

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
MAESTRIA EN ADMINISTRACION FINANCIERA



GERENCIA ESTRATÉGICA DE COSTOS

Trabajo de Graduación
Presentado por:

MANUEL ANTONIO ALVAREZ LEAL

Para optar al grado de:
MAESTRÍA EN ADMINISTRACIÓN FINANCIERA

NOVIEMBRE DE 2004

San Salvador.

El Salvador

Centro América

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS**



AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rectora	:	Dra. María Isabel Rodríguez
Secretaria General	:	Licda. Margarita Muñoz Vela
Decano Facultad de Ciencias Económicas	:	Lic. Emilio Recinos Fuentes
Secretaria Facultad de Ciencias Económicas	:	Licda. Dilma Yolanda Vásquez de Del Cid
Asesor	:	MAF Carlos Roberto Gómez Castaneda
Tribunal Examinador	:	MSc Guillermo Villacorta Marengo MAF Carlos Roberto Gómez Castaneda MAF Mayra Azalia Andrade de Munguía

Noviembre de 2004

San Salvador

El Salvador

Centro América

CONTENIDO

	PAG.No.
INTRODUCCIÓN	1
ANTECEDENTES	
✓ ¿Vino nuevo o sólo botellas nuevas?	7
GERENCIA ESTRATÉGICA DE COSTOS	
✓ Las tres ideas claves de la GEC	8
✓ La cadena de valor – La primera clave de la GEC	9
✓ Atención explícita al posicionamiento estratégico – La segunda clave de la GEC	12
✓ ¿Qué causa el costo? – La tercera clave de la GEC	14
✓ Gerencia de calidad total	16
✓ Costeo basado en actividad – ABC	19
✓ Valor ingenieril de la estructura del costo	22
CONCLUSIONES	23
BIBLIOGRAFÍA	25

Gerencia Estratégica de Costos

*“Un optimista ve una oportunidad en toda calamidad;
un pesimista ve una calamidad en toda oportunidad.”*

Winston Churchill

Introducción

El análisis de los costos siempre ha sido parte integrante del mundo de los negocios. Sin embargo, dentro del campo de la estrategia, la contabilidad ha sido duramente criticada por analistas que la consideran limitada en su forma de percibir las operaciones y por las situaciones que se generan al implementar la contabilidad creativa. La contabilidad ha sido degenerada por los CEOs que han tenido como fin último la creación de utilidades falsas con el objetivo de mantener con vida un cadáver y dilatar el tiempo para hacer maniobras fraudulentas, salvarla y lograr su meta.

La contabilidad creativa ha pasado de ser una excelente herramienta para las compañías a una *práctica normal* que ha tenido graves consecuencias para la continuidad de las empresas. La contabilidad creativa debe ser utilizada con el objetivo de ajustar la posición financiera de la compañía, aplicando criterios de general aceptación, pero la realidad ha sido otra. Escándalos como Enron y Worldcom en los Estados Unidos y otros como Finsepro-Insepro y Fomiexport en El Salvador han sido una muestra de lo que las juntas de directores y equipo gerencial son capaces de hacer en aras de lograr sus objetivos.

Parece que la ética ha quedado simplemente para ser presentada en actos públicos que lejos de ser aplicada es pisoteada por inversionistas, directores y gerentes relegándola a los últimos lugares de los principios y valores que rigen las leyes de Dios y la moral. Ante todos los problemas que han surgido, la supervisión no ha sido capaz de detectarlos, asimismo, se ha convertido en cómplice directo de esos horribles crímenes financieros. Dentro de todo esto hay mucho que decir, sin embargo, es razonable pensar que si no existen penas duras y culturas y voluntades intachables, esta práctica no terminará nunca. Por naturaleza el ser humano siempre quiere más, cuanto más tiene más desea, es aquí donde comienza el problema: La codicia. Es un reto para los países diseñar sistemas, leyes y controles que coadyuven a mantener la sanidad financiera de los pequeños y grandes inversionistas y de las compañías, y evitar escándalos financieros que al final genere pérdidas económicas a la sociedad.

La contabilidad gerencial ha sido comparada con la gerencia estratégica de costos (GEC) para demostrar que la primera es limitada. Su base de registro lo comprueba. La GEC ha nacido a raíz de la debilidad en la contabilidad tradicional. Es allí donde la GEC toma mayor relevancia. Dentro de ella existen tres ideas claves que deben tomarse en cuenta para lograr una estrategia competitiva interesante que rinda los frutos esperados por los inversionistas. Las ideas a las que nos referimos son *la cadena de valor, atención explícita al posicionamiento estratégico y las causales de costo o ¿qué causa el costo?*

Ahora ¿por qué es estratégica la gerencia de costos? Porque es un criterio más amplio, su contexto es mayor que el de la mera contabilidad. Dentro de la GEC aparecen ideas que están ligadas a toda la organización, a sus competidores, a sus proveedores; en fin, está vinculada a todo lo concerniente al ambiente en que la empresa se desenvuelve.

Es también estratégica porque los costos se utilizan para analizarlos y desarrollar estrategias superiores con el objetivo de generar ventajas competitivas que puedan ser mantenidas a través del tiempo. Conocer a fondo su estructura de costos con el objetivo anterior es lo que se denomina: Gerencia Estratégica de Costos.

Mientras exista información de mercado de la cual se infiera que hay razones poderosas para obtener una rentabilidad que cubra las expectativas de los inversionistas, éstos querrán ingresar al mercado, ya sea, constituyendo sus propias empresas o adquiriéndolas. Esto es importante desde el punto de vista estratégico. Las compañías deben estar a la expectativa de las nuevas entradas de jugadores al partido. Deben revisar constantemente su estrategia y ajustarla.

La primera idea clave de la GEC es *la cadena de valor*. En todas las empresas existe lo que se conoce como cadena de valor, ésta no es más que el conjunto de actividades que se relacionan entre sí con el objetivo de darle vida a la compañía. Su interdependencia es vital para desarrollar o ejecutar las acciones de cada unidad de negocios, división, departamento, etc.

Como todas las actividades, dentro de la empresa existen algunas que le crean valor a la misma pero también existen otras que lo destruyen. Las actividades que crean valor son aquellas que aumentan el valor de la empresa y son ejecutadas eficientemente. Esta debe ser la meta de la empresa. Pero no todo es tan fácil como eso, también existen otro tipo de actividades que no son creadoras de valor, pero que son desempeñadas con eficiencia. Estas deben ser analizadas detenidamente por la empresa ya que al desarrollar alguna simplificación de procesos o algún otro cambio pasen a ser creadoras de valor. Es un reto para la empresa saber cómo hacerlo. El tercer grupo de actividades son las que no crean valor y no son realizadas con eficiencia. Este tipo de actividades deben ser eliminadas en el corto plazo. El valor de la compañía está siendo erosionado por esta vía. Es posible que la empresa no se haya percatado de ello, razón por la cual las organizaciones deben realizar un *análisis periódico* de su cadena de valor. Por último se tienen las actividades que crean valor pero que se realizan ineficientemente. Éstas deben ser atendidas con mayor prontitud por sobre las anteriores, la oportunidad de incrementar el valor de la empresa se encuentra presente en esta área. El reto del director de finanzas (CFO) es eliminar las actividades que destruyen valor e impulsar aquellas que lo crean.

La cadena de valor abarca desde las relaciones con proveedores hasta las relaciones que la compañía tiene con sus clientes. Cultivar estas relaciones no quiere decir que deba ser un juego que termine cero a cero, como en un partido de fútbol; por el contrario deben ser relaciones en las que ambas partes (cliente-proveedor y proveedor-cliente) ganen. Verbigracia, cuando se comenzó en los Estados Unidos a entregar el chocolate en bruto en forma líquida, en carrotanques (contenedores que servían como tanques y eran utilizados para transportarlo) el productor se ahorró el costo de fabricar bloques moldeados de 10 libras y envolverlos y el

cliente se ahorró el costo del envoltorio y de fundirlos. Este es un pequeño ejemplo que ilustra los grandes beneficios que pueden generarse al conocer bien la cadena de valor de la empresa. Esta no es tarea fácil, pero es obligatoria para todas las empresas que quieran continuar siendo competitivas en el mercado. Es mayor el reto para aquellas que son líderes en el mercado.

