

Administración Estratégica de Costos

Ricardo Laporta Pomi (UCU (Un.Católica)) - ricardo@igc.com.uy

Romina Ariana Desalvo (UCUDAL) - roma1107@hotmail.com

Angela Daniela Rodríguez (UCUDAL) - angie_d15@hotmail.com

Resumo:

El presente trabajo es un intento de realizar una síntesis de lo expresado por distintos autores en cuanto a los temas de teoría de valor, gestión estratégica de costos, cadena de valor y ciclo de vida de los productos, con el objetivo de vincular estos temas tan fuertemente entrelazados, y de traerlos a colación en estos días en que la buena salud de las empresas depende cada vez más de los adecuados análisis que se realicen de los costos, y en que el complejo mundo de los negocios obliga a las empresas a ser cada vez más competitivas, pero al mismo tiempo, a trabajar en un conjunto armónico.

Palavras-chave: *Gestión Estrategia Costos*

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

Teoría de valor- gestión estratégica de costos- cadena de valor

Resumo:

El presente trabajo es un intento de realizar una síntesis de lo expresado por distintos autores en cuanto a los temas de teoría de valor, gestión estratégica de costos, cadena de valor y ciclo de vida de los productos, con el objetivo de vincular estos temas tan fuertemente entrelazados, y de traerlos a colación en estos días en que la buena salud de las empresas depende cada vez más de los adecuados análisis que se realicen de los costos, y en que el complejo mundo de los negocios obliga a las empresas a ser cada vez más competitivas, pero al mismo tiempo, a trabajar en un conjunto armónico.

Palabras clave: Gestión – Estrategia - Costos

Área temática: Gestión estratégica de costos

1) Teoría de valor

1.1) Concepto de valor

Consideramos que lo primero que tenemos que preguntarnos cuando nos aproximamos al análisis de la teoría de valor es el concepto de valor, para ello, que mejor que tomarlo del mismísimo Lawrence Miles, quien en su libro “Techniques of Value Analysis and Engineering” establece que “se considera que un producto o servicio tiene buen valor si este producto o servicio tiene apropiado desempeño y costo. O, por el contrario, se considera que un producto no tiene buen valor si le falta ya sea rendimiento o costos apropiados”. Ciertamente se puede decir, por esta definición, que el valor se puede incrementar ya sea mejorando los rendimientos o bajando los costos. Más precisamente:

1- El valor siempre se incrementa cuando se bajan los costos (mientras, por supuesto, se mantenga el mismo rendimiento)

2- El valor se incrementa si se mejoran los rendimientos si es que el consumidor necesita, quiere y esta dispuesto a pagar por ello.”(“Concepts and Approaches of Value Analysis and Engineering” pág 7 Lawrence Miles)

Una vez comprendido el concepto de valor, cabe aclarar la importancia del mismo para la gestión empresarial, esto la define Miles en su obra, quien establece que “en un sistema de libre competencia, el éxito en el negocio a largo plazo radica en ofrecer al consumidor de forma continua el mejor valor al precio demandado. La competencia, en otras palabras, determina en que dirección uno debe ir en la determinación del contenido del valor para que un producto o servicio sea competitivo. El mejor valor está determinado por dos consideraciones: rendimiento y costo”(“Concepts and Approaches of Value Analysis and Engineering” pág. 7 Lawrence Miles). Podemos decir que el valor de un producto o servicio “es lo mínimo a ser gastado para comprar o producir un producto y/o servicio tal como lo

requiere el cliente”(“Concepts and Approaches of Value Analysis and Engineering” pág. 25 Lawrence Miles)

1.2) Análisis de valor

En palabras de Lawrence Miles, “análisis de valor es un sistema de resolución de problemas que se implementa mediante la utilización de una serie de técnicas, un cuerpo de conocimiento, y un grupo de habilidades aprendidas. Es un acercamiento organizado y creativo que tiene por objetivo la identificación de costos innecesarios, por ejemplo, aquellos costos que no brindan ni calidad, ni mayores usos, ni mayor vida útil, ni mejor apariencia para los consumidores”.

Al comienzo del desarrollo del análisis de valor, según sintetiza Ricardo Laporta, Miles llegó a dos conclusiones:

- El uso de patrones convencionales limita la imaginación, restringiendo el campo de observaciones relativo a los objetos existentes.
- La concentración en los requisitos funcionales permite mayor libertad mental, o sea, tenemos que preguntarnos por la función del objeto o servicio.

Como explica Miles en su obra, el corazón de la situación es que “el cliente quiere una función”. Este quiere que algo se haga. El quiere que alguien, quizás el mismo, se satisfaga de alguna manera. Quiere que algo se cierre, sostenga, mueva, separe, limpie, caliente, enfríe o lo que sea bajo ciertas condiciones y con ciertos límites; y quiere también una forma, un color, un aroma, una textura, un sonido... esto es todo lo que quiere y todo lo que le preocupa.(“Concepts and Approaches of Value Analysis and Engineering” pág 25 Lawrence Miles). Por lo tanto, la función se puede definir como la principal finalidad del producto, servicio o sistema, es decir, es el porqué de la existencia del mismo.

Miles explica que el consumidor quiere básicamente dos tipos de funciones en distintos grados: funciones de uso y funciones estéticas. Las funciones de costo de uso es el costo que hace que el producto haga lo que el comprador quiere, por lo que lo está dispuesto a comprar. La función de costo estética es el costo cuyo propósito es satisfacer al comprador mediante la forma, el color, etc., incentivándolo a la compra.

