

EXPLOTANDO LA CADENA DE VALOR

Alejandro Alvarez

Cecilia Brum

Rossana Castro

Marcelo Hermida

Virginia Martínez

Resumo:

El presente trabajo pretende presentar la temática de la gestión estratégica de costos y a su vez cumplir los siguientes objetivos: - Presentar las limitaciones de la contabilidad tradicional y el por qué surge la Contabilidad Estratégica de Costos (GEC). - Aplicar los conceptos estratégicos de Porter a la contabilidad gerencial. - Presentar la gestión estratégica de costos como una combinación de tres análisis: cadena de valor, posicionamiento estratégico y de los generadores de costos (drivers). En cada uno de éstos análisis el Contador juega un rol importante porque cada actividad de valor, tiene un conjunto de generadores de costo que explica la variación en los costos. Así, cada actividad de valor tiene su única fuente de ventajas competitivas. - Presentar la cadena de valor virtual como un nuevo enfoque para desarrollar la cadena de valor física. En definitiva, presentar un nuevo rol de la información, considerándola como una materia prima más, generadora de valor.

Palavras-chave:

Área temática: *Seção de Estudantes*

EXPLOTANDO LA CADENA DE VALOR

Alejandro Alvarez – Analista Contable

Cecilia Brum – Analista Contable

Rossana Castro – Analista Contable

Marcelo Hermida – Analista Contable

Virginia Martínez – Analista Contable

Ricardo Laporta – Contador, Profesor de Gestión de Costos (Orientador)

Universidad Católica del Uruguay

alvarela@adinet.com.uy

Estudiantes de Graduación de la carrera Contador Público

Gestión Estratégica de Costos

Sección Estudiantes de Graduación

EXPLOTANDO LA CADENA DE VALOR

Gestión Estratégica de Costos
Sección Estudiantes de Graduación

RESUMEN

El presente trabajo pretende presentar la temática de la gestión estratégica de costos y a su vez cumplir los siguientes objetivos:

- Presentar las limitaciones de la contabilidad tradicional y el por qué surge la Contabilidad Estratégica de Costos (GEC).
- Aplicar los conceptos estratégicos de Porter a la contabilidad gerencial.
- Presentar la gestión estratégica de costos como una combinación de tres análisis: cadena de valor, posicionamiento estratégico y de los generadores de costos (drivers). En cada uno de éstos análisis el Contador juega un rol importante porque cada actividad de valor, tiene un conjunto de generadores de costo que explica la variación en los costos. Así, cada actividad de valor tiene su única fuente de ventajas competitivas.
- Presentar la cadena de valor virtual como un nuevo enfoque para desarrollar la cadena de valor física.

En definitiva, presentar un nuevo rol de la información, considerándola como una materia prima más, generadora de valor.

INTRODUCCIÓN

La contabilidad tiene como objetivo fundamental transmitir información de utilidad para los usuarios: internos, gerentes y decisores en los distintos niveles de la organización. Ésta se requiere para contar con elementos de juicio suficientes para analizar los resultados, valorar los activos y planificar y controlar la gestión. La adopción de decisiones en el ámbito interno de la empresa exige una información diferente a la ofrecida por la contabilidad financiera.

Tanto la contabilidad de costos como la de gestión forman un todo que, por su proyección operativa, podríamos denominar Contabilidad Directiva o Contabilidad de Gestión Estratégica.

Los usuarios internos precisan desarrollar mecanismos de planificación y control de actividades de la entidad sobre la base de la información contable para poder llevar eficientemente la gestión de la misma, por lo que estudiamos instrumentos de Contabilidad de Gestión que permitan a la Contabilidad de Costos ser la principal herramienta de información para la planificación y el control en conexión con la toma de decisiones.

La planificación y el control es el núcleo más representativo de la contabilidad de gestión estratégica: el presupuesto, el análisis costo-volumen-beneficio, los costos estándares y el análisis de desviaciones, costeo ABC; son algunos de los instrumentos fundamentales utilizados, que hacen de la información contable el material básico para la elaboración de los modelos de

decisión económica de la empresa. *Este enfoque de la contabilidad tiene como principal objetivo pensar en términos de gestión, o de dirección estratégica.* Esta visión estratégica de la contabilidad está vinculada con los acontecimientos surgidos en los últimos años en el ambiente competitivo, que han cambiado las reglas de juego dentro de la actividad empresarial.

En la actualidad hay una serie dispersa de ideas e instrumentos contables que tiene que ver con el pensamiento estratégico, pero no hay un consenso acerca del contenido y la metodología de lo que se quiere lograr, dado el nuevo contexto de la empresa que viene caracterizándose por una competitividad global: nuevas tecnologías de producción e información y nuevos desarrollos de la estructura organizativa que propician la participación.

El contenido de la Contabilidad de Costos debe adaptarse, ampliarse y completarse para poder atender las nuevas necesidades del proceso decisorio empresarial. Este debe tener en cuenta no solo el proceso de transformación de valores (*el que los recursos consumidos se convierten en productos*), sino también la estructura organizativa de la propia empresa, el modo de actuar de sus miembros (*cultura organizacional*), situando todo ello, en el entorno competitivo en que se mueve.

En este proceso decisorio deben intervenir, por lo tanto, elementos internos y externos que, por otra parte, pueden y deben proyectarse en términos provisionales o de anticipación.

Por lo tanto, podemos decir que la Contabilidad de Gestión Estratégica es un nuevo enfoque de la contabilidad, cuyos propósitos son:

- ◆ Permitir, además de sus campos convencionales, concentrarse en la generación del valor para el consumidor con respecto a sus competidores.
- ◆ Ayudar a monitorear el desempeño de la empresa en el mercado usando una gama total de variables estratégicas sobre el horizonte de decisión, suficientemente extenso para cumplir con el plan estratégico.