La empresa debe trabajar mucho en crear y cultivar *redes de valor* con sus proveedores y clientes. Las relaciones de confianza le dan la pauta a la empresa de conocer información clasificada que la oriente hacia un camino seguro o menos riesgoso. La labor es difícil. El reto debe establecerse desde un inicio. Para que exista verdadera red entre cliente-proveedor y viceversa deben existir metas afines que los impulsen a mantenerla. El intercambio de conocimiento es una manera de ayuda mutua. Conocer con exactitud el mercado en el que compite cada uno, ayuda a generar información que contribuye al logro de los objetivos descritos en el plan de acción.

Conocer bien a sus proveedores y mantener una relación de largo plazo servirá para evitar costos estratégicos altos, como lo es el cambio de un proveedor, por el simple hecho de obtener insumos de menor costo y asumir costos ocultos por la procedencia de los productos. La calidad, precio y tiempos de entrega de los bienes son vitales para la empresa.

Ninguna empresa abarca toda la cadena de valor de un producto o servicio. De la totalidad de la misma una compañía forma parte de un grupo de eslabones de toda la cadena. Por ejemplo, las petroleras están en el negocio de explotación de petróleo. El combustible es el principal consumible en los vehículos pero ninguna se encuentra en ese negocio. El conocimiento y comprensión de la cadena de valor le servirá a la empresa para determinar en qué parte de la misma puede reducir sus costos o crear diferenciación. Sabrá con exactitud donde puede crearles valor a sus clientes, a un precio equivalente, o darle un valor equivalente a menor costo. Comprender bien la cadena de valor y su estructura de costos ayudará a la empresa a conocer sus causales de costos y donde podrá atacarlas mejor para lograr una mayor competitividad en el mercado.

La segunda idea clave de la GEC es la *atención explícita al posicionamiento estratégico*. Esto no es más que analizar el comportamiento del mercado y de la competencia y determinar en qué situación se encuentra la compañía. La implementación de la estrategia es vital para la empresa. Una estrategia que permanece invariable a través del tiempo, será el fracaso y el fin para la empresa. Dentro del mundo de los negocios lo único constante es el cambio.

Las compañías deben tomarse tiempo para revisar la estrategia y ajustarla oportunamente conforme el mercado cambia. La planeación estratégica en las empresas es importante, en unas más que en otras.

Las empresas que se encuentran dentro de un mercado de alta competitividad, un panorama incierto y un ambiente de incertidumbre de cara al futuro, la planeación estratégica diseñada toma un papel protagónico y fundamental para ellas, ya que su continuidad depende de los resultados obtenidos en la implementación de su estrategia. En estos casos las empresas deben definir su visión, misión, objetivos estratégicos (financieros y no financieros) y la estrategia bajo la cual competirá. La empresa de este grupo que le de más relevancia al resultado

financiero y logro de metas de utilidad por encima del posicionamiento estratégico puede pasar de ser líder a ser ex-líder. Por tanto, la planeación estratégica es vital. Pero también existen empresas que se encuentran en un mercado de relativa certidumbre en el que posiblemente la implementación de su planeación financiera es irrelevante. Su utilización es más bien, para efectos de determinar el plan de acción anual que permita controlar y medir sus ingresos y costos. Las empresas que se encuentran en esta situación pertenecen a mercados maduros los cuales generan una misión de cosechar; por ejemplo: *American Brands en los productos de tabaco, y Coca-Cola en bebidas.*

La definición de la estrategia competitiva que la compañía adopte dependerá, de la industria en la que se encuentre. Las empresas de la vieja economía deben vincular su estrategia utilizando la nueva manera de hacer negocios que la nueva economía brinda hoy en día. Si la utilización de nuevas tecnologías proporciona a la organización una oportunidad de reducir sus costos y volverse más competitivo, la reconfiguración de su cadena de valor es inminente y deberá lograrla en el menor tiempo posible.

Una empresa decidirá competir bajo una estrategia de bajo costo o bajo una estrategia de diferenciación, o posiblemente logrando una combinación de ambas. Competir bajo una estrategia de bajo costo exigirá a la organización, mantener siempre su bajo costo en tanto el mercado no de señales que indiquen lo contrario. Existen varias maneras de lograr un liderazgo en costos, como son: *economías de escala, efectos de la curva de experiencia, control estricto del costo y reducir costos en áreas como I&D, servicio, publicidad, etc.*

La determinación de la estrategia abarca la *definición del plan de marketing* que la empresa adoptará. Mantener o cambiar su mercado meta será importante para los resultados que se pretenden conseguir. Debe comprenderse que tanto la estrategia como el marketing son aspectos entrelazados y deberán proporcionar valor a los accionistas. Este valor vendrá condicionado por las expectativas positivas que se generen en el mercado y por el logro de las metas que se hayan fijado para el trimestre y el año. Si estas dos condiciones se cumplen, los inversionistas estarán satisfechos y motivados para continuar o para realizar un buen negocio con su participación accionaria. Comprender la posición de la empresa y su ventaja competitiva, le será necesario para definir su estrategia y ajustarla conforme al comportamiento del mercado.

Por último, la tercera clave de la GEC es *¿qué causa el costo?* No hay duda que esta es una pregunta interesante que conlleva un profundo análisis. Estratégicamente el costo es causado por una serie de variables que interactúan y se interrelacionan entre sí. Comprender este comportamiento, es el reto de los gerentes y directores que creen que la ventaja en costo puede lograrse estudiando a profundidad sus causales.

No debemos pasar por alto el análisis del volumen de producción. Éste ha generado muy poco interés en quienes quieren ver estratégicamente la competitividad de la empresa. El volumen de producción no es lo importante. No hay duda que, el volumen de producción es estratégicamente relevante si una empresa puede duplicar su producción utilizando la misma cantidad de materia prima. Esto generará a la empresa costos más bajos y una ventaja competitiva en el mercado.

En algunos casos un mayor volumen de producción, genera un costo unitario más alto. Esto contradice el criterio que a mayor volumen, menor costo. Aquí hay mucha tela que cortar. Seguramente que el volumen de producción es importante porque puede generar economías de escala que ninguna empresa despreciaría. Observar la competitividad y el éxito de la empresa desde el punto de vista del volumen de producción, no es la solución. Debe pensarse también en qué tipo de volumen se procesará. Existen casos en que debido a la hipercompetitividad, se han planteado objetivos de resultados anuales basados en conseguir un mayor volumen a un precio más bajo. Esto puede ser el principio del fin para una firma. El mensaje es que el volumen debe ser tratado y analizado con mucho cuidado y detenimiento. Una empresa no debe tomar decisiones basándose únicamente en él. Existen otras variables y factores que deben considerarse para comprender la posición competitiva de la empresa, como lo son las causales estructurales y de ejecución.

Las *causales estructurales y de ejecución* son importantes dentro del análisis de los costos. Entender el comportamiento de los costos significa comprender la interrelación de estas causales. Dentro de las causales estructurales, las que más importancia han generado son *la escala* que es valor de la inversión que se realizará en áreas como marketing, I&D, producción, etc., *la extensión* se refiere al grado de integración vertical que tiene la empresa; *la experiencia* es el conocimiento generado por haber desarrollado la misma actividad en el pasado y hoy en día, *la tecnología* es la serie de métodos tecnológicos utilizados en cada uno de los eslabones de la cadena de valor y *la complejidad* es la gama de productos que la empresa ofrecerá a sus clientes. Comprender su interrelación y su comportamiento es la clave. No se pueden descuidar ninguno de los factores que en cada causal intervienen. Cualquier información valiosa que se genere en cada etapa, en cualquier nivel jerárquico, será importante para mejorar la cadena de valor de la compañía.