Todo aquello que agregue costos al producto o servicio, y que no esté destinado a alcanzar las necesidades de uso y estéticas requeridas por el consumidor, son costos innecesarios y deben ser eliminados.

1.3) Metodología del análisis de valor

Lo fundamental del análisis de valor esta dado por su metodología, que consiste en:

1) Describir las funciones

Miles nos explica que a las funciones debemos identificarlas, clarificarlas y nombrarlas. Identificar el porqué de la existencia de un producto y de sus características nos hará más fácil la tarea de ubicar puntos pasibles de reducción de costos y mejora de la calidad. Identificar las funciones nos permite tener bien claro el objeto de análisis.

Además de la clasificación de las funciones en de uso y estéticas, podemos hablar de funciones principales y secundarias, lo cual facilita el análisis:

Las funciones principales son aquellas por la que el consumidor compra el producto o servicio, es decir, responden a la pregunta ¿Por qué existe el producto?

Las funciones secundarias son todas aquellas que “auxilian el desempeño técnico de la función principal, o es un resultante de un concepto específico, o es una o función que mejora la venta del producto” (“Contabilidad de Costos” Cap. 14 – Administración estratégica de costos, Pág. 174. Cr. Lic. Ricardo Laporta.)

2) Evaluar las funciones y realizar un análisis de los costos

Una vez que hemos detectado e identificado claramente cuáles son las funciones, y las hemos clasificado en principales y secundarias, podremos realizar una evaluación de las mismas. Creemos que en el caso de las funciones principales es imposible eliminarlas, en todo caso podremos realizar eso mismo de otra manera, pero nunca quitarlo, por ejemplo, una heladera no serviría si no enfriara, independientemente de que esto lo logremos de diversas formas en la medida en que la tecnología evoluciona. Ahora bien, en el caso de las funciones secundarias, si cuestionamos la existencia de una función, y nos damos cuenta que la misma no tiene razón de ser, podría ser eliminada, bajando así los costos. Recordemos que la mayoría de los costos que impactan en la rentabilidad obedecen a funciones secundarias y no a funciones principales.

3) Desarrollar alternativas

Implica desarrollar el conocimiento requerido, la creatividad y la iniciativa necesaria para lograr estas funciones requeridas (es decir, las principales y aquellas secundarias que se consideren necesarias) con el menor costo posible, manteniendo o superando el estándar de calidad. Creemos que este es el verdadero desafío de la propuesta de Miles, ya que no solo nos exige realizar un análisis crítico y sistemático de la composición, los objetivos y razón de ser del producto o servicio, sino que nos hace “destruir” los patrones establecidos, y abrir nuestra mente a nuevas y mejores formas de hacer las cosas, a menor costo, para lograr la competitividad que el mercado nos exige. Como establece Miles en su obra: *"Creativity is more important than knowledge."*

1.4) El análisis de valor y la gestión de los costos ambientales

Como es bien sabido, en estos días los costos ambientales han cobrado, y lo siguen haciendo, una importancia cada vez mayor, no solo porque las empresas tienen que enfrentarse a determinados requerimientos y ceñirse a ciertas normativas, tanto en cuanto a la utilización como al posterior tratamiento de ciertos materiales e insumos, sino porque además existe una gran concientización, tanto a nivel social como a nivel empresarial, de la importancia, del respeto y el cuidado del medio ambiente. En este sentido, nos parece muy pertinente el aporte que nos realiza la teoría de valor, ya que, mediante la creatividad, muchas empresas pueden aplicar la sustitución en determinados procesos, que sean más amigables con el medio ambiente, lo cual trae aparejado, en nuestra opinión, varios beneficios:

- La implementación de políticas amigables con el medio ambiente cuida el entorno de la empresa, lo cual es fundamental para el buen funcionamiento de la misma y para la calidad de vida de todos en general.
- Puede ser una fuente de la reducción de costos, ya que, mediante la utilización de la teoría de valor y la creatividad, tal y como propone Miles, se pueden sustituir

materiales contaminantes por otros no-contaminantes, y que además impliquen una reducción de los costos.

- La re-utilización de los desechos se puede convertir, no solo en una práctica saludable, sino en una fuente de ingresos para la empresa (por ejemplo, la venta de los mismos como productos secundarios)
- El respeto por el medio ambiente brinda una imagen positiva para la empresa, muy valorada por el consumidores de hoy en día.

1.5) Conclusión

En nuestra opinión, cuando consideramos el análisis de valor, no solo debemos ver el aumento de la productividad y de la competitividad de la organización como resultado del aumento del valor de sus productos, procesos o servicios (ya sea bajando los costos, aumentando la calidad, o ambas cosas conjuntamente); sino que el aplicar un análisis de valor implica un trabajo conjunto de toda la organización, implica cuestionarse procedimientos establecidos, remover viejas tradiciones, y los cambios, las renovaciones, reestructuraciones, cuestionamientos y el trabajo en equipo aportan para la buena salud de la organización, el aumento de la competitividad y la adaptación a los tiempos que corren.

2) ADMINISTRACION ESTRATÉGICA DE COSTOS

2.1) Introducción

Podemos decir que la gerencia estratégica de costos “es una especie de análisis de costos, pero dentro de un contexto más amplio, en el que los elementos estratégicos aparecen en forma más explícita, formal y consciente.” (“Gerencia Estratégica de Costos” Pág. 5. J. K. Shank; Vijay Govindarajan.)