Con relación a la orientación al cliente y a la cadena de valor hay dos objetivos más que nos interesan: el comercial, ya que toma como centro de la actividad de la empresa la satisfacción continua del cliente, la conquista de nuevos mercados, la rentabilidad por segmentos y productos, la efectividad del marketing y la distribución, la eficacia del servicio post-venta y la introducción de nuevos productos y servicios; y el organizativo, importante hoy en día ya que la globalización de los mercados se ha acelerado, exigiendo a las empresas la adaptación a mercados abiertos donde se ha vuelto necesario maximizar el valor de la empresa para los clientes, ofreciendo productos y servicios que hagan percibir su valor a los consumidores.

También es necesario la cooperación con los proveedores para conseguir las innovaciones tecnológicas y lograr el mismo nivel de calidad, precio y costo que los competidores.

Es a través del objetivo organizativo, que consiste en optimizar la cadena de valor de la empresa, que los trabajadores y directivos se comprometen a mantener la energía competitiva de la combinación productiva de la empresa, a través de la persecución de la calidad total, el mínimo costo y la puesta en marcha de sistemas de innovación y aprendizaje continuado.

La Contabilidad Directiva, presentada, aportará información para mantener la motivación de los empleados para que mejoren continuamente su nivel de competencias organizativas.

CONTABILIDAD DE GESTIÓN ESTRATÉGICA DE COSTOS

Los primeros en proponer el costeo estratégico son Shank y Govindarajan que llamaron a su enfoque: “Gestión Estratégico de Costos”, el cual está basado en el trabajo de M. Porter y otros estrategas competitivos.

La aparición de la GEC es una combinación de tres análisis fundamentales: de cadena de valor, de posicionamiento estratégico, y de los generadores de costos.

Cada uno representa una corriente de investigación y análisis en la cual la información de costos se considera con una concepción muy diferente a la de la contabilidad de gestión tradicional.

Análisis de Cadena de Valor

Porter definió la cadena de valor como el “*vínculo del conjunto de actividades que crean valor desde las fuentes de la materia prima hasta el producto final o servicio remitido al cliente*”.

El aporte de Shank y Govindarajan es, como con un enfoque externo de la organización, puede ayudar en la gestión de una cadena de valor a la gerencia estratégica. Sugieren que el “marco de la cadena de valor es un método para descomponer la cadena en actividades, pertinentes estratégicamente, con el objeto de comprender el comportamiento de los costos y las fuentes de diferenciación”.

Utilizan un enfoque en tres etapas para la metodología de la cadena de valor:

Primera etapa: La construcción de la cadena de valor de la industria, asignando costos, ingresos y activos a cada actividad generadora de valor, al efecto de:

- ◆ verificar las distintas actividades dentro de la CV.
- ◆ relacionar los costos operativos, ingresos por ventas y los activos para las actividades individuales generadoras de valor.

Las actividades generadoras de valor deberán ser separadas si:

- ◆ representan un porcentaje significativo de los costos operativos.
- ◆ el comportamiento de los costos de las actividades es diferente.
- ◆ son hechas por nuestros competidores en forma distinta.
- ◆ tienen un gran potencial de creación de diferenciación.

Segunda etapa: Determinar los generadores que afectan los costos en cada actividad de valor (sinónimo de los drivers del ABC), pero en un contexto estratégico amplio. Clasificando a éstos en:

- ◆ **Generadores de costos estructurales:** que relacionan las decisiones estratégicas con las características económicas fundamentales. Las áreas que comprenden los generadores de costos estructurales son: escala, extensión (grado de la integración vertical), experiencia, tecnología, complejidad (número de distintos productos o servicios ofrecidos).
- ◆ **Generadores de costos de ejecución:** que relacionan la capacidad de la organización para remitir el producto o servicio exitosamente al cliente. Es necesario considerar: participación de los empleados, administración de la calidad total, utilización de la capacidad, eficiencia en la disposición dentro

de la planta (“layout”), configuración del producto, vinculación con proveedores y clientes.

Tercera etapa: Desarrollar ventajas competitivas sostenibles en el tiempo. Esto puede ser alcanzado de dos maneras distintas:

1. Controlando los generadores de costos mejor que nuestros competidores derivando en tres formas de hacerlo; por medio de una reducción de costos manteniendo el valor, incrementando el valor en la actividad, o reduciendo los activos vinculados a la actividad, o manteniendo los costos a valor constante.
2. Reconfigurando la cadena de valor. Continuando con el enfoque de gerenciar la cadena de valor existente mejor que la competencia, redefinimos la cadena de valor, lo cual da mayores frutos, aunque requiere de un mayor esfuerzo.

En estas etapas el sistema de gestión de costos proporciona un insumo crítico para el proceso de la toma de decisiones estratégicas. Debería proporcionar una guía sobre como mejorar la cadena de valor, para ganar una ventaja competitiva sostenible. Para alcanzar esto se requiere una profunda comprensión no sólo de la cadena de valor propia sino también la cadena de valor de los competidores.

Shank y Govindarajan buscaron cambiar los sistemas contables para que se ajusten mejor con la estrategia de la organización y puedan contribuir a su formulación, su comunicación a lo largo de la organización y el desarrollo de los métodos para implementar, monitorear y cambiar las estrategias. *Este trabajo sugiere que los métodos contables existentes, diseñados para distintos propósitos no pueden ser adecuados para satisfacer el área estratégica.*

Ellos, buscaban explicar la importancia del análisis de la cadena de valor para la industria como una totalidad, y no justamente que parte de ella sería tomada en consideración para el análisis de la estrategia del negocio. También ellos sostienen que es necesario analizar la cadena de valor de los competidores. En cada uno de éstos análisis el Contador juega un rol importante porque: *“cada actividad de valor, tiene un conjunto de generadores de costo que explica la variación en los costos. Así, cada actividad de valor tiene su única fuente de ventajas competitivas”*

Caso: North Am Packaging Company

En este caso se analizan dos productos similares en la industria del cartón: uno diferenciado, que consiste en envases de alta calidad y otro no diferenciado de baja calidad. El mercado de envases de baja calidad tiene una constante declinación, del 3% por año. En cambio el segmento de envases de alta calidad, esta creciendo a una tasa del 10% anual.

