

GERENCIAMIENTO ESTRATÉGICO DE COSTOS

Simeón Hugo Ferreira González

Resumo:

Tradicionalmente, el Análisis de Costos se considera como el proceso para estimar el impacto financiero que pueden ejercer decisiones alternativas gerenciales (efecto interno). Dentro de un contexto más amplio, los datos de costos se utilizan para desarrollar estrategias superiores, con el objeto de alcanzar ventajas competitivas que se puedan mantener (efecto externo). El enfoque de la "Gerencia Estratégica de Costos" establece que el conocimiento adecuado de la estructura de costos de una empresa, puede ser de gran ayuda, en la búsqueda de ventajas competitivas sostenibles, ante las exigencias del mercado. Una de las herramientas fundamentales al que recurre la Gerencia Estratégica de Costos, como instrumento para facilitar la implementación y el desarrollo de estrategias de negocios es la CONTABILIDAD, ya que puede proporcionar la información requerida para una adecuada toma de decisiones. Desarrollando la idea expresada en el seminario anterior en Fortaleza, hemos tratado de aplicar esas mismas ideas a una institución educativa de nivel superior de nuestro país, y evaluar hasta que punto se ha venido desarrollando y aplicando los principios de la Gerencia Estratégica de Costos a dicha institución, y las herramientas utilizadas para lograr el efecto interno y externo en la aplicación de las citadas herramientas.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos com Elemento de Suporte da Competitividade*

GERENCIAMIENTO ESTRATÉGICO DE COSTOS

Simeón Hugo Ferreira González- Lic. en Ciencias Contables y Administración de Empresas
Universidad Tecnológica Intercontinental
Fulgencio R. Moreno 189 e/ Yegros
utic@quanta.com.py
Rector

Enfoques internos y externos del los análisis de costos:

Tradicionalmente, el *Análisis de Costos* se considera como el proceso para estimar el impacto financiero que pueden ejercer **decisiones alternativas gerenciales** (efecto interno).

Dentro de un contexto más amplio, los datos de costos se utilizan para desarrollar estrategias superiores, con el objeto de **alcanzar ventajas competitivas** que se puedan mantener (efecto externo).

El enfoque de la "Gerencia Estratégica de Costos" establece que el conocimiento adecuado de la estructura de costos de una empresa, puede ser de gran ayuda, en la búsqueda de ventajas competitivas sostenibles, ante las exigencias del mercado.

Una de las herramientas fundamentales al que recurre la Gerencia Estratégica de Costos, como **instrumento para facilitar la implementación y el desarrollo de estrategias de negocios** es la **CONTABILIDAD**, ya que puede proporcionar la información requerida para una adecuada toma de decisiones.

Desarrollando la idea expresada en el seminario anterior en Fortaleza, hemos tratado de aplicar esas mismas ideas a una institución educativa de nivel superior de nuestro país, y evaluar hasta que punto se ha venido desarrollando y aplicando los principios de la Gerencia Estratégica de Costos a dicha institución, y las herramientas utilizadas para lograr el efecto interno y externo en la aplicación de las citadas herramientas.

GERENCIAMIENTO ESTRATÉGICO DE COSTOS

1- VISIÓN GENERAL

1.1- Gerencia de Instituciones Educativas y Contabilidad Gerencial:

1.2.1.-Proceso cíclico del Gerenciamiento Estratégico

La gerencia de las instituciones se puede concebir como un proceso cíclico continuo de:

- a- formulación de estrategias;
- b- comunicación de estas estrategias a toda la organización;
- c- desarrollo y utilización de tácticas para implementar las estrategias; y
- d- desarrollo y establecimiento de controles para supervisar el éxito en las etapas de