2.2) Principales elementos

La GEC es el resultado de la combinación de tres temas fundamentales, cada uno de los cuales representa una corriente de investigación y análisis en la cual la información brindada por medio de los costos se contempla y utiliza de una forma diferente a como lo concibe la contabilidad gerencial tradicional. Estos tres temas son:

- 1. Análisis de cadena de valor.**
- 2. Análisis de posicionamiento estratégico.**
- 3. Análisis de las causales de costos.**

Comenzaremos analizando como podemos utilizar la información de costos a la hora de determinar el posicionamiento estratégico de nuestra empresa.

En este sentido resultan fundamentales los aportes realizados por Michel Porter.

Podemos decir que la competencia es el eje del éxito o el fracaso de las empresas, siendo la estrategia competitiva “la búsqueda de una posición competitiva favorable en el sector industrial (...) la estrategia competitiva trata de establecer una posición provechosa y sostenible contra las fuerzas que determinan la competencia en el sector industrial.” (Ventaja Competitiva” Pág. 19. Michael E. Porter)

En realidad, Porter desarrolla su análisis para el sector industrial pero las conclusiones pueden ser fácilmente extensibles a otros sectores.

La elección de la estrategia competitiva depende, como establece Porter, fundamentalmente de dos factores:

1. Las características del sector industrial (estas son descritas mediante el llamado esquema de las cinco fuerzas).
2. Los determinantes de una posición competitiva relativa dentro de un sector industrial (estrategias competitivas genéricas).

El atractivo de un sector industrial esta determinada por las reglas de competencia que lo rigen, las cuales están englobadas en cinco fuerzas competitivas.

2.3) Las 5 fuerzas de Porter

“El poder colectivo de estas cinco fuerzas determina la capacidad de las empresas de un sector industrial a ganar, en promedio, tasas de retorno de inversión mayores al costo del capital.” (“Ventaja Competitiva” Pág. 22. Michael E. Porter)

Los diferentes sectores industriales demuestran diferentes injerencias de estas fuerzas, lo que determinará la utilidad inherente del sector, ya que influyen los precios, los costos, y la inversión requerida de las empresas en un sector.

Cada uno de los actores del mercado genera una fuerza conocida como Fuerza Competitiva, los cuales se pueden enumerar de la siguiente manera:

1. **Competidores:** los competidores son aquellos que ofrecen un producto similar al nuestro dentro de un mismo mercado. La fuerza que ejercen se denomina “Rivalidad”
2. **Nuevos ingresos:** la existencia de posibles competidores futuros genera la fuerza denominada “Amenaza de nuevos ingresos”.
3. **Productos Sustitutos:** los productos sustitutos son aquellos que brindan al cliente similar nivel de satisfacción que mi producto, es decir, realizan la misma satisfacción que nuestra empresa en la industria. La fuerza que generan se denomina “Amenaza de Productos Sustitutos”.
4. **Compradores:** éstos generan una fuerza denominada “Poder de negociación de los compradores”, y que se traduce, por ejemplo, en presiones para la reducción de precio, para el aumento de la calidad, etc.
5. **Proveedores:** la fuerza que ejercen los proveedores recibe el nombre de “Poder de negociación de los proveedores”.

“El marco de cinco fuerzas permite que una empresa vea a través de la complejidad y señale aquellos factores que son críticos para la competencia en ese sector industrial, así como para identificar las innovaciones estratégicas que mejorarían mayormente la utilidad del sector industrial y la propia.” (“Ventaja Competitiva” Pág. 25. Michael E. Porter)

2.4) Estrategias Competitivas Genéricas

Una segunda cuestión fundamental en la estrategia competitiva es la posición relativa que adopta la empresa dentro de su sector, el ubicar la posición más conveniente determina la utilidad de la empresa.

Cabe destacar que el punto clave para mantener el desempeño a largo plazo radica en la existencia de una ventaja competitiva sostenible. Resulta entonces necesario exponer una definición de **Ventaja Competitiva**, podemos decir que la ventaja competitiva es “crear

valores del cliente más altos por el mismo costo, e incluso menor, que la competencia; o crear valores equivalentes por un costo más bajo que el de los competidores.” (“Administración de costos del ciclo de vida” Pág. 344. Osvaldo Aimar Franco; Sergio Andrés Ghedin)

Ahora bien, Porter establece que toda organización puede poseer una cantidad infinita de fuerzas y debilidades en relación a sus competidores, debemos tener presente que en toda organización existen dos clases básicas de ventajas competitivas:

1. Costos bajos
2. Diferenciación.

“Estas dos clases de ventaja competitiva combinadas con el panorama de actividades para las cuales una empresa trata de alcanzarlas, lo lleva a tres estrategias genéricas para lograr el desempeño sobre el promedio en un sector industrial:

- Liderazgo en costos
- Diferenciación
- Enfoque”(Ventaja Competitiva” Pág. 29. Michael E. Porter)

La particularidad de la estrategia de enfoque es que tiene las dos variantes, es decir, puede ser un enfoque con liderazgo en costos, o bien, un enfoque con diferenciación, y que se enfoca en un segmento industrial, mientras que el liderazgo en costos y la diferenciación poseen un objetivo más amplio (apuntan a varios segmentos industriales).

1- Liderazgo en costo

El planteo de esta estrategia es ser el productor con menores costos del mercado, lo cual implica que la empresa posea un panorama de actuación amplio.