La tarea básica es la determinación de la estructura de costos de la empresa y analizar donde surgen los beneficios de cada una de las actividades identificadas en toda la extensión de la cadena de valor, no solamente la que corresponde a la empresa sino también a las empresas proveedoras de cartón y los consumidores finales. En este análisis los autores consideran que no existen dificultades en la determinación de los costos de cada una de las actividades en las dos cadenas de valor de los dos tipos de envase. Se encontró que aquellos costos que eran usados en los envases diferenciados tenían una estructura distinta de los costos usados en los envases no diferenciados. Podían fijar costos a todas las partes de la cadena de valor, qué

parte en la cual la empresa productora de envases esta ubicada y aquellos elementos integrantes de la cadena fuera de la empresa. Ello no solo muestra el costo de manufactura del envase sino también la proporción del costo del envase en cada parte de venta fuera de la empresa. También estima el beneficio de cada etapa del proceso. El beneficio del envase no diferenciado representa solamente un tercio del beneficio sobre el total de la cadena de valor relativa a la cadena de valor total del envase diferenciado. El siguiente gráfico reproduce el Cuadro de Análisis de Shank y Govindarajan:

Segmento No Diferenciado				Segmento Diferenciado		
Beneficios \$	% del total del beneficio	Rendimiento s/ activo		Beneficios \$	% del total del beneficio	Rendimiento s/ activo
59	3	2%	Planta	59	0,5	2%
28	1	15%	Extrusor	28	0,25	15%
268	7	32%	Convertidor	124	1,2	15%
1296	40	24%	Procesador	3456	33	120%
1728	49	96%	Super Mercado	6768	65	376%
3379	100			10435	100	



 Poder de Compra

El costeo de la cadena de valor fue utilizado para considerar si a North Am le convenía situarse en el segmento de envases de alta calidad. Esto requeriría importantes inversiones (US\$ 60 millones), teniendo la empresa una participación del 15% del mercado, siendo considerado como un proveedor de apoyo. Además la parte más importante del beneficio total de la cadena de valor estaba en manos de los compradores de envases (98%), lo que otorgaba a éstos un gran poder en las decisiones de compra. Shank y Govindarajan sostenían que solo un análisis de la cadena de valor podía dar esa noción y cualquier otro de los métodos usuales de toma de decisión sugeriría enfocarse sobre el segmento de mercado del producto diferenciado.

Análisis de la cadena de Valor- Herramienta clave para gerenciar el costo

El análisis de costos tradicional se centra en la noción de valor agregado (precio de venta menos costo de materia prima comprada) bajo la errónea impresión de que esta es la única área en la cual una empresa puede influenciar los costos. Pero la cadena de valor es una manera más significativa de estudiar la ventaja competitiva. El valor agregado nos mal dirige por tres razones:

- ◆ Distingue arbitrariamente entre materia prima y muchas otras entradas.

- ◆ El Valor Agregado no marca el potencial de explotar los nexos entre la empresa y sus proveedores o entre la empresa y sus clientes.
- ◆ La Ventaja Competitiva no puede ser explorada en detalle sin considerar la interacción entre la materia prima comprada y otros elementos de costo. Ejemplo: compra de una materia prima de mejor calidad y más alto precio, que reduzca su uso y entonces reducir el costo total.

En contraste, el Análisis de la Cadena de Valor es externo y ve a cada empresa en el contexto de la cadena de valor de toda la industria.

No existen virtualmente dos empresas que compitan exactamente en el mismo conjunto de actividades generadoras de valor, el análisis de la Cadena de Valor es un primer paso crítico para comprender como una empresa esta posicionada en su industria. El construir ventajas competitivas sostenibles requiere un conocimiento del conjunto total de actividades generadoras de valor, de las cuales la empresa y sus competidores forman parte.

Una vez que la cadena de valor esta totalmente articulada, decisiones estratégicas críticas respecto a compras/ventas o integración inferior/superior resultan claras. Decisiones de inversión pueden ser vistas desde una perspectiva de su impacto en el total de la cadena y la posición de la empresa dentro de ella. Una vez que la Cadena es explicada, los próximos pasos conciernen el comprender que factores generan el éxito competitivo en las etapas clave de la Cadena de Valor.

La Cadena de Valor ayuda a cuantificar el poder de los proveedores, calculando el porcentaje del total de ganancias que pueden ser atribuidas a éstos. Esto podría ayudar a la empresa a identificar formas de explotar nexos con proveedores.

El marco de la Cadena de Valor resalta como el producto de una empresa encaja en la Cadena de Valor del comprador; bajo este marco, aparece rápidamente que porcentaje del costo del producto, están en los costos totales del comprador. Esta información, puede ser muy útil para alentar a la empresa y al comprador a trabajar juntos en actividades de reducción de costos.

En el análisis final, la búsqueda simultánea de bajo costo y diferenciación depende de una comprensión sofisticada de los generadores de costos, ingresos, y activos en cada actividad generadora de valor y de las interrelaciones a través de las actividades de valor.

ANÁLISIS DE POSICIONAMIENTO ESTRATÉGICO

¿Qué rol juega el gerenciamiento de costos en la empresa?

