry. Wiley. Estados Unidos.
- Riley D. Competitive Cost based strategic for industrial company, in manufacturing use. New York: Booz, Allen y Hamilton. 1987.
- Sellanave, Jean Paul. (2002). La gerencia integral. Grupo editorial Norma. Página 134. Méjico.
- Shank J., Govindarajan V. Gerencia Estratégica de Costos. La nueva herramienta para desarrollar una ventaja competitiva. Editorial Norma SA.1995
- Strategor. Estrategia, estructura, decisión, identidad. Política general de empresa. 2da edición. Ed. Biblo empresa. 1995.

WEBGRAFÍA

- <http://www.monografias.com/trabajos89/cooperativas-produccion-lactea-paraguay/cooperativas-produccion-lactea-paraguay.shtml>
- <http://www.monografias.com/trabajos58/produccion-quesos-peru/produccion-quesos-peru.shtml>
- Instituto Internacional de Costos: <http://www.intercostos.org/es/>
- John Shank. Entrevista a John Shank. Febrero 2014. <http://trabajoypersonal.com/john-shank/>
- MIEM – DinaPyme. Encuesta de mipyme 2012.
- Scarone Delgado, C. La informalidad de las mipymes de Uruguay. Análisis de los costos de la formalidad. <http://www.dinaPyme.gub.uy/documents/49890/0/>
- Vijay Govindarajan. Artículos y CV.: <http://www.tuck.dartmouth.edu/people/vg/>
- http://www.saliracomer.com/sitio/WRestsCriterio.aspx?zona=5&menu=POR_ZONA