Las causales de ejecución están vinculadas con la capacidad que tenga la empresa de desarrollarlas con éxito. Son utilizadas para establecer la posición de costos de la compañía. Estas causales están clasificadas de acuerdo con el desempeño y entre más existan es mejor. Los casos en los que se han generado antieconomías por el uso de una mayor cantidad de causales de ejecución, no son muy frecuentes. En la mayoría de los casos han existido economías de escala por haber incluido mayor cantidad de ellas. Ejemplo de estas causales son *el compromiso del equipo de trabajo* en el sentido que debe estar comprometido con el mejoramiento continuo, *la configuración del producto* ¿es eficaz el diseño o su formulación o su rentabilidad?, *la gerencia de calidad total* la cual debe entenderse como la calidad con la que se inicia y termina la cadena de valor en la que está la empresa. La calidad no solamente se limita a la producción sino a todos los eslabones de la cadena y por último *el aprovechamiento de lazos existentes con clientes y proveedores* los cuales deben de cultivarse siempre para cosechar los mejores resultados posibles. *Cautivar a ambos debe ser un objetivo estratégico de la compañía.*

Independientemente de las causales en cuestión, las ideas claves son: 1) *El volumen de producción no es la manera de explicar el comportamiento de los costos,* 2) *Desde el punto de vista estratégico, es más provechoso plasmar la posición competitiva de la empresa utilizando el análisis de las causales de costos,* 3) *No todas las causales tienen la misma importancia y*

4) *Para cada causal de costos existe un análisis individual, que permite entender el posicionamiento de la empresa.*

La calidad debe ser parte integrante de toda la cadena de valor de la empresa. Existen costos causados *por fallas internas y externas* que son atribuibles a una baja calidad. Si la empresa no cuenta con un presupuesto de prevención y evaluación de costos que le permita disminuir los costos por fallas, luchará siempre con el problema de la devolución de trabajos de parte de los clientes (fallas externas) o mal proceso o reproceso de productos por información errónea generada en algún eslabón (fallas internas). El mensaje es claro, la compañía debe invertir en la prevención y evaluación de costos para obtener costos por fallas mínimos. *Es una pérdida de tiempo y dinero hacer mal las cosas.* Entonces ¿por qué no hacerlas bien desde el principio? La empresa y el personal deben estar conscientes y convencidos de ello. El éxito de la empresa y los logros de la misma dependerán siempre de la actitud con la que cada uno de los directores, gerentes y trabajadores se desempeñe.

Para finalizar, el mensaje que nos deja la GEC es valioso. Una empresa se debe mantener reconfigurando constantemente su cadena de valor. La única variable constante es el cambio. Esto proporcionará a la empresa una ventaja competitiva sostenible a través del tiempo. Tengamos presente que lo importante no es hacer rápido las cosas sino más rápido que los competidores. Este principio está estrechamente vinculado con el posicionamiento estratégico. Cualquier decisión que se tome debe ser considerando este elemento. Las causales de costo tienen mucho que ver también. La empresa no debe realizar inversiones basándose en decisiones rápidas, ni hacer simplificaciones de procesos porque se tenga la idea que generará valor. Dentro de cualquier empresa todas las actividades están interrelacionadas. Ninguna actividad es absoluta en si misma. *Persuadir al CEO para implementar la GEC dentro de la empresa y crearle valor debe ser la meta para el CFO. Proponerla será su primer reto.*

Antecedentes

*“Cuando la mente humana se abre a nuevas ideas,
nunca vuelve a su dimensión original.”
Oliver Wendell Holmes*

¿Vino nuevo o sólo botellas nuevas?

En 1963 Sidney Davidson escribió un artículo para *Accounting Review* para conmemorar el cuadragésimo aniversario de la publicación del libro de JM Clark, *Estudio Económico de los Costos Indirectos de Fabricación*. Davidson lo intituló en su análisis retrospectivo “Vino viejo en botellas nuevas”. El artículo de Davidson reconoce la contribución hecha por Clark al desarrollo de un apropiado análisis de costos, el cual fue una de las botellas nuevas de la contabilidad gerencial en 1963.

La contabilidad gerencial no podría haber avanzado tanto si no hubiera sido por los logros obtenidos hasta ahora. Pero ella debe ir más allá. Los nuevos tiempos con frecuencia, requieren una nueva manera de pensar. Si analizamos los últimos 40 años, notaremos que la transición de la contabilidad de costos hacia el análisis gerencial de costos es un avance fundamental.

El interés de la gerencia estratégica de costos, emana de la preponderancia que ha alcanzado el tema estratégico en los últimos 30 años. Desde inicios de los años 70, las principales revistas académicas comenzaron a publicar frecuentemente artículos sobre estrategia. Revistas como *Harvard Business Review*, *Sloan Management Review*, *Business Horizons* y *California Management Review* incluyen ahora regularmente artículos sobre estrategia.

Dos nuevas publicaciones comienzan a llenar el vacío sobre estrategias de costos: 1) *Journal of Cost Management* y *Journal of Management Accounting Research*. En un estudio realizado en 1988 por Robinson y Barreto, relativo a los planes de estudio de contabilidad gerencial, se encuentran evidencias adicionales de la falta de interés que demuestran los contadores por los temas estratégicos. Su investigación midió el grado de cubrimiento que, tanto los programas académicos reconocidos como los informales, daban a tópicos prescritos por la Asamblea Americana de Escuelas Colegiadas de Administración de Negocios para los cursos de contabilidad gerencial. Los temas estratégicos no se mencionan en ninguna parte del informe. El lector debe buscar documentación relativa a la gerencia estratégica de costos en fuentes diferentes de las publicaciones contables y de los currículos de contabilidad existentes en la mayoría de las escuelas afiliadas a la Asamblea Americana de Escuelas Colegiadas de Administración de Negocios.

En resumen, surgen dos conclusiones. La primera: Existe una documentación abundante y creciente relativa al concepto de gerencia estratégica de costos. La segunda: Hasta la fecha, las ideas que reflejan este concepto han recibido poca difusión en las publicaciones investigativas

de contabilidad, en los libros de texto más conocidos o en los planes de estudio de pregrado y postgrado.

Determinar cuál de estas dos observaciones refleja mejor la atención que merece este concepto, implica un juicio de valor que el lector debe hacer muy cuidadosamente. Tal como lo describieron Turney y Anderson en 1989, Tektronix es un ejemplo de compañía en la cual los conceptos nuevos reemplazaron básicamente a la contabilidad gerencial tradicional. Johnson & Johnson es un ejemplo de una compañía enorme y mundialmente famosa que se encuentra en proceso de replantear totalmente el enfoque de sus actividades gerenciales de contabilidad.

Gerencia Estratégica de Costos¹

*“Nada hay más difícil de tomar en las manos,
ni más arriesgado de dirigir, o más incierto en su resultado,
que asumir el liderazgo para introducir un nuevo orden de cosas.”*

Jean – Jacques Rousseau.

Las tres ideas claves de la GEC son:

- 1. Análisis de la cadena de valor,*
- 2. Análisis de posicionamiento estratégico y*
- 3. Análisis de causales de costos.*

Como análisis previo veamos como la contabilidad gerencial (CG) difiere de la contabilidad estratégica.

La CG es muy limitada debido a que es un enfoque dirigido ampliamente hacia los factores internos de la compañía, dicho en otras palabras son sus compras, sus procesos, sus logísticas, sus funciones, sus sistemas, etc. Es una perspectiva de valor agregado (VA) únicamente ya que el análisis comienza con las compras de mercaderías y finaliza con los costos que pagan los clientes. Su objetivo clave es maximizar la diferencia entre compras y ventas, es decir, es una estrategia de VA simplemente, más adelante se observará como este criterio deja por fuera relaciones importantes con clientes y proveedores. Como se mencionó la CG es muy diferente a la contabilidad estratégica y ésta reemplaza a la primera debido a que no cuenta con la importancia necesaria en el marco estratégico, es una herramienta estéril que no contribuye con la estrategia ni con el logro de los objetivos definidos, vistos integralmente a ambos.

El concepto de la cadena de valor (CV) es diferente del de VA, éste comienza tarde y termina demasiado temprano.

¹ John K. Shank and Vijay Govindarajan, Gerencia Estratégica de Costos.

La CG se enfrenta al paradigma del costo estratégico, en primer lugar en la *forma de analizar los costos*, en la cual la CG está en función de sus productos, clientes y funciones, en cambio la GEC lo hace en función de su CV, es un enfoque totalmente a lo externo, el VA se considera fuertemente muy limitado. En segundo lugar en el *objetivo del análisis de los costos*, en el que el mantenimiento de los datos y registros, el análisis de funciones y solución de problemas es el objetivo de la CG, en cambio el de la GEC es que *los sistemas interactúan dependiendo de cómo va evolucionando la estrategia de la compañía, su CV y su posicionamiento estratégico*. En tercer lugar debemos *saber interpretar el comportamiento de los costos*, la GEC nos dice que es en función de las selecciones estratégicas de la empresa y de las causales estructurales y de ejecución, en cambio la CG argumenta que el costo está en función únicamente del volumen de producción. En definitiva, el criterio y visión de la GEC es el que debe aplicar todo gerente o director porque es un concepto más avanzado y porque nos conecta con la médula de la compañía, que es su estrategia bajo la cual opera.

La Cadena de Valor - La primera clave de la GEC.

“No existe más que un jefe: el cliente. Y él puede despedir a todos los empleados, desde el presidente hasta el portero, con solo gastar su dinero en otra tienda.”