En la Gestión Estratégica de Costos, este rol difiere de manera importante dependiendo de la forma en que la empresa decide competir. Retomando la delineación estratégica de Porter, se puede competir a través del liderazgo en costos o por diferenciación de producto. Estas dos formas distintas requieren marcos conceptuales muy diferentes, y aunque el posicionamiento estratégico no incumbe solamente opciones excluyentes, éstas están plenamente desarrolladas. Pero las implicancias del posicionamiento estratégico para la contabilidad gerencial no han sido exploradas. Así como el liderazgo en costos y la diferenciación requieren diferentes modos de pensar gerenciales, estos también requieren así mismo diferentes perspectivas de análisis de costeo. Para una empresa aplicando una estrategia de liderazgo en

costos la atención minuciosa de costos objetivos (target costs) será una herramienta muy importante. Pero para una empresa siguiendo una estrategia de diferenciación de productos, los costos de producción serán mucho menos importantes.

Atención explícita al posicionamiento estratégico

Lo que diferencia la Gestión Estratégica de Costos de la Contabilidad Gerencial es su explícita atención al posicionamiento estratégico.

Muchos factores en conjunto influyen en el proceso de control gerencial en una empresa. Investigadores han tratado de examinar éstos factores a través de la llamada Teoría de Contingencia; su nombre significa que los controles gerenciales son contingentes en varios factores internos y externos. Se han identificado factores importantes que influyen en el diseño de sistemas de control, siendo algunos de estos el tamaño, medio ambiente, tecnología, independencia y estrategias. Las estrategias difieren en distintos tipos de organizaciones, y los controles deben ser diseñados de acuerdo a los requerimientos de estrategias específicas. La lógica de la asociación de controles a la estrategia está basada en la siguiente línea de pensamiento:

- ◆ Para su ejecución efectiva, distintas estrategias requieren distintas prioridades de tareas, distintos factores clave de éxito y distintas habilidades, perspectivas y comportamientos.
- ◆ Los Sistemas de Control son sistemas de medida que influyen en el comportamiento de aquellas personas a quienes se miden sus actividades.
- ◆ Entonces, se debe preocupar en sí el comportamiento inducido por el sistema es consistente con la estrategia de la empresa.

Concepto de estrategia

Es el proceso a través del cuál, la gerencia, usando un horizonte temporal entre tres a cinco años, evalúan oportunidades ambientales externas así como fuerzas y recursos internos para definir objetivos así como los planes de acción a tomar para el logro de estos objetivos.

Por lo tanto la estrategia de una Unidad de Negocio se conforma por dos aspectos interrelacionados: (a) su misión u objetivos (construir, mantener o cosechar) y (b) la manera en que elige competir en su industria para lograr esos objetivos, o sea su ventaja competitiva (liderazgo en costos o diferenciación).

Misión de la unidad de negocio

La misión de la Unidad de Negocio influye en las incertidumbres que su gerente enfrenta y en las evaluaciones y decisiones respecto a ítems de corto contra largo plazo. Los Sistemas de Control Gerencial pueden ser sistemáticamente variados para motivar al gerente a lidiar efectivamente con la incertidumbre. Por lo tanto, misiones diferentes a menudo requieren Sistemas de Control gerencial sistemáticamente diferentes.

Una UN con misión Construir (Build) tienden a enfrentar una mayor incertidumbre ambiental que las UN con misión Cosechar (Harvest). Las primeras están típicamente en la etapa de crecimiento del ciclo de vida del producto, mientras que las segundas están en la etapa de madurez o declive del ciclo de vida del producto. Factores como procesos de producción, tecnología de producto, demanda de mercado, relaciones con proveedores, compradores, y canales de distribución, número de competidores, y estructura

competitiva cambian más rápidamente y son más impredecibles en la etapa de crecimiento, que en la de madurez.

El hecho de que intenta incrementar su participación de mercado es también otro elemento que agrega incertidumbre ya que coloca a la UN en conflicto directo con sus competidores, de lo que lo haría a una UN que quiere cosechar. También son más dependientes tanto de sus proveedores como de sus clientes, los que cosechan y hay incertidumbre ambiental, ya que por lo general se encuentran en una industria nueva y creciente y los gerentes serán más inexperientes.

La misión de construir incluye recortes de precio, grandes gastos en I&D y gastos para desarrollo de mercado. Esto busca lograr liderazgo de mercado pero erosiona las ganancias a corto plazo. Pero éstas decisiones a tomar no significaran ganancias hasta dentro de algún tiempo.

Cuando el ambiente es incierto el Planeamiento Estratégico es esencialmente importante, requiriendo una proyección a más largo plazo de lo abarcado en el presupuesto anual. Si el ambiente es estable, podrá no existir proceso de planeamiento estratégico o uno muy general. Por lo tanto, lo es mucho más importante para una UN con misión Construir que para otra con misión Cosechar. Sin embargo para estas últimas puede ser necesario ya que el plan estratégico global de la empresa debe armonizar todos sus negocios para balancear sus flujos de efectivo.

Para monitorear las inversiones de capital y la asignación de recursos, los sistemas deberán ser más cuantitativos y financieros para aquellas con misión Cosechar. En industrias en crecimiento es todo lo contrario, por lo que la oficina corporativa establecerá tasas bajas que motiven a los gerentes a aportar nuevas ideas de inversión. Dadas las incertidumbres un análisis financiero no será muy confiable, para éstas UN de Construir es más importante la información no financiera.