Nos parece pertinente traer a colación lo visto anteriormente respecto a la Teoría de Valor, ya que bajar los costos no debería implicar una disminución en la calidad de los productos y/o servicios, o la pérdida (como bien establece Porter en su obra) de las bases de la diferenciación. “Si un producto no se percibe como comparable o aceptable para los compradores, un líder en costos se verá obligado a descontar los precios muy por debajo de sus competidores para lograr ventas. Esto puede nulificar los beneficios de su posición favorable en los costos.” (“Ventaja Competitiva” Pág. 30. Michael E. Porter)

2- Diferenciación

En el caso de la diferenciación, la empresa no busca tener los menores costos sino satisfacer de la mejor manera posible determinadas necesidades de los consumidores, o dicho de otra forma, le presta especial atención a determinados atributos que son percibidos como importantes.

En recompensa por estos servicios especiales exige un precio superior.

Ahora bien, no debemos olvidar que “Una empresa que puede lograr y mantener la diferenciación será un ejecutor arriba del promedio en su sector industrial, si el precio superior excede los costos extra en que se incurre para ser único. Por tanto, un diferenciador debe siempre buscar las formas de diferenciar que lleven a un precio superior mayor que el costo de diferenciar. Un diferenciador no puede ignorar su posición en costos, porque su precio superior sería nulificado por una posición en costos marcadamente inferior.” (“Ventaja Competitiva” Pág. 30. Michael E. Porter)

3- Enfoque

El enfoque es el tercer modelo de estrategia genérica, la cual difiere de las restantes en el hecho de que ésta selecciona un sector del mercado y se enfoca en el mismo, no apunta al mercado como una totalidad como en el caso del liderazgo en costos o la diferenciación.

El enfocador busca “Lograr una ventaja competitiva en sus segmentos blanco aunque no posea una ventaja competitiva general.” (“Ventaja Competitiva” Pág. 32. Michael E. Porter)

Supongamos dos empresas A y B, ambas se dedican a la producción y venta de huevos de pascuas para dicha época.

La empresa A busca una ventaja competitiva basada en un liderazgo en costos, mientras que la empresa B centra su estrategia competitiva en lograr un nivel de diferenciación en el mercado.

Analicemos cuales fueron las medidas tomadas por cada una de estas empresas:

Empresa A

Estableció un presupuesto estricto tanto en lo que refiere a requerimientos de mano de obra, de tiempos, y de materia prima. Invirtió en maquinaria e ideó formas de sistematizar los procesos productivos evitando las demoras, las mermas, los desperdicios y reprocesos. Realizó un minucioso análisis de los costos de la competencia, a la luz de los cuales evaluó su desempeño. A efectos de realización del costeo se selecciona un producto, y en éste se le da especial importancia a los costos de ingeniería del mismo. Durante todo el proceso productivo se busca ajustarse a lo presupuestado y superar a la competencia en lo que a costos refiere. La mano de obra utilizada es poco calificada. El resultado es que se obtiene un producto indiferenciado (es decir, similar al de la competencia, y sin mayores diferencias entre uno y otro “modelo”) el tiempo de producción es rápido, los costos son bajos, los desperdicios son mínimos, y sale al mercado un huevo de pascua a un precio accesible, de consumo masivo, y que se vende no por sus particularidades o por una fuerte inversión en marketing, sino porque cumple con los requerimientos o funciones necesarias a un precio razonable (y dado que la empresa es líder en costos obtiene márgenes de rentabilidad sumamente importantes).

Empresa B

La empresa B en cambio elige centrar su ventaja competitiva en la diferenciación, para lo cual realiza un fuerte estudio de mercado e indaga que es lo que el consumidor exigente persigue en un huevo de pascua. Una vez obtenidos la información requerida se lanza una fuerte campaña de marketing que capte la atención del consumidor. Se elabora un presupuesto flexible acorde a los requerimientos que surjan. Se contrata personal especializado (cocineros artesanos del chocolate) y la producción se realiza de manera manual y cuidadosa. En caso de que alguno de los huevos se rompiera o no cumpliera con el estándar de calidad exigido será rechazado. El resultado es un producto “especial”, artesanal, de calidad, que cumple con las exigencias de los consumidores más exquisitos. El precio del mismo es sustancialmente mayor al anterior, al igual que los costos, pero el rendimiento que se obtiene es similar al caso anterior, ya que la ventaja en este caso no está en el consumo masivo, basado en el precio, sino en el consumo exigente, de calidad y diferenciación.

Vamos a analizar el siguiente ejemplo:

En este ejemplo vemos que el rendimiento de las dos empresas es similar, si bien una está utilizando el liderazgo en costos y la otra está utilizando la diferenciación. En el caso de la empresa A, los costos son menores, al igual que los costos variables de venta (por ejemplo,

el empaque), mientras que en la empresa B los costos y el precio es mayor, al igual que los costos variables de venta, y sin embargo al final del ejercicio ambas empresas tienen similar rendimiento, cada una de ellas explotando una ventaja competitiva diferente.

EMPRESA A				EMPRESA B			
Estado de Resultados por costeo variable.				Estado de Resultados por costeo variable.			
Supongamos que se vende todo lo que se produce.				Supongamos que se vende todo lo que se produce.			
Cantidad vendida	10	Costo Unitario	9	Cantidad vendida	5	Costo Unitario	16
Precio	15	Gasto en ventas por unidad	3	Precio	30	Gasto en ventas por unidad	8
Ventas	150			Ventas	150		
	Ventas	150			Ventas	150	
	Cto.Vtas	90			Cto.Vtas	80	
Margen Bruto de Contribución		60		Margen Bruto de Contribución		70	
Gasto variable ventas		30		Gasto variable ventas		40	
Margen de contribución		30		Margen de contribución		30	
Costos fijos				Costos fijos			
Costos fijos de venta		5		Costos fijos de venta		5	
Cargo fábri fijo		6		Cargo fábri fijo		6	
Total Gastos Fijos		11		Total Gastos Fijos		11	
RESULTADO OPERATIVO		19		RESULTADO OPERATIVO		19	

Cuadro 1: Estados de Resultados comparados.