Sam Walton

Hoy como ayer, los hombres de negocios se preocupan por lograr que sus empresas sean más competitivas manteniendo los costos entre límites y la competencia a raya. Hoy, como ayer, quieren valorizar sus acciones, aumentar su participación en el mercado y ampliar su alcance y sus habilidades. Pero a pesar de que los temas que los ocupan ahora son los mismos que antes, el contexto dentro del cual deben afrontarlos ha cambiado.

El contexto actual de los negocios es más complejo que el ambiente del pasado. Eso no significa que las épocas de antes fuesen menos difíciles que ésta. Igual que ahora, el éxito nunca ha sido fácil; pero, a diferencia del pasado, hoy los negocios son más complicados debido a la globalización, a las nuevas tecnologías, a las condiciones rápidamente cambiantes del mercado y a la competencia que aparece en sitios inesperados. Industrias completas – como por ejemplo la de los microcomputadores – han nacido, alcanzado la cumbre y caído al precipicio en poco más de diez años. Otras, como la de los computadores con unidad procesadora central – alguna vez a punto de desaparecer – han regresado con gran ímpetu.

Existen tres variaciones sobre temas que reflejan las nuevas agendas de los dirigentes y de sus equipos directivos: administrar para crecer, rediseño del proceso de negocios, próxima generación y la nueva organización. Lo que ha llevado a los directores ejecutivos a cambiar su orientación. Muchas compañías importantes, aun cuando no todas, han llevado a cabo la primera ola del proceso de reingeniería de negocios (BPR, del inglés business process reengineering) y, por consiguiente, han alcanzado el 80% de la reestructuración de costos. Ahora tienen que acudir al aumento de ingresos para su próximo salto decisivo en el

mejoramiento del desempeño. Esta situación coloca a los administradores dentro de un marco mental expansivo, reforzado, sin duda, por la recuperación que han tenido las ganancias corporativas en los últimos años.²

En ese sentido, la CV interrelaciona actividades creadoras de valor que van desde la consecución de fuentes de materia prima, hasta que los productos son entregados en las manos de los clientes; este es un enfoque externo a la empresa. Una empresa desarrolla actividades que son solamente una parte de la totalidad de las que conforman la CV. La CV es tan amplia que ninguna firma la abarca completamente.

Para que la compañía pueda mantener la ventaja competitiva es indispensable que maneje su CV mejor y más rápido que sus competidores sin menospreciar aquellos competidores más débiles que conforman el resto del mercado o nicho en el que se encuentren. La ventaja competitiva se deriva de darle al cliente un valor mejor a un precio equivalente (diferenciación) o un valor equivalente a un precio más bajo (costo más bajo). Al analizar nuestra CV y conocerla bien sabremos en donde se puede agregar más valor o donde podemos contribuir a que tengamos costos más bajos, por ello es importante no ignorar los eslabones de la CV, hacia arriba o hacia abajo, todo depende de la estrategia que adopte la compañía para hacerle frente a la competencia, ajustándola cada vez que el mercado tome un rumbo diferente ya sea porque seamos líderes o porque hayan existido decisiones de *benchmarking* en el resto de jugadores que hagan que la competencia abra la brecha de la amenaza para la empresa.

Los socios estratégicos, llamados proveedores, son una parte importante dentro de la CV ya que no solo proporcionan componentes de materias primas a sus clientes sino que también influyen en los resultados de estos, por ejemplo un productor de impresoras afecta a su cliente cuando aquel decide fabricar una nueva máquina de tres metros de ancho, el productor de papel se ve afectado debido a que su papel debe acomodarlo a la nueva medida de la máquina, de esta manera cada eslabón de la CV y de los que participan en ella se ve afectado, por lo tanto los proveedores son una pieza clave y deben ser como ya se dijo socios estratégicos con los cuales se deben formar alianzas.

No hay que olvidar que el análisis de la cadena de valor es vital para crearle valor a la compañía, cada operación o transacción de intercambio que se va generando en cada eslabón genera su propia utilidad para la empresa que vende sus productos, en un sentido explícito sale a la luz que el consumidor final de los productos es quien paga los márgenes de utilidad de todas las compañías que intervienen dentro de la cadena.

Quiérase o no, la utilidad que puede generar una compañía es vital ya que se vuelve el objetivo primordial para los inversionistas; aquella, forma parte de la creación de valor que le dan a la empresa, *desde esta perspectiva estratégica existen cuatro áreas que intervienen para mejorar la utilidad de la firma.*

La primera es *Vínculos con los Proveedores* la cual no debe entenderse como un juego que termine cero a cero, es algo más allá, de eso, es una relación en la que tanto la compañía como su proveedor puedan beneficiarse mutuamente. Esas oportunidades pueden ser de gran

² Timothy M. Laseter, Alianzas Estratégicas con Proveedores, Un modelo de abastecimiento equilibrado.

beneficio para la empresa. Por ejemplo, cuando el chocolate comenzó a ser distribuido en carrotaques en lugar de ser moldeado en barras de diez libras, el proveedor de chocolate se ahorró el costo de moldear las barras y empacarlas y el cliente fabricante de caramelos se economizó el costo de desempacar y fundir, este es un claro ejemplo de la relación que debe comenzar a cosecharse desde ahora con nuestros clientes y proveedores.

La segunda es *Vínculos con Clientes* los cuales son igual de importantes que los vínculos con los proveedores, la compañía debe explotarlos, y tampoco es un juego de empate, sino de dos equipos ganadores; verbigracia, algunos productores y distribuidores de contenedores han comenzado a construir plantas cerca de las compañías cerveceras con el objetivo de suministrar dichos contenedores exactamente en la línea de montaje de la planta del cliente, con esto la fabricante se ahorró costos de traslado de los contenedores y agilizó la movilización de los mismos, al igual que las cervecerías se vieron beneficiados con la reducción de costos y mejorar los tiempos de envíos de contenedores al mercado.

La tercera es *Vínculos de Proceso dentro de la CV de una Unidad de Negocios (UNE)* en donde se reconoce que todas las actividades dentro de la firma son interdependientes y no dependientes; por ejemplo, cuando los japoneses pudieron reducir su precio en la venta de los VCRs de \$1,300 en 1977 a solo \$298 en 1984. Esto fue producto de su departamento de investigación y desarrollo, ya que pudo diseñar un producto con menos partes, de esta manera se redujo los costos en el resto de eslabones de la UNE.

Y la cuarta es *Vínculos a través de las CVs de las UNE dentro de la Firma*, en la que queda al descubierto el potencial de explotación de la utilidad que existe al vincular todas las actividades de las diferentes UNE; así por ejemplo, en Procter & Gamble la posición de costo de la UNE de pañales desechables se ve estimulada por la existencia de otros productos de la misma firma como son los jabones y toallas de papel, ya que ven su distribución en un mismo punto de venta a través de los supermercados, ahorrándose los costos de tener cada una su estrategia de distribución.

La metodología que debemos seguir *para construir y utilizar* eficientemente nuestra CV involucra algunos aspectos importantes que debemos tomar en cuenta, los cuales se describen a continuación:

Identificar la CV de la industria y asignarles ingresos, costos y activos a las actividades de valor. La ventaja competitiva no puede verse dentro de una perspectiva en la que la CV de la compañía sea el todo, este sería un criterio equivocado; la CV de la empresa debe identificarse dentro de su significación como parte de un todo en la que intervienen diferentes actividades estratégicas, por lo tanto el punto de partida es definir la CV y asignarle sus ingresos, costos y activos. La clave para tomar la decisión de aislar y separar una actividad es *analizar si representan un porcentaje relevante de los costos operativos de la firma, si el comportamiento de dichos costos es diferente a los demás, si esa actividad es desarrollada en forma diferente y mejor que nuestros competidores o si los costos en cuestión pueden crear diferenciación.*

Diagnosticar las causales de costo que regulan cada actividad de valor. Debe analizar las causales de costo que expliquen la variación de costos de cada actividad, en la CG el costo es

solo función, principalmente, de una causal de costos, el volumen de producción; en cambio en la GEC el volumen es solamente una parte integrante de todas las causales, no se dice que el volumen no sea importante sino que es limitado para nuestro análisis y nos genera muy poca riqueza para el comportamiento de los costos.