Ventaja competitiva de la unidad de negocio

La UN puede optar por liderar en costos o por diferenciación de producto. La elección por diferenciación de producto agrega al ambiente de trabajo incertidumbre por tres razones:

1. La innovación de producto será más crítica para UN que opten por diferenciación que por liderazgo en costos, ya que se concentra en que su producto sea único y exclusivo y por esto se apuesta a productos no probados.
2. Las UN que lideran en costos, tienden a ofrecer líneas de producto más reducidas para minimizar costos de inventario y beneficiarse de economías de escala. En la diferenciación de producto por lo general hay amplias líneas de producto para lograr el sentido de exclusividad. Esto crea complejidad ambiental, y por ende incertidumbre.
3. Las UN de bajo costo producen generalmente productos poco complejos y éstos logran éxito debido a su bajo precio respecto a su competencia. Los productos diferenciados logran el éxito si el cliente percibe que éste posee ventajas sobre el de sus competidores. Como la percepción del consumidor es difícil de conocer y su lealtad está sujeta a cambios, la demanda de productos diferenciados es más difícil de predecir.

El ambiente cambiante con los cuales la UN interactúa, podrá determinar cambios necesarios en la estrategia de la empresa. Si el Sistema de Control

esta sobrecomprometido con la estrategia inicial, el gerente no podrá adaptarse a la nueva estrategia cuando sea necesario. Por ejemplo se han dado cambios en el mercado de motocicletas en EEUU cuando ingresaron las marcas Japonesas quienes destruyeron el dominio de empresas dedicadas a ordeñar sus productos en un mercado estancado.

ANÁLISIS DE LOS DIRECCIONADORES DE COSTOS

¿Qué variable explica mejor el costo por unidad? Desde un punto de vista tradicional, la respuesta es fácil, el volumen. No hay duda que esta noción es cierta; el costo promedio por unidad decrece a mayor volumen de producción en el corto plazo manteniéndose otros factores constantes, aunque raramente se mantienen igual por mucho tiempo.

Esta noción tiene significación estratégica; si una empresa puede duplicar su producción, logra una gran ventaja en costos que le permitiría reducir sus precios de venta o invertir para lograr diferenciación o alguna combinación de ambas. También tiene sentido común utilizar el punto de equilibrio como una variable estratégica básica.

Pero tampoco hay duda de que éste análisis del direccionador de costo no va mas allá. Hay demasiados ejemplos en los cuales el costo promedio no es el mas bajo para la empresa que produce más. En muchos casos la distinción entre costo fijo o variable no es significativa. Muchos sostienen que el costo variable es inútil como concepto estratégico. ¿Que tan enriquecedor podrá ser el discutir si el costo de mano de obra es fijo o variable? Es realmente tan fácil decidir si el mantenimiento es fijo o variable? Esta opción es en realidad estratégica. Incluso la materia prima no es necesariamente variable desde un punto de vista de una alianza a largo plazo entre proveedor y cliente. Por esto es más útil el considerar todos los costos como variables en un sentido estratégico. Lo clave es darse cuenta de las bases subyacentes de la variabilidad del costo. O sea cuales opciones estratégicas producen variaciones en los costos a lo largo del tiempo y de las empresas.

Debemos alejarnos de la noción de volumen como lo que varía al costo, ya que es causado por muchos factores que están interrelacionados en formas complejas.

Comprender el comportamiento del costo significa comprender el complejo juego del conjunto de direccionadores presentes en una situación dada.

Según RILEY, se puede organizar una lista de direccionadores de costo, que está dividida en dos categorías:

- ◆ La primera contiene la estructura de direccionadores de costo. Hay 5 estrategias seleccionadas para la empresa: la escala, el grado de integración vertical, la experiencia, la tecnología (procesos tecnológicos usados en la CV) y la complejidad (que tan grande es la línea de productos o servicios que ofrece).
- ◆ La segunda categoría es la operación de ejecución. La lista de ejecuciones básicas incluye: el desempeño de mano de obra para la mejora continua, la calidad total del gerenciamiento del producto y durante el proceso, el uso de la capacidad, la eficiencia del layout comparado con el estándar, la efectividad del diseño, el aprovechamiento de la unión de los proveedores y/o clientes conforme la cadena de valor de la empresa.

ABC

Los sistemas tradicionales, conocidos como CBV (costos basados en volumen), siempre fueron diseñados para empresas que competían en el mercado sobre la base de estrategias de reducción de costos de productos homogéneos y manufacturados direccionados para stocks. Este sistema apropia los costos indirectos sobre la base de algunos atributos relacionados con el volumen de producción (MOD, horas máquina, MP consumida, etc.) y hace que los productos reciban valores de costos basados en criterios no exclusivamente operativos. Este sistema oscurecía los costos de los productos y dificultaba la gestión y medición de actividades de manufactura.

ABC surge como una necesidad de un sistema de costos innovador, que atienda a las nuevas necesidades de un análisis estratégico de costos, y es considerado como la parte instrumental del gerenciamiento estratégico de costos: según la cual son las actividades de todas las áreas funcionales de manufactura las que consumen recursos y los productos consumen las actividades, con el objetivo de discriminar en las actividades que adicionan valor y las que no adicionan valor a los productos.

Ventajas de ABC sobre los sistemas tradicionales:

- ◆ Continuo perfeccionamiento a través de la eliminación de costos de actividades que no adicionan valor.
- ◆ Contabilidad basada en actividades.
- ◆ Metas determinadas por el mercado.
- ◆ Mejor monitoreo de los costos, teniendo en vista los objetivos de los informes gerenciales.

Haciendo prevalecer la estrategia. Homogeneización del lenguaje como facilitador de la vehiculización de la estrategia.

El movimiento actual de las empresas ha sido de desmembrar sus actividades funcionales en una pequeña cantidad de core activities o core processes. La eliminación de las funciones que no contribuyen para la agregación de valor al producto favorece la formación de una organización horizontal.

Se tiende también, a crear nuevas iniciativas, ideas y proyectos que colaboren para el éxito de la organización. Los equipos asumen actividades de ejecución y gerenciales relativas a su trabajo y adicionalmente, sus miembros desarrollan varias competencias necesarias al nuevo estándar de trabajo.