Por lo tanto, la estrategia de una unidad de negocios dependerá de dos elementos interconectados:

- 1- De la forma en que esta decida competir, ya sea mediante costos bajos, diferenciación, enfoque (ventaja competitiva de la unidad de negocios), como vimos anteriormente.
- 2- Su misión o sus metas, como veremos a continuación.

2.5) La Matriz BCG

La matriz BCG fue desarrollada por el Boston Consulting Group a inicios de los setenta, y busca, mediante el análisis conjunto de la participación relativa en el mercado y el crecimiento del mismo, determinar la estrategia más adecuada para cada unidad de negocio y el flujo resultante de efectivo neto que se necesita para operar en ésta.

Podemos decir entonces que la matriz BCG es un instrumento para la asignación de recursos.

El Boston Consulting Group, junto con otros autores han propuesto las siguientes tres misiones que puede adoptar una unidad de negocio:

- 1- **Construir:** esta misión implica, según explican Shank y Govindarajan, incrementar la participación en el mercado a costa de ganancias a corto plazo y flujo de caja.
- 2- **Mantener:** en este caso la misión está orientada a la protección de la participación en el mercado.
- 3- **Cosechar:** finalmente esta misión posee el fin de maximizar las ganancias a corto plazo y el flujo de caja, a costa de la participación en el mercado.

Es importante tener presente que la matriz BCG consta de cuatro segmentos, dentro de cada uno de los cuales se ubica una unidad de negocio dependiendo tanto de su participación en el mercado como de su crecimiento en el mismo

Los cuadrantes de la matriz se denominan de la siguiente forma:

- **Estrellas:** las estrellas son una de las cosas más valiosas que tiene la empresa, dado que tienen una fuerte participación en el mercado y el sector se encuentra en crecimiento. Debemos proteger nuestras estrellas. El flujo de efectivo que obtenemos en este caso es similar al que invertimos, y en caso de que no sea así, de todas maneras debemos proteger su participación en el mercado.
- **Signos de Interrogación:** en este caso la participación relativa en el mercado es baja pero las tasas de crecimiento del mismo son altas, por ende si bien puede no estar dando utilidades a la empresa actualmente son una gran oportunidad a futuro, y muchas veces conviene arriesgar e invertir en ellas.
- **Vacas:** aquí la participación en el mercado es fuerte mientras que la tasa de crecimiento del mismo es débil, es decir, es una posición sólida en un mercado con pocas capacidades de crecimiento. Por lo tanto, las vacas nos dan un flujo de efectivo constante, que nos puede servir para financiar otras unidades de negocio.
- **Perros:** en este caso la participación en el mercado es débil y el crecimiento es bajo, por lo que habría que cuestionarse si realmente nos conviene continuar manteniendo esta unidad de negocio. Muchas veces es conveniente no por el flujo de efectivo que recibimos por medio de ellos, sino porque están asegurando un lugar estratégico en el mercado.

En nuestra opinión, uno de los análisis que podemos hacer a efectos de determinar la conveniencia de eliminar un producto no rentable es determinar el margen de contribución individual del mismo y confrontarlo con sus costos fijos específicos y programables.

2.6) La gestión estratégica de los costos medioambientales

La gestión estratégica de costos es una herramienta por demás útil, y que ha sido muy desarrollada por varios investigadores de los costos. En el caso de los costos medioambientales, al ser un área no muy estudiada, es un campo fértil para la realización de una gestión de sus costos, y muchas veces incurrir en determinados costos para hacer a nuestros productos y a nuestros procesos amigables para el medio ambiente pueden ser el factor que nos diferencien y nos den una ventaja competitiva en el mercado.

2.7) Conclusión:

En nuestra opinión la Gestión Estratégica de Costos ha sido un gran avance en el estudio de los costos, ya que no solo nos permite conocer los costos de nuestra empresa, dato que también nos proporciona el análisis tradicional, sino que es una herramienta que nos ayuda a mejorar la gestión empresarial, a buscar oportunidades para mejorar la rentabilidad, a identificar, anticipar y salir de problemas (tan comunes en nuestra economía cíclica), en definitiva, no es solo una imagen de la empresa, sino que es un mapa que nos permite guiarnos en los tortuosos caminos del mundo de los negocios, es una linterna para las empresas en la oscuridad de las dificultades e incertidumbres que suelen gobernar el mundo actual.

3) ANÁLISIS DE LA CADENA DE VALOR

3.1) Introducción y concepto

Además del análisis del posicionamiento estratégico, la GEC conlleva otro tema fundamental que es el análisis de la cadena de valor. Para comprender el concepto del análisis

de la cadena de valor analizaremos la visión contrapuesta a la misma, que es la del valor agregado.

El análisis de valor agregado posee un enfoque interno respecto a la empresa, es decir, la contabilidad gerencial comienza su estudio en el momento en que se efectúa la compra y lo finaliza en el momento en el que el consumidor paga por la venta realizada. En este caso el objetivo es maximizar la diferencia (valor agregado) entre las compras y las ventas. Ahora bien, como bien explican Shank y Govindarajan en su obra “Gerencia estratégica de costos”, este análisis posee dos problemas, que intentarán ser superados por el análisis de la cadena de valor. Estos problemas son que comienza demasiado tarde y finaliza demasiado pronto.