Ventaja Competitiva Sostenible: Controlar las causales de costos mejor que los competidores o Reconfigurando la CV. Dentro del control de las causales existen algunas preguntas que estratégicamente son vitales y que forman parte de cada actividad de valor, debemos preguntarnos: ¿podemos reducir costos en esta actividad manteniendo nuestros ingresos en la tendencia predefinida?, ¿podemos aumentar nuestra utilidad manteniendo nuestros costos constantes? o ¿podemos reducir nuestros activos en esta actividad manteniendo los costos e ingresos en la misma tendencia? La empresa puede lograr diferenciación en ventajas de costos, algo que los japoneses han sabido aprovechar muy bien. *Una forma eficaz de lograr diferenciación es comparar la CV con la de uno de los principales competidores e identificar las acciones que deben tomarse para manejar la CV mejor que ellos.* El principio de la ventaja competitiva es totalmente cierto, la CV es *netamente relativa*. La firma no debe conformarse con manejar mejor su CV sino que debe manejarla *más rápido* que sus competidores. La *reconfiguración* de la CV es parte de la estrategia que indica que mientras se continúe con el enfoque de manejar mejor la CV que nuestra competencia, se tendrá que hacer mayores esfuerzos por redefinirla en los eslabones en donde los ajustes sean más importantes.

Atención Explícita al Posicionamiento Estratégico – La segunda clave de la GEC.

“Ninguna decisión importante puede ser tomada sin tener en cuenta no solamente el mundo como es hoy, sino como será mañana.”

Isaac Asimov

La contabilidad tiene dentro de sus fines el proporcionar información que sirva para el desarrollo e implementación de estrategias en una compañía. La GEC se diferencia de la CG ya que proporciona una visión estratégica amplia no limitada. La formulación de la estrategia es vital para todas las empresas y deben observarse algunos puntos importantes para su formulación.

Desarrollo de una visión y misión. Existen dos pasos decisivos para establecer y mantener una organización; el primero la concreción de una visión del futuro y el segundo convertir esta visión en una misión que defina la finalidad o razón de ser de esta organización.

Esta visión resume los valores y aspiraciones de la misma en términos muy genéricos sin hacer planteamientos específicos sobre estrategias que se utilizarán para que se hagan realidad. La visión corporativa proporciona un vínculo de unión para los diversos tenedores de intereses, tanto internos como externos en la organización. El desarrollo de la visión tiene características propias que de no cumplirse, pueden llevar al fracaso a toda la empresa en su

conjunto. En primer lugar, el desarrollo de la visión debe ser compartido con toda la organización, es decir, que suscite compromiso y entusiasmo ya que demanda un arduo y costoso proceso en términos de tiempo.

En segundo lugar, el líder coordinador del desarrollo de la visión y de su posterior adaptación debe estar comprometido con la estructura de cambio permanente que hoy en día vivimos, si no se corre el riesgo de elaborar estructuras rígidas que no pueden alcanzar sus objetivos por mejor determinación de la visión que haya realizado, es decir, debe vender la visión a la compañía en su conjunto. Esto nos lleva a que los líderes han de reconocer la complejidad que implica cambiar una visión anticuada para que pueda reflejar nuevas realidades. A partir de esta visión debemos determinar la misión de la compañía y para ello debemos contestar la pregunta: ¿cuál es nuestra razón de ser?, que implica tener un sentido más amplio de la satisfacción de los intereses de los accionistas, esto implica la satisfacción del recurso humano y de los clientes de la empresa. Por lo tanto, se busca contribuir de alguna manera en forma única, tanto a la misma organización, con sus intereses internos, como a los intereses externos en la manera de crear una fuente distintiva de valor. Es decir, la misión debe transmitir los valores esenciales de la empresa en su conjunto, traducidas en modos de actuar para poder concretar la visión.

A continuación se detalla lo que debería contener una declaración de misión de una compañía, a modo de listado enunciativo y no taxativo: *Producto o servicio de la Compañía, Mercados, Tecnología, Objetivos de la Compañía, Filosofía y/o valores esenciales, Concepto que la compañía tiene de sí misma, Imagen pública que pretenda dejar en la sociedad, etc.*

Estos enunciados deben estar vinculados con la visión y formalmente escritos y comunicados a toda la organización.

Los objetivos son un compromiso directivo y ejecutivo los cuales se establecen para lograr metas de resultado en cierto tiempo. Todas las compañías necesitan *definir objetivos estratégicos y financieros*.

Los objetivos estratégicos suelen centrarse en el competidor que se considera el mejor en una categoría particular y normalmente implica desbancarlo. Dentro de los objetivos estratégicos se encuentran: mayor participación de mercado, una posición más alta y segura dentro de la industria, mayor calidad de productos, costos más bajos respecto de sus competidores, etc. Antes de observar las utilidades para un periodo, debemos analizar la situación en la que se encuentra la empresa dentro del mercado ya que un líder del mercado puede convertirse en un exlíder si pone más énfasis en las utilidades y descuida los movimientos del mercado y ajuste a la estrategia. Algunos ejemplos de objetivos financieros son: crecimiento en ingresos, crecimiento de beneficios por acción más rápido, mayores márgenes de utilidades.

La *formulación de la estrategia* de una compañía consiste en las acciones combinadas que ha emprendido la dirección con la cual pretende lograr los objetivos estratégicos y financieros. La estrategia está integrada por la *estrategia corporativa* que tiene que ver con las acciones que tiene que emprender una compañía diversificada en pro de establecer posiciones en industrias diferentes y con las acciones que utiliza para dirigir sus negocios diversificados. La *estrategia*

de negocio se preocupa de los movimientos y enfoques para lograr el rendimiento con éxito en una UNE; *la finalidad* principal de la estrategia del negocio es *como construir una posición competitiva más fuerte en el largo plazo*. Una estrategia de negocio es poderosa si produce una ventaja competitiva importante y duradera en el largo plazo, es débil si no lo es y da como resultado una desventaja competitiva. La *estrategia funcional* se refiere al plan de acción a niveles de investigación y desarrollo, producción, marketing, distribución, finanzas, etc.; una compañía necesita una estrategia funcional para cada actividad funcional importante. La empresa debe además definir una *estrategia operativa* que consiste en el plan de acción para dirigir a las UNE y manejar las actividades operativas estratégicamente importantes.

Dentro de la definición e implementación de la visión y misión está el marketing. El marketing es al mismo tiempo, un sistema de pensamiento y un sistema de acción, y con demasiada frecuencia, sólo se percibe y se desarrolla la dimensión acción. Como sistema de pensamiento, la función de marketing no es, en realidad, más que la traducción operativa en herramientas y procedimientos de gestión, del principio de la soberanía del comprador que está en el centro de la economía de mercado.

La ausencia de una referencia sistemática a un cuerpo teórico conduce a menudo a percibir el marketing bajo una perspectiva muy diferente, es decir, como un conjunto inconexo de medios de venta utilizados para someter la demanda a las exigencias de la oferta. Este malentendido referido al marketing está muy extendido y perjudica a la coherencia de su acción en la medida en que la finalidad del marketing es mal comprendida y aceptada.³

¿Qué causa el costo? – La tercera clave de la GEC.

*“No son los cargos los que engrandecen a los hombres,
sino los hombre a los cargos.”*

Agelisao

Dentro de la compañía existen varios factores que se interrelacionan entre si y causan posición de costos. El análisis de los costos es algo más complejo de lo que la contabilidad gerencial propone. Significa comprender la reciprocidad de las causales de costos en una situación determinada. Esto va en total contraste con el análisis de la contabilidad gerencial, el cual se basa en que el costo es causado únicamente por el volumen de producción.

Una pregunta clave en este entorno sería ¿qué variable explica mejor los cambios que se producen en el costo por unidad? Para los analistas tradicionales la respuesta sería sumamente fácil: el volumen de producción. Es lógico pensar que el costo unitario decaiga en el corto plazo si el volumen crece y sin que varíen otros factores o costos. Desde luego es difícil que el resto de costos permanezcan invariables durante largo tiempo.

³ Jean – Jacques Lambin, Marketing Estratégico, Tercera Edición.

Es indudable pensar que el costo causado por el volumen de producción tiene un sentido estratégico. Si una compañía puede duplicar su producción utilizando una misma cantidad de materia prima le permitirá disminuir sus precios y ser más competitivos en el mercado; podrá también lograr una ventaja competitiva en costos, destinar más recursos para la investigación y desarrollo de nuevos productos para una mejor diferenciación o un mix de ambos.

Dentro de la literatura estratégica existen causales que explican el comportamiento de los costos, las causales estructurales y las de ejecución. Estas se detallan y comentan a continuación:

Causales Estructurales.

Existen al menos cinco opciones estratégicas que causan posición de costos para un grupo de productos de la compañía.