En este contexto, los equipos se capacitan para la relación con los clientes, y de la misma forma sucede con los proveedores.

El problema actual es integrar los diferentes equipos de trabajo a los objetivos globales, papel que deberá ser desempeñado por la gestión estratégica. Sus participantes deciden interactivamente sobre los procesos utilizando herramientas de decisión, entre ellas, los direccionadores de costos.

Los core processes y los respectivos objetivos pueden ser alterados para mejorar el flujo global de actividades. Esto es posible gracias al lenguaje común interno de los grupos de trabajo, que es de extrema importancia para la integración.

El sistema de costeo por actividades representa una forma de lenguaje de integración estratégica, pues interpreta los resultados con gran proximidad al proceso de producción.

La empresa organizada por equipos puede optar por la contratación de terceros que realizarán algunos de sus procesos secundarios (tercerización). En este caso, el principal objetivo de la empresa es concentrarse en sus core processes (procesos principales) que componen su core business (negocio principal). En otras palabras, se eligen los puntos de la cadena de valor donde la empresa pretende actuar.

La implantación del ABC está facilitada por la previa existencia de un ambiente favorable, donde se tiene de forma transparente la cadena de valor y ya esbozados el posicionamiento estratégico y direccionadores de costo.

ABC: Herramienta Estratégica NO un Sistema Contable

Ha quedado claro que el sistema ABC es substancialmente más exacto en asignar el costo total actual a los productos que generan estos costos. Esto no implica que sea una panacea estratégica o que en los sistemas contables se deba utilizar como regla de asignación contable. ABC es una importante herramienta financiera para el gerenciamiento estratégico. Pero ésta no es una herramienta financiera o una de las más importantes sino que su mejor uso es evitando su formalización como parte de los sistemas contables.

Su formalización contablemente presenta inconvenientes:

- I. Una mirada Estática al costo contra una Dinámica: ABC asigna todos los costos de producción corrientes a los productos sin ninguna consideración de si es estratégicamente legítimo. Por ejemplo los costos de recepción serían asignados a productos en proporción a la participación de esta actividad que cada producto genera. Esto es correcto en un enfoque estático, pero puede ser peligroso en uno dinámico. Una visión dinámica se enfoca en la reducción de actividades que no agregan valor y ésta actividad mirada como una que es integrante de la cadena de valor no agrega mucho. En ambientes Justo a Tiempo (JIT) ésta actividad sería eliminada.
- II. Aferramiento a una obsoleta distinción entre producto y costos periódicos: La distinción entre costos que serán stockeados y los que serán gastados directamente ya no es más un propósito gerencial. Actualmente grandes partes de los costos de productos son incurridos antes de comenzar el proceso de fabricación (costos de investigación y desarrollo) y/o mucho después de que el producto dejó la fábrica (costos de distribución y marketing).
- III. Costear productos a través de actividades de la cadena de valor de hoy es asumir la estrategia de hoy: No es una crítica sino reconocer una limitación de cualquier sistema contable formal. Al análisis estratégico y a la GEC, le incumben el evaluar continuamente el posicionamiento competitivo actual a favor de alternativas que se adaptarían mejor a las percepciones del ambiente competitivo del mañana que hoy poseemos. Un impedimento para el cambio es siempre el sistema contable actual. Éste al ser un instrumento para medir el éxito o fracaso, y al que se les asignaran éstos éxitos o fracasos. Por esto, mayores cambios generan gran resistencia y ansiedad. Antes de adoptar un nuevo sistema contable, se debe cerciorarse de que es realmente necesario ya que requieren de gran inversión en un recurso escaso, la tolerancia de la empresa a la revisión de sus sistemas contables.

ABC y ABM son herramienta muy útiles para el análisis estratégico, pero tratar de encerrarlas en el sistema formal de contabilidad de costos,

reduce significativamente la probabilidad de que se actúe sobre los datos revelados por éstas herramientas.

EXPLOTANDO LA CADENA DE VALOR VIRTUAL

Con el nuevo mundo de la informática diferencia el *marketspace* (*espacio*) en contraposición del *marketplace* (*lugar*). Pero es importante señalar que el proceso de crear valor no es el mismo en ambos mundos.

Cadena de Valor (CV): es el modelo que describe una serie de actividades que adicionan valor, conectadas del lado del proveedor de la compañía (MP, logística de entrada y producción) con su lado de la demanda (logística de salida, marketing y ventas). El modelo de CV trata la información como un elemento adicional que apoya los procesos de valor agregado y no como una fuente de valor en si mismo.

Las etapas de valor agregado son virtuales y están desarrollados por y a través de información.

CREAR VALOR: *en cualquier etapa de la Cadena de Valor Virtual (CVV) involucra una secuencia de cinco actividades:*

- integrar, organizar, seleccionar, sintetizar y distribuir información.

Tomamos información como materia prima en bruto, transformándola en algo útil. Es decir, le adicionamos valor a la información mediante éstos cinco pasos.

La información presenta oportunidades para desarrollar nuevas relaciones con los consumidores a muy bajo costo.

La lógica económica de las dos cadenas es diferente, un entendimiento convencional de la economía de escala y el enfoque, no implica a la CVV el mismo camino como lo hace en la CV física (CVF), sin embargo éstas dos cadenas deben ser administradas de manera diferente pero en armonía.

ETAPAS DEL VALOR AGREGADO

Las empresas adoptan procesos de valor agregado en tres etapas, representando cada etapa oportunidades para los administradores. Dichas etapas son: visibilidad, la proyección de capacidad y la matriz de valor.

Visibilidad

Las empresas requieren una habilidad para ver sus operaciones físicas más eficientemente a través de la información, entonces se utilizan sistemas tecnológicos de información para coordinar actividades en sus CVF y los procesos de fundación de una CVV.