Comienza demasiado tarde porque, por ejemplo, no considera que nuestra estructura y funcionamiento depende en gran medida del funcionamiento de nuestros proveedores, por ejemplo, supongamos que una empresa desea implementar los conceptos gerenciales del sistema JIT (just in time), en este caso necesitará del apoyo de sus proveedores para llevarlo a cabo, si no lo tiene, no logrará su objetivo.

También podemos decir que termina demasiado pronto, ya que terminar el análisis de costos al realizarse la venta implica perder, según nos explican los autores antes mencionados, la oportunidad de aprovechar los lazos existentes entre la empresa y sus clientes, lazos que pueden ser tan importantes como los que se mantienen con los proveedores.

El enfoque de la cadena de valor, por otra parte, no se limita al interior de la empresa, sino que tiene una visión externa a la misma, considera a cada compañía “en el contexto de la totalidad de la cadena de actividades creadoras de valor de la cual la empresa es solo una parte, yendo desde los componentes básicos de las materias primas hasta el consumidor final”. (“Gerencia Estratégica de Costos” Pág. 16. J. K. Shank; Vijay Govindarajan.) Cada empresa es parte de una cadena de valor que va mucho más allá de ella misma, y debe por lo tanto entenderse en el contexto de toda la cadena de actividades creadoras de valores de las cuales ella es solo una parte.

Cada empresa, para el logro de sus objetivos, realiza un conjunto de actividades (compra materias primas, produce, lleva al mercado, lo vende, realiza un apoyo técnico, etc.). Conocer todas las actividades que realiza una empresa, así como entender como estas interactúan, resulta fundamental, según nos explica Porter, para analizar las fuentes de la ventaja competitiva, ya que esta no la podremos ver analizando a la empresa como un todo, sino en sus actividades. Podemos decir entonces que la **cadena de valor** es la herramienta que nos da Porter para disgregar a la empresa en sus actividades estratégicas relevantes, comprendiendo así el comportamiento de los costos y las fuentes de diferenciación existentes y potenciales. (Ventaja Competitiva” Pág. 51 Michael E. Porter)

Como analizábamos anteriormente, Porter establece que las empresas pueden desarrollar una ventaja competitiva en cada unidad de negocio o bien realizado un liderazgo en costos, una diferenciación o un enfoque, ahora bien, el que pueda desarrollar y mantener esta ventaja competitiva, según nos explican Shank y Govindarajan, depende de cómo maneje su cadena de valores con respecto a sus competidores.

Ahora bien, para entender de donde proviene o puede provenir una ventaja competitiva para la empresa, no debemos limitarnos al estudio de la misma como un sistema cerrado, sino que tenemos que verla como lo que es, un sistema abierto en constante intercambio con el medio.

Por lo tanto, la cadena de valor de una empresa esta inmersa en campo más grande de actividades, que Porter llama **sistema de valor**, y es en este sentido que el análisis de valor no solo considera que el valor se “crea” dentro de la empresa, sino que tiene mucho que ver con el “ambiente” en que está inmersa. Porter nos explica que los proveedores tienen sus propias cadenas de valor, y estos no se limitan a entregarnos un producto, sino que pueden influir en nuestro desempeño de múltiples maneras, por lo tanto, quizás un origen de una ventaja competitiva que tenemos esta dado por nuestros proveedores, no tendría sentido entonces dejarlos fuera de nuestra cadena de valor (esto es lo que se denomina **valor hacia arriba**). Otro elemento que tenemos que considerar es que el producto, hasta el momento que llega al comprador, para a través de canales que afectan tanto al comprador como a la empresa, y esto también puede ser fuente de una ventaja competitiva (o de un costo adicional, de una carga innecesaria), por lo tanto tenemos que considerar también el **valor del canal**. Finalmente, el producto de una empresa pasa a formar parte de la **cadena de valor del comprador**. Por lo tanto, según se lo establece de forma muy precisa Porter en su más famosa obra, el obtener y mantener una ventaja competitiva depende no solo del comprender la cadena de valor de una empresa, sino cómo encaja la empresa en el sistema de valor general.

3.2) Cadena de valor en una organización

En principio tenemos que aclarar que la cadena de valor separa el valor total en las **actividades de valor y de margen**.

Las actividades de valor son aquellas que tienen diferencias físicas y tecnológicas respecto a las que realizan las demás empresas. Mediante la realización de las mismas la empresa crea un producto valioso para el comprador. Porter establece que **el margen** es la diferencia entre el valor total, y los costos en que incurre la empresa para realizar las actividades de valor. No olvidemos que dentro del costo total se incluyen los márgenes de los proveedores y de los canales de distribución.

Las actividades de valor se pueden dividir en dos tipos:

- **Actividades primarias:** Las actividades primarias, según nos explica Porter, son aquellas implicadas en la creación física del producto, y en su venta y transferencia al comprador, así como asistencia posterior a la venta. Porter establece que en cualquier empresa estas se pueden dividir en cinco categorías: Logística interna; Operaciones; logística Externa; Mercadotécnica y Ventas; y Servicio.

Las actividades primarias, para su correcto funcionamiento, necesitan de insumos, recursos humanos, información, coordinación, etc. es entonces que “entran” las actividades de apoyo.