1. *Escala:* Debe entenderse como la cuantía de la inversión que se realizará en áreas claves de la empresa. Áreas como marketing, investigación y desarrollo, producción, distribución, etc. La escala debe ser analizada desde una perspectiva estratégica que esté vinculada con la estrategia de la compañía, su enfoque congruente es fundamental.
2. *Extensión:* Es el grado de integración vertical que tiene la empresa. El análisis de la CV aparece en esta causal. Existe un punto importante en el análisis, tercerizar o producir. Los márgenes de utilidad que no son pagados a otras empresas generan a la compañía oportunidad de ser más competitivos.
3. *Experiencia:* El número de veces que la compañía ha realizado lo mismo en el pasado le ofrece un mejor panorama para simplificar sus procesos y eficientarlos.
4. *Tecnología:* Debe entenderse como todos los métodos tecnológicos que son utilizados en cada eslabón de la cadena de valor. En la nueva economía esta causal es vital.
5. *Complejidad:* Son los diversos productos que la compañía genera para ponerlos a disposición de sus clientes.

Causales de Ejecución.

Aquellas que son decisivas para establecer la posición de costos de una empresa, las cuales dependen de su habilidad de ejecutarlas con éxito.

Las causales de ejecución están clasificadas por escalas de acuerdo al desempeño, las causales estructurales no lo están. Esto quiere decir, que para cada una de las causales estructurales, que existan muchas no siempre significa mejor. Pueden darse tanto economías como deseconomías de extensión o de escala. En las causales de ejecución más significa mejor.

Existe una lista extensa de las causales de ejecución; como mínimo la lista a considerar es la siguiente:

1. Compromiso del grupo de trabajo (participación): el mejoramiento continuo de la fuerza de trabajo debe ser un objetivo de la empresa y un compromiso adquirido de parte del personal de la compañía.
2. Gerencia de calidad total (creencias y logros relativos a la calidad del producto y del proceso).
3. Utilización de la capacidad (dadas las elecciones de escala en la construcción de la planta).
4. Eficiencia en la distribución de la planta (¿cuán eficiente es la distribución frente a las normas vigentes?).
5. Configuración del producto (¿es eficaz el diseño o la formulación?).
6. Aprovechamiento en las relaciones con clientes y proveedores en la cadena de valor.

Aunque se considera que un mayor número de estos factores no garantiza una mejor posición de costos, la aparición de casos con deseconomías no es muy frecuente.

Sin embargo cualesquiera que sea la lista de causales de costo, las ideas fundamentales son las siguientes:

1. En un sentido estratégico, el volumen no siempre es la mejor manera de explicar el comportamiento de los costos.
2. Lo que es más útil estratégicamente es explicar la posición de costos desde la perspectiva de las causales estructurales y de la habilidad de desempeñar con éxito las causales de ejecución que integran la estrategia competitiva de la empresa.
3. No todas las causales son igualmente importantes, dependerá de la situación en cada caso. Probablemente más de una si lo sea.
4. Para cada causal existe un marco de análisis particular a fin de entender el posicionamiento de la empresa.

Gerencia de Calidad Total.

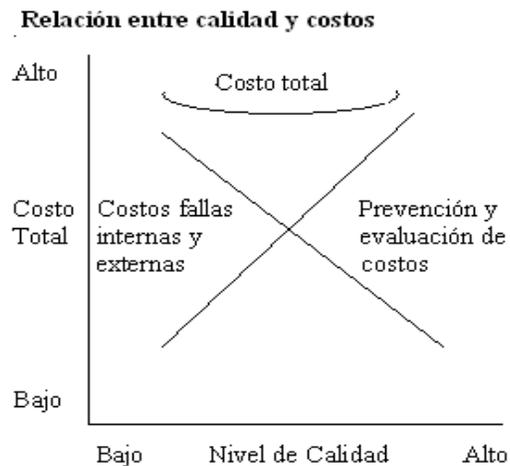
Es una de las causales que deben ser analizadas en el marco fundamental de la gerencia estratégica, debe comprenderse que su análisis es importante y causa posición de costos. Esta causal no ha sido analizada por los expertos que han escrito sobre contabilidad. Esta área es rica en formas de medición y debe formar parte de la estrategia competitiva de la empresa.

El dilema gerencial básico en cuanto al análisis del costo de calidad se sintetiza en la siguiente diferencia muy fundamental: “*el análisis del costo de calidad es una total pérdida de tiempo*” (Deming, 1982). Según Deming el tiempo consumido en calcular el costo de hacer mal las cosas debería mejor gastarse en hacer bien las cosas desde el inicio y lo considera como una total pérdida de tiempo.

Por otro lado, algunos autores consideran que el costo de la calidad tiene forma de U (Joseph Juran, 1985). Para Juran, el análisis continuo del costo de calidad es importante si la compañía quiere asegurarse que esté operando en la parte más plana de la curva.

Al seguir el análisis de Juran la perspectiva de análisis estaría enfocada en la medición y vigilancia de cuatro puntos importantes:

1. *Prevención*: Debe entenderse como todos aquellos costos necesarios para *prevenir* la mala calidad como por ejemplo, los circuitos de calidad de obreros.
2. *Evaluación*: Son todos aquellos costos de *supervisión* de los niveles de mala calidad, tales como los sistemas de reportes de desperdicio de materiales.
3. *Falla interna*: Costos de arreglo de problemas por mala calidad que son descubiertos antes que sean despachados al cliente, por ejemplo costo de los trabajos reprocesados.
4. *Falla externa*: Son costos de mala calidad que son descubiertos hasta que el cliente ha recibido el producto, estos pueden incluir descuentos por garantía o rechazo de parte del cliente.



La gráfica nos demuestra que si la calidad de los productos es baja se tendrán costos de fallas internas y externas altos, pero si la compañía invierte en prevenirlas y realiza la evaluación de los costos constantemente, el nivel de la calidad será alto. Parece que el análisis de la calidad es sumamente importante para no descuidarlo. Las empresas deben invertir y optar por prácticas que les generen valor. La calidad de todos los productos de las empresas debe estar demostrada en los mismos, los clientes son los que tendrán los mejores comentarios a favor de la empresa, o en contra.

La calidad es hoy en día ampliamente reconocida y por ello se considera como un arma competitiva. Compañías como American Express, Ford y General Electric le conceden a la calidad un lugar muy destacado en su estrategia general.

La calidad debe ser vista por las empresas como un medio para lograr el objetivo final de permanecer en el mercado y lograr una mejor ventaja competitiva. La responsabilidad de la calidad debe ser compartida por toda la organización; *la mayoría de los problemas de la calidad comienzan mucho antes de empezar la etapa de operaciones.*

Existen cuatro autores que hablan acerca de la calidad en las empresas. Joseph Juran manifiesta que los costos son clasificados como preventivos, de evaluación, por fallas internas y por fallas externas. Edwards Deming es quizá el representante de la escuela de calidad más conocido. El principio fundamental de Deming, quien es estadounidense, es que los costos por inconformidad y la consecuente pérdida de reputación de la empresa para los clientes son tan altos que la evaluación de los costos de calidad es innecesaria. El objetivo según la escuela de Deming es lograr cero imperfecciones. Él considera que la atención que se presta a la medición de los costos de calidad y a buscar niveles óptimos de imperfección, es una prueba del fracaso en entender el problema.

Por su parte Philip Crosby considera que el costo de la calidad se puede minimizar haciendo bien las cosas desde la primera vez. Él cree que el objetivo de cualquier operación debe ser lograr cero imperfecciones.

El último enfoque es el que utilizan los japoneses, el cual según lo describe Charles Fine, los japoneses definen la calidad como la *uniformidad alrededor del objetivo*, y su finalidad es el mejoramiento continuo con miras a la perfección. Los japoneses y Crosby utilizan el costo de la calidad en forma similar, es decir, para orientar la acción y no como un fin en sí mismo. Los japoneses consideran que la calidad está presente en todas las áreas de la empresa y les asignan responsabilidades a todos los trabajadores. En los niveles más altos de la jerarquía, los gerentes hacen menos mantenimiento y más mejoramiento. En los niveles de la cima, el énfasis es producir innovaciones radicales. Continuando con este enfoque, las nociones básicas del enfoque japonés es que calidad es un camino y no un destino y que el incremento de la calidad es una forma esencial de vida y no un objetivo de negocios.

Comparación de paradigmas de la gerencia de costos: Gerencia Tradicional de Costos Versus Gerencia Estratégica de Costos.

Cada vez más compañías se convencen de que cambiarse del criterio tradicional de la filosofía de calidad a la gerencia de calidad total (GCT) es esencial para el éxito. Para un cambio efectivo, se requiere que los gerentes y trabajadores adopten un cambio de actitud hacia la calidad. La contabilidad de costos tradicional, lejos de facilitar el cambio puede ser un gran obstáculo para implementar la GCT. Los defectos graves de la contabilidad de costos tradicional se pueden entender comparándola con la gerencia estratégica de costos.