Hace 30 años la inversión en sistemas tecnológicos era para administrar, coordinar, medir y controlar procesos de negocios. En este sentido, los administradores pueden ganar nuevas perspectivas en la administración de las CV como un todo más que como una recolección de partes.

EJEMPLO: Federal Express Co. (FedEx) ó FRITO; que han transformado sus tipos de visibilidad en ventajas competitivas basada en la exitosa utilización de los sistemas de información. Este es el sistema nervioso central dentro del negocio que comprende: mercadotecnia, ventas, manufactura, logística y finanzas, y también proporciona a los administradores información de proveedores, clientes y competidores. Los empleados de Frito recoleccionan información, y lo hacen tienda por tienda, datos de ventas, promociones de

productos que compiten o acerca de productos lanzados en localidades selectas. La combinación de éstos datos con la información de cada etapa de la CV, permiten a los administradores de Frito determinar mejor los niveles de provisión de entradas de MP, asignar actividades de manufactura y planear rutas para una mayor y más eficiente cobertura del mercado. La compañía puede orientarse a la demanda con promociones directas, lo que significa la optimización continua de márgenes al enfrentar inventarios de riesgo.

Proyección de capacidad

Las empresas sustituyen actividades virtuales por físicas; comienzan a crear una CV paralela y finalmente los negocios utilizan la información para establecer nuevas relaciones con los consumidores.

Es contestar la pregunta: ¿Qué estamos haciendo ahora nosotros en el “lugar”, y qué podríamos hacer más eficientemente en el “espacio”? ¿Qué etapas del valor agregado actualmente desarrolladas en la CVF pueden ser proyectadas al mundo de la CVV?

Al responder estas preguntas, comienzan a crear una CVV que paralelamente mejora la CVF.

EJEMPLO: Ford cuando desarrolló su Automóvil Global (Contour Sedan) que lo hizo dentro del marketpace, a través de videoconferencia y tecnologías CAD/CAM.

Boeing Company con sus túneles de viento virtuales desarrollaron pruebas para aviones domésticos con costos cercanos a cero para mejorar el diseño del Boeing modelo 737. Esto les permitió probar más productos a un menor costo y mayor rapidez. El resultado fue un componente para el motor doméstico que dejó atónito al mundo aeroespacial. Boeing tuvo éxito al romper el paradigma dominante de la ingeniería del diseño, de fácil desarrollo para la competencia externa, una hazaña que había probado ser imposible en 20 años de pruebas en el túnel del tiempo físico.

Nuevo relacionamiento con los Consumidores:

Hoy miles de empresas tienen un sitio para anunciar productos o para obtener comentarios de sus competidores.

Otras han ido más allá de manera de identificar y satisfacer deseos de los consumidores a más bajo costo, lo han hecho automatizando la interface con los consumidores.

EJEMPLO: USAA (United Service Automobile Association) en el rubro venta de seguros y seguros ha usado sus sistemas de información automatizando la esencia de su negocio para capturar montos importantes de información acerca de sus clientes. Integró esa información y la distribuyó en todas las partes de la empresa; para que todos los empleados sean capaces de proporcionar productos o servicios, y aconsejar en cualquier momento a los clientes que se contacten con la compañía.

Habiendo hecho éstas inversiones en visibilidad, USAA encontró que podría preparar perfiles de riesgo y políticas hechas a medida en la CVV y así inventaron líneas de negocios enfocados a necesidades específicas de clientes, como seguros para propietarios de barcos.

Pero también usó su creciente experiencia con la información, para crear nuevos valores donde tenían poco o nada que hacer con los seguros. USAA

ofrece una amplia gama de productos financieros, tanto como servicios de compra de todo, desde joyería a un automóvil.

Cuando un cliente llama con una reclamación de robo, USAA le ofrece un cheque o reemplazar lo robado, donde muchos optan por esto último: dado que representa menos trabajo y resuelve el problema.

Por las estadísticas de demanda agregada y probables pérdidas de productos, USAA ha llegado a convertirse en comprador inteligente ofreciendo descuentos en sus precios derivado del alto volumen de sus ventas y trasladando algo de lo que ahorra a sus clientes.

Transportando bienes reales a través de su CVF, como directamente por medio de la capacidad sensible de su CVV. USAA es un verdadero intermediario entre la demanda sentida y las fuentes de satisfactores. A través de la hábil integración de la información cosechada en la CVV y mediante la CVF que distribuye bienes y servicios, USAA creó un nuevo valor para sus clientes.

Matriz de valor

Los administradores diseñan un flujo de información en sus CVV para entregar valor a los consumidores en una nueva forma. En efecto, ellos aplican las actividades genéricas de valor agregado en su CVV y sin embargo explotan lo que llaman Matriz de Valor.

Si los administradores quieren continuar con las oportunidades que generan los flujos de información perdiendo de construir un nuevo producto o servicio. Para hacerlo necesitan colocar procesos de análisis de información, organizarla para los consumidores, seleccionar que es lo más valioso, integrando (sintetizarlo) y distribuirla, los cinco pasos únicos para dar valor agregado al mundo de la información.

Estos pasos de valor agregado en conjunción con las CVV hacen una matriz de valor que permiten identificar más efectivamente los deseos de los clientes y satisfacerlos más eficientemente.

Los ejecutivos al integrar espacio y lugar, pueden ser capaces de crear sus activos digitales, que pueden modificar la dinámica competitiva de toda la industria.