- **Actividades de apoyo:** estas son aquellas que sustenten a las actividades primarias y se apoyan entre sí, brindando insumos, tecnología, recursos humanos, y otros requerimientos al total de la empresa. Porter realiza a su vez una distinción en las actividades de apoyo, estableciendo que la Administración de Recursos Humanos, El Desarrollo Tecnológico y el Abastecimiento se pueden vincular directamente con actividades primarias al mismo tiempo que auxilian en el funcionamiento de la cadena como un todo, mientras que la infraestructura no se vincula de forma directa con actividades primarias, sino que permite el funcionamiento del todo integrado.

Por lo tanto, las actividades de valor son la base de la ventaja competitiva, como la empresa desarrolle esa actividad determinará:

- Si la empresa tiene costos altos o bajos en relación con sus competidores,
- La manera en que contribuye a satisfacer las necesidades el comprador, y por lo mismo, a la diferenciación.

Según nos explica Porter, cuando comparamos la cadena de valor de una empresa con la de otra empresa, podemos identificar las diferencias que determinan la ventaja competitiva.

3.3) Eslabones e Integración de la cadena de valor

Es importante tener presente que la cadena de valor no es un conjunto de actividades independientes, sino que es un sistema de actividades interdependientes relacionadas entre sí por eslabones. Por lo tanto, si bien las actividades son un punto clave en la determinación de la ventaja competitiva, no se deben perder de vista las uniones que articulan estas actividades, que muchas veces constituyen la fuente de la ventaja competitiva.

Porter establece que: “Los **eslabones** son las relaciones entre la manera en que se desempeña una actividad y el costo o desempeño de otra.”

Es importante destacar que los eslabones pueden llevar a la ventaja competitiva de dos maneras:

- **Optimización:** Los eslabones frecuentemente reflejan los intercambios que se producen entre las actividades para lograr un mismo objetivo común, por ejemplo, si el sector de logística externa es costoso, por las características del producto, se podrán buscar mayores reducciones en los costos en la logística interna.

La empresa debe optimizar aquellos eslabones que implican su ventaja competitiva.

- **Coordinación:** los eslabones permiten también la coordinación de actividades sin los cuales estas no podrían funcionar adecuadamente. Por ejemplo, puede que un elemento que hace la diferencia en una empresa sea que sus entregas son las más rápidas, y esto no podría lograrse sin la coordinación de los servicios de logística externa y mercadotecnia y ventas.

Los eslabones son numerosos, algunos son comunes a casi todas las empresas, pero hay otros que son mas específicos de las empresas. La empresa funciona como un todo coordinado y sinérgico gracias a los eslabones que unen las distintas partes, y por lo tanto que estas uniones estén “aceitadas” puede ser una ventaja competitiva y una fuente de diferenciación o de reducción de costos.

3.4) Eslabones verticales

Ahora bien, como decíamos anteriormente, el análisis de la cadena de valor no se limita el estudio de la organización desde el punto de vista interno, sino que considera que las relaciones con los proveedores, canales y compradores pueden ser fuentes de ventajas competitivas, es así que tenemos que analizar también los eslabones que existen entre la cadena de una empresa y las cadenas de valor de los proveedores y canales, a estos eslabones Porter los denomina eslabones verticales. Muchas veces la coordinación y optimización conjunta puede beneficiar no solo a mi empresa, sino también a los proveedores y/o canales, pero usualmente, según establece Porter, estos eslabones son ignorados, perdiéndose importantes oportunidades de reducción de costos.

¿Y que sucede en el caso del comprador? Porter, en su obra “Ventaja Competitiva” establece que la cadena de valor del comprador no debe ser ignorada, por el contrario, resulta fundamental para la empresa en el logro de la diferenciación. Cuando el comprador es otra empresa, o una institución, que utilizan el producto de nuestra empresa como insumo, el análisis es mas simple, dado que la cadena de valor es “como la de cualquier empresa”, pero Porter advierte que no se debe dejar de lado el consumo realizado por las familias, sino que se

deberían estudiar hogares significativos. Porter establece que la diferenciación que obtiene una empresa es el resultado de cómo su cadena de valor se vincula con la cadena de valor del comprador, ya que el valor es creado cuando una empresa crea una ventaja competitiva en la cadena de valor de su comprador, ya sea disminuyendo el costo para este o aumentando su desempeño.

3.5) Integración

En su obra Porter trata el tema de la integración, y habla específicamente de la integración vertical. Establece que las integraciones verticales tienden a verse en términos físicos (por ejemplo, reemplazando a las relaciones de proveedores de forma completa), pero no suele verse desde el punto de vista de las actividades, lo cual reduce el grado de oportunidades existentes.

3.6) Metodología de la cadena de valor

Resulta pertinente realizar una síntesis de la metodología de la cadena de valor, para lo cual nos basamos en la obra “Gerencia Estratégica de Costos” de Shank y Govindarajan, que la resumen en tres “pasos”.

- 1- Identificar la cadena de valores de la industria y asignarles costos, ingresos y activos a las actividades de valor.
- 2- Identificar las causales de costos
- 3- Desarrollar una ventaja competitiva sostenible, ya sea controlando las causales de costo mejor que los competidores, o reconfigurando la cadena de valor.

Porter concluye que la ventaja competitiva es netamente relativa, ya que, en definitiva, no importa lo que haga mi empresa, siempre que lo este haciendo mejor que los competidores. Comparar nuestra cadena de valor con la de nuestros competidores nos permite encontrar posibles fallas y mejorarlas. Vamos a tener una ventaja competitiva ya sea si tenemos menores costos y ofrecemos los mismos productos (en este caso estamos manejando mejor las causales de costos) o si reconfiguramos nuestra cadena de valor para volverla mas “efectiva” que la de nuestros competidores.