<i>Gerencia Tradicional de Costos</i>	<i>Gerencia Estratégica de Costos</i>
Sistema de costos estándar con asignación corriente para desechos, pérdidas, reprocesos, un estándar cero imperfecciones no es realista.	No hay asignación para desechos, pérdidas o reprocesos; la idea es tener cero imperfecciones.
Análisis de variación de costos indirectos; maximizar el volumen de producción (no la calidad) para absorber costos indirectos.	La clave no es la absorción de costos indirectos; en general, no se pone énfasis en los costos estándar ni en el análisis de variación.

Análisis de variación de precios de materias primas; tener múltiples proveedores para evitar variaciones desfavorables de precios, y materias primas de bajo precio y de baja calidad.	No hay control sobre precios de materias primas; garantizar vendedores que puedan entregar cantidades correctas, calidad correcta y a tiempo.
No se pone énfasis en medidas no financieras de evaluación.	Fuerte utilización de medidas no financieras (tasas de imperfección de partes por millón, porcentaje de rendimientos, desechos, períodos de inactividad de máquinas no programadas, rendimientos iniciales, cantidad de sugerencias hechas por los empleados).
No se investiga la aceptación por parte del cliente.	Rastreo sistemático de la aceptación por parte del cliente (quejas de los clientes, primacía de turno en los pedidos, entrega a tiempo, incidencia de fallas en localizaciones de clientes).
No hay costeo de análisis de calidad.	El costeo de calidad como herramienta de diagnóstico y de control gerencial.

No hay duda que controlar los costos por medio de la calidad ofrece a la compañía una garantía estratégica debido al gran impacto que esto tiene en el mercado y en la empresa. El análisis continuo y adecuado de la GEC es vital para todas las compañías. Lograr un posicionamiento de alta calidad en los clientes utilizando el control de las operaciones, haciéndolas bien desde el inicio, debe ser parte integrante de la estrategia general de la empresa. En conclusión, esto debe ser discutido y comprendido por todos los gerentes y trabajadores de la firma, cambiar la actitud es uno de los frutos que se consiguen.

Costeo Basado en Actividad - ABC

Se sabe que cada componente de los costos indirectos es causado por alguna actividad específica. Por ejemplo, el costo de la programación de la producción es ocasionado por el número de lotes de ordenes de producción que se programen, por tanto, el costo debe asignarse teniendo en cuenta el número de lotes de ordenes que cada producto genera.

El enfoque ABC es más preciso en la asignación del costo total real a los productos que ocasionan el costo. Pero la superioridad del método ABC sobre el costeo basado en volúmenes, al asignar los costos indirectos reales corrientes a los productos, no significa que el ABC sea una solución estratégica o que los sistemas formales de contabilidad deban cambiarse en masa, de las normas que rigen la asignación de costos basándose en volumen a las normas que se fundamentan en actividad.

El sistema ABC no es una panacea contable de gerencia, por tanto, no debe ser incluido en el sistema contable de la compañía. Si se mira el ABC desde la perspectiva estratégica, se considera como una herramienta financiera muy útil. Pero el ABC no es necesariamente una herramienta financiera básica, ni siquiera una de las más importantes. Los beneficios que proporciona el ABC en la evaluación de línea de producto y en la actividad gerencial se puede lograr mucho mejor si se evita su inclusión formal como parte del sistema general de contabilidad. La probabilidad de lograr beneficios estratégicos es inversamente proporcional al grado en que el concepto se rutinece como parte de los sistemas generales de contabilidad. Existen tres problemas básicos en la utilización del ABC como sistema formal de contabilidad, los cuales merecen atento análisis, antes de determinar en qué casos el concepto del ABC debe encajar en el concepto más amplio de sistemas estratégicamente apropiados de gerencia de costos.

El primer problema es que *estratégicamente el costo debe observarse desde una perspectiva dinámica y no con una visión estática*. El ABC asigna todos los costos de producción a los productos, sin tener en cuenta si el costo es válido o no en un sentido estratégico. Verbigracia, el costo de recepción se debería asignar a los productos en proporción a las actividades de recepción que genera cada uno. Esta consideración es correcta desde un punto de vista estático, pero podría ser perniciosa desde un punto de vista dinámico. La recepción como parte de la CV no le agrega ningún valor al producto final, por tal razón, una visión dinámica del costo del producto estratégicamente adecuada pone énfasis en la reducción o incluso en la eliminación de todos los costos que no constituyan VA tal como lo es la recepción.

El segundo problema es *adherirse a la distinción obsoleta entre producto y costos por período*. La gerencia estratégica de costos debe tener en cuenta el costo total, en el más amplio sentido de la palabra, sin tener en cuenta cuán habilidosamente son evaluados los costos, en el segmento manufacturero de la CV. Como todos los sistemas contables basados en los registros generales, el ABC está enredado frente a la distinción existente entre los costos que serán inventariados y los que serán gastados. Hay costos que se contraen desde mucho antes de que el producto alcance completamente la etapa de manufactura (*por ejemplo, costos de investigación y desarrollo*), y/o mucho después de que salga de la fábrica (*por ejemplo, costos de marketing y de distribución*). Estos costos son componentes muy importantes del costo del producto en el análisis estratégico.

El tercer problema es que *el costo de productos a lo largo de la cadena actual de actividades supone el uso de la estrategia actual*. El ABC involucra siempre la contabilidad para el uso de la estrategia actual. Esta suposición se vuelve peligrosa si la proyectamos hacia el futuro. Esto es un reconocimiento a las limitaciones que puede tener cualquier sistema de contabilidad. *Necesariamente estos sistemas son válidos hoy y no en el futuro. Buena parte del análisis estratégico, y, por lo tanto, de la gerencia estratégica de costos implica una constante reevaluación del posicionamiento competitivo actual a favor de alternativas que se adapten mejor a las percepciones que estén en boga en el entorno competitivo del futuro.*

Cada vez más es evidente que las empresas ya no pueden planificar y controlar su camino hacia el futuro. El mercado global de hoy es un mundo que cambia velozmente. Para sobrevivir, las organizaciones necesitan operar con estrategias flexibles que pueden

contrarrestar las amenazas competitivas y aprovechar las nuevas oportunidades a medida que se presenten. Deben responder rápidamente a necesidades cambiantes del cliente, eliminar todos los costos innecesarios y compartir el conocimiento y las mejores prácticas. Nada de esto puede hacerse eficazmente sin delegarle poder y responsabilidad a la vanguardia. Pero, claro, esto es más fácil decirlo que hacerlo.

Los sistemas tradicionales de contabilidad y presupuestación actúan como una barrera a dichos cambios, pues refuerzan el modelo centralizado de dirección y control de los negocios. Esto no es sorprendente, ya que precisamente para eso fueron diseñados, hace ya más de 75 años. Los sistemas de contabilidad financiera y sus derivados de costeo (como el costeo estándar) están ahora seriamente desenfocados de las necesidades de los gerentes operativos de hoy. Y esta situación sólo puede empeorar, por cuanto los costos SG&A (de venta, generales y administración) cada vez aumentan su participación en la carga total de costos.

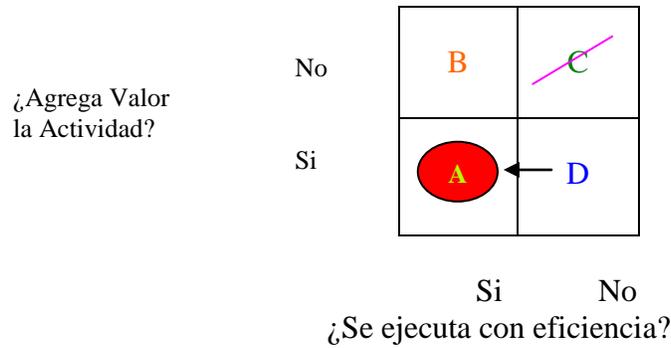
Afortunadamente, como en las viejas películas del oeste, la caballería ha llegado justo a tiempo, en la forma de administración basada en actividades (Activity Based Management, ABM). Después de un comienzo vacilante, a comienzos de la década de 1990, cuando el costeo basado en actividades (Activity Based Costing, ABC) era visto simplemente como una mejor manera de asignar los mismos costos, la ABM, con un enfoque más estratégico, ha soplado a través de los pasillos del poder contable, como un aliento de aire fresco. Ha permitido que los gerentes vean los costos y las utilidades con una nueva luz. La ABM es la llave perdida que abre la puerta al empowerment y a la toma de decisiones basadas en el valor.

El verdadero empowerment, significa que los gerentes deben tener la libertad para actuar y la capacidad para tomar decisiones correctas. La una sin la otra deja impotente al llamado gerente investido de empowerment; ¡y que lástima!: muchas compañías proporcionan la libertad pero no la capacidad. Esta capacidad necesaria depende de una información relevante y rápida, y esto es exactamente lo que la ABM puede proporcionar. Como muchas organizaciones han descubierto, la ABM es una fuente real de ventaja competitiva.

Piense en ella de esta manera: ¿En qué compañía preferiría usted trabajar o invertir? ¿En una que conozca la rentabilidad de sus productos, mercados, clientes, segmentos y canales de ventas (después de cargar todos los costos de apoyo)?, ¿En una que no los conozca?, ¿En una que sabe las causas de sus costos o una que no?, ¿En una que puede identificar las actividades que agregan valor, o en una que no puede?, ¿En una que sabe cómo mejorar sus procesos, o una que no lo sabe? La respuesta debe ser obvia y la solución obligatoria.⁴

⁴ Steve Player and Roberto Lacerda, Gerencia Basada en Actividades, Cómo construir una organización más fuerte, más rentable y más efectiva.

Valor Ingenieril de la Estructura del Costo



El análisis de esta gráfica, con un gran mensaje por cierto, es que en el eje de las X se ubican las actividades que se ejecutan con eficiencia y las que no, y en el de las Y las actividades que agregan valor.

El cuadrante objetivo es el A porque las actividades agregan valor y se ejecutan con eficiencia. Las actividades del cuadrante D deben ser trasladadas al cuadrante A, en este caso se está destruyendo valor por no ejecutar las actividades con eficiencia. Las actividades del cuadrante B deben analizarse si pueden crear valor para explotarlas en el futuro y las actividades del cuadrante C simplemente hay que eliminarlas.

Cualquiera que sea la actividad principal de la empresa, ésta debe mantener un constante pensamiento estratégico y financiero. El valor de la empresa depende de su equipo de trabajo. Un cliente puede despedir a todos sus empleados, desde el presidente hasta el portero, con solo gastar su dinero comprando en otra tienda. Mantener e incrementar el valor de la compañía es un desafío al que se enfrentan todos los CEOs y CFOs. La empresa debe analizar todas las variables y situaciones que se dan en su entorno. La clave en todo esto no es hacer las cosas rápidas sino más rápidas que los competidores.

Conclusiones

*“Si quieres que tu gente venda, vende tu primero;
si quieres que tu gente madrugue, madrúgales tú.”*

Anónimo

Un análisis profundo de la CV proporcionará a la compañía información valiosa y cifras importantes para generar ideas estratégicas que contribuirán a incrementar el valor de la empresa. El objetivo de los ejecutivos es crearle valor a la firma. Dentro de esta tarea, nada fácil por cierto, se encuentra el análisis de su cadena de valor, la cual implica hacer las cosas no solamente bien y rápidas sino que más rápidas que sus competidores. Un análisis permanente y adecuado de su CV permitirá a la empresa mantener su liderazgo en el mercado.

La compañía debe saber cuál es su participación y posicionamiento estratégico y su ventaja competitiva respecto de sus complementadores de la cadena de valor. Conocer la evolución del mercado es importante para los que se lo reparten. La empresa debe estar atenta a los movimientos realizados por su competencia e investigar cuál es el crecimiento de sus rivales. La compañía debe mantener en el largo plazo su ventaja competitiva. Esta puede ser de diferenciación o de bajo costo o una combinación de ambas. Si su ventaja es diferenciación, podrá ofrecer un mejor valor a un precio equivalente. Si su ventaja es de bajo costo, podrá ofrecer un valor equivalente a menor costo. La ventaja competitiva está estrechamente ligada con la CV. Comprenderla nos permite entender el comportamiento de los costos y las fuentes de diferenciación.

El análisis estratégico permitirá a la compañía identificar con precisión sus causales estructurales o de ejecución de costos e incluirlos en su plan de acción para desarrollar su misión. Entender la interdependencia recíproca de las causales de costo ofrece a la empresa un análisis estratégico importante. La empresa no debe realizar planes de inversión sin considerar y evaluar el impacto que tendrá en su estrategia, su cadena de valor y su posicionamiento estratégico; pero sobre todo en el valor de la misma. Debe estar en función de la creación de valor.

El reto para la contabilidad gerencial es cambiar el paradigma tradicional de análisis y sumergirse en el nuevo enfoque del análisis estratégico. La contabilidad ha sido criticada por su limitada capacidad para registrar los acontecimientos que estratégicamente son relevantes. El impacto que tendría perder un cliente importante no puede ser registrado por la contabilidad, o haber recibido tarde un contenedor de materia prima. Sin embargo, la función de la contabilidad seguirá siendo registrar las operaciones numéricas y servir de herramienta para la toma de decisiones gerenciales. Los gerentes deben ser más analíticos y acuciosos. A ellos va dirigido el mensaje del cambio de análisis de paradigma. Los gerentes están inmersos en un contexto más amplio, que el del valor agregado, abarca desde las relaciones con los clientes hasta las relaciones con los socios proveedores.

Conclusión Profesional

“Imposible es el adjetivo de los imbéciles.”

Napoleón

Haber desarrollado este tema me ha servido para generar un cambio de enfoque, y pasar de un análisis tradicional a uno estratégico y de contexto más amplio que antes no tenía. Después de seis años como Gerente de Administración y Finanzas, la gerencia estratégica de costos me ha permitido crecer en mi análisis y aportar mejores ideas a las que en el pasado consideraba buenas. No tengo ninguna duda que este tema es sumamente valioso y poderoso. Me ha servido para involucrarme más en la comprensión de la estrategia de la compañía. Antes mi análisis se limitaba directamente al impacto que tendría en los fríos números de la evaluación de un proyecto, ahora lo enfoco hacia un contexto mayor, apporto ideas que las vinculo con la estrategia de la compañía. Liderar el equipo de trabajo ejecutivo para lograr ser líderes en bajo costo es ahora mi objetivo. Actualmente hemos iniciado un análisis de la cadena de valor en la empresa para la cual trabajo. Mi desafío será crearle más valor a la compañía y eliminar aquellas actividades que lo destruyen. No será fácil pero tampoco imposible. Con los equipos de trabajo conformados se obtendrán mejores resultados. Hemos involucrado al personal de mandos medios y trabajadores y las ideas aportadas por ellos son valiosas. Verdaderamente este tema me motivó.

Este documento, espero, sirva de ayuda para futuros profesionales de las finanzas y encontrar en él las *ideas claves* que ayuden a complementar su análisis y conseguir ser más competitivos en esta valiosa profesión.

Bibliografía

1. América Economía, Septiembre 2004.
2. Boyett, Joseph and Jimmie Boyett, Hablan los Gurús, Las mejores ideas de los máximos pensadores de la administración.
3. Cadenas de Valor y Agronegocios, <http://www.municipio-productivo-pader.com/f3qcadena.htm>
4. Estrategia y Negocios, Septiembre 2004.
5. Finanzas para Directivos, Conceptos importantes de contabilidad.
6. Gerencia Estratégica de Costos, <http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/fin/gec.htm>
7. Goldtratt, Eliyahu M., El Síndrome del Pajar, Cómo extraer información del océano de datos.
8. Jiménez, Carlos, Carlos Mallo, Robert S. Kaplan, Sylvia Meljem, Contabilidad de Costos y Estratégica de Gestión.
9. Lambin, Jean – Jacques, Marketing Estratégico.
10. Laseter, Timothy M., Alianzas Estratégicas con Proveedores, Un modelo de abastecimiento equilibrado.
11. Player, Steve y Roberto Lacerda, Gerencia Basada en Actividades, Cómo construir una organización más fuerte, más rentable y más efectiva.
12. Porter, Michael E., Estrategia Competitiva, Técnicas para el análisis de los sectores industriales y de la competencia.
13. Sánchez Cerón, Carlos, Valor en Riesgo y Otras Aproximaciones.
14. Seminario Avanzado de Graduación 2004, Maestría en Administración Financiera, Universidad de El Salvador.
15. Shank, John K. y Vijay Govindarajan, Gerencia Estratégica de Costos, La nueva herramienta para desarrollar una ventaja competitiva.
16. Vilariño Sanz, Angel, Turbulencias Financieras y Riesgos de Mercado.