Tome en cuenta a Image Technology International, una compañía que ha entrado al mercado de las imágenes con una orientación enteramente digital a capturar, organizar, seleccionar, manejar y distribuir imágenes fotográficas. Mediante códigos digitales como su insumo, más que con los tradicionales químicos, Image puede ofrecer más alto valor a sus clientes de numerosas formas. Primero, la empresa ofrece más bajos costos en servicios de reimpresión. El costo de una foto industrial de alta calidad por catálogo es de 150 a 250 dólares o más cuando es capturada en un rollo de película; en el mundo digital, la imagen cuesta la mitad o menos crearla, porque la productividad del fotógrafo se incrementa, se evitan procesos químicos, se mejora la calidad de la imagen, y la eficiencia en el guardado y en su manejo.

Segundo, Image Technology permite manejar y reutilizar una foto digital en diferentes y variadas maneras para permitir a las empresas comunicarse con sus consumidores en el vasto *marketspace* o en el *marketplace*. Las compañías pueden por ejemplo incorporar una imagen a una película de acetato o a una impresión digital, ambos para imprimir publicidad. La misma

imágen puede ser dirigida a una fotocopidora para crear una copia en blanco y negro o en color para promocionar una venta.

Image puede manipular una foto digital, la cuál puede organizarse en una base de datos con otra información relevante, tal como el precio del objeto fotografiado y un texto que lo describa, que los consumidores pueden utilizar en catálogos de CD-rom, vídeos, o en servicios en línea.

En otras palabras, mediante la explotación de la CVV, la compañía puede capturar una imágen más eficientemente y transformarla para utilizarla en muchos y muy diversos procesos físicos y virtuales. Image puede crear un activo que tenga tremendas economías de escala y de alcance. Pensar en los negocios en términos de su matriz de valor, puede permitir a los administradores ir más allá para cambiar las reglas del juego: ellos pueden reinventar la industria.

Implicaciones para la administración

Deben enfocarse en los principios que guían la creación de valor y la extracción a través de las dos cadenas de valor, tanto separada como combinadamente.

La CVF está compuesta por una secuencia lineal de actividades de entradas y salidas mientras que la CVV es no lineal, una matriz de entradas potenciales y salidas que pueden ser accesadas y distribuidas a lo largo de la amplia variedad de canales.

CINCO NUEVOS PRINCIPIOS

Regla de los Activos Digitales (AD)

A diferencia de los activos físicos (AF), los AD no se agotan al consumirse. Las compañías que crean valor con sus AD pueden ser capaces de volver a cosecharlos a través de un número infinito de transacciones potenciales. En verdad esto cambia la dinámica competitiva de sus industrias. El costo variable de crear valor utilizando activos de información digital es cero o cercano a cero. Como vimos en Image.

Nuevas Economías de Escala.

La CVV redefine economías de escala permitiendo que pequeñas empresas logren bajos costos unitarios por productos en mercados dominados por empresas grandes. FedEx puso una oficina en cada lugar de EEUU (virtualmente) a través del sitio web de la compañía cosa que el Servicio Postal Norteamericano no pudo al verlo desde el punto de vista físico. FedEx también le brinda software a sus clientes para ver en cualquier momento la historia entera de sus transacciones → *Es hacer que el cliente trabaje para nosotros.*

Nuevos Alcances Económicos

En el marketspace, los negocios pueden redefinir nuevos alcances económicos por el diseño o simplemente por agrupar AD que proporcionan valores a través de diferentes y dispares mercados. Como vimos en USAA.

Reducir costos de transacción

Los costos de transacción en la CVV son más bajos que en la CVF y ellos continúan declinando bruscamente, tal es el caso de la capacidad de

procesamiento por unidad de costo de miniprocesos dobles cada 18 meses. En los 60' el costo de mantener información acerca de un cliente era de un dólar. Hoy es menos de un centavo por cliente. Más bajos costos de transacción permiten a las compañías controlar y rastrear información que podría haber sido también costosa de capturar y procesar años atrás.

Re-equilibrar Provisión y Demanda

Tomando juntos estos cuatro axiomas combinados para crear un quinto el mundo de los negocios aumenta un reclamo de un cambio de pensamiento del lado del proveedor para colocarse del lado del demandante. Como las compañías analizan, organizan, seleccionan, sintetizan y distribuyen información en el marketpace mientras administran MP y manufacturan bienes en el marketplace, ellos tienen la oportunidad de “sentir y responder” a los deseos de los consumidores de manera más simple que manufacturar y vender productos y servicios. USAA siente la demanda de su base de consumidores y entonces conecta esa demanda a su fuente de proveedores.

Concordamos con Andreu que *“la tecnología no es neutral, sino que aporta su propia idiosincrasia, de la que no se puede prescindir porque ello significaría transformar la tecnología misma. Y conviene estar incluso dispuestos a prescindir de la tecnología si sus aportes no son suficientes para justificar los sacrificios de adaptación en la manera de hacer las cosas que su adopción pueda suponer”*.

En el mundo de hoy de sobrecapacidad, en el cual la demanda, y no la provisión, es escasa, los administradores deben buscar incrementar estrategias del lado de la demanda. La alta administración debe valorar sus negocios –sus fortalezas y debilidades, sus oportunidades y riesgos- a lo largo de las cadenas de ambos mundo, el virtual y el físico. Hoy, eventos en cualquiera de los dos mundos pueden hacer nacer o quebrar un negocio.

BIBLIOGRAFÍA

Este estudio sobre gestión estratégica de costos y análisis de cadena del valor fue realizado basándose en la siguiente bibliografía:

- ◆ Porter, Michael E - "Estrategia competitiva", Río de Janeiro, Campus, 1986.
- ◆ Shank, J.K. e V. Govindarajan - "Strategic cost management, the new tool for competitive advantage", The Free Press, 1993.
- ◆ Mallo, Carlos; Kaplan, R. y Otros - "Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión", Prentice Hall, España, 2000.
- ◆ Andreu, Rafael, Ricart J. y Valor, J. – “Estrategia y Sistemas de Información”, Mc Graw Hill, España, 1999.