Consideramos que esto es claramente planteado por la Dra. Belén Fernández-Feijóo Souto, en su trabajo “¿Evolución de la Contabilidad de Gestión o Evolución del Concepto de Empresa?”, del Congreso VI Congreso Internacional de Costos, cuando establece que “El valor añadido viene dado por el hecho de que la empresa consiga un porcentaje del pastel superior al que es fácilmente conseguible, y teniendo en cuenta además la porción que han conseguido los demás”

3.7) Diferencias entre la Gestión de Costos estratégica y la Gestión de costos Tradicional.

Una vez comprendidos los principales elementos de la GEC, parece pertinente, si bien esto ya se puede vislumbrar a lo largo del desarrollo del trabajo, realizar una síntesis de las diferencias existentes entre estas dos concepciones.

Para esto tomamos las ideas expresadas por el Cr. Lic. Ricardo Laporta, en su obra “Contabilidad de costos”, que lo plantea de forma clara y consistente.

En primer lugar, lo que considera “útil” al momento de realizar un análisis de costos una visión y la otra resulta muy diferente.

- En el paradigma de la contabilidad tradicional, se costea en función de productos, clientes y funciones; esto puede, en nuestra opinión, limitar el enfoque, dado que muchas veces no me permite sacar demasiadas conclusiones, por ejemplo, si dos productos con procesos productivos similares tienen fuertes diferencias en sus costos, no voy a poder identificar el porque de esto. En el paradigma de la GEC, en cambio, se costea en función de las actividades que conforman la cadena de valor de la empresa, lo cual me permite tomar un mayor número de decisiones, e identificar posibles ventajas competitivas.
- En el paradigma tradicional hay un enfoque muy marcado hacia lo interno, como decíamos anteriormente, el análisis comienza con la compra de los insumos y termina con la venta del producto, mientras que en la GEC este horizonte se amplía, y se analizan los vínculos existentes con los proveedores, los canales y los compradores.
- La contabilidad gerencial tradicional considera al valor agregado como un concepto clave, mientras que la GEC lo considera como un concepto limitado.

También existen diferencias en lo que refiere a los objetivos del análisis que se realiza, en el caso de la Contabilidad Gerencial Tradicional, los objetivos están principalmente vinculados al mantenimiento de registros, la administración por excepción y la solución de problemas; en el caso de la GEC, por otro lado, si bien se mantienen estos objetivos básicos, se va mas allá, utilizando la información obtenida más productivamente ideando estrategias que mejoren el posicionamiento y rendimiento de la empresa.

En lo que refiere a la interpretación del comportamiento de los costos también existen diferencias sustanciales entre la contabilidad gerencial tradicional y la GEC ya que, como vimos anteriormente, en el paradigma tradicional el costo es básicamente una función del volumen de producción, mientras que en el paradigma de GEC esta concepción se amplía considerando una mayor cantidad de causales (se habla por ejemplo de causales estructurales y de causales de ejecución).

3.8) Conclusión

El análisis de la cadena de valor se enmarca dentro de la gestión estratégica de costos, y nos parece un análisis muy interesante, dado que no solo se limita a analizar posibles ventajas competitivas y de costos dentro de la empresa, sino que lo hace en un sentido más amplio, en la relación con los proveedores, canales y clientes, lo que le da, en nuestra opinión, una visión más global al análisis de los costos, y en la medida en que nos da mayor cantidad de información nos permite tomar decisiones con mayor cantidad de elementos, y con menos incertidumbre.

4) CONCLUSIÓN GENERAL

A modo de cierre nos gustaría realizar una conclusión general del trabajo. Nos parece que el análisis de valor, y los distintos elementos de la Gerencia Estratégica de Costos, están dando un paso más, y quizás uno de los más importantes, en lo que a los costos refiere, dado que no se limitan a plantear maneras de analizar los costos de una organización, y como estos pueden ser expresados en la contabilidad, sino que los utiliza como materia prima para la gestión, es decir, idea formas mediante las cuales estos pueden ser utilizados para mejorar los rendimientos de la empresa, su posición competitiva, su lugar en el mercado, y son un elemento más que las mismas pueden utilizar para enfrentarse a los difíciles tiempos que corren, y a las tormentas del capitalismo tal y como lo conocemos.

5) BIBLOGRAFÍA

- “Gerencia estratégica de costos. La nueva herramienta para desarrollar una ventaja competitiva” – J. K. Shank, Vijay Govindarajan. Editorial Norma S.A., Primera Edición 1995.
- “Contabilidad de costos: Un enfoque gerencial.” – Chales Horngren, George Foster; y Srikant, M. Datar. Octava Edición Prentice Hall Hispanoamericana S.A.
- “Contabilidad de costos: Capítulo 14 – Administración Estratégica de Costos” – Cr. Lic. Ricardo Laporta. Edición: Universidad Católica del Uruguay Dámaso A. Larrañaga.
- “Ventaja Competitiva” – Porter, Michael E. Editorial Cecs. Edición 1987.
- “Administración de costos del ciclo de vida” – Osvaldo Aimar Franco; Sergio Andrés Ghedin. Revista N° 32 del lapuco.
- VI Congreso Internacional de Costos, Portuga
- www.wikipedia.org
- “Concepts and Approaches of Value Analysis and Engineering” – Lawrence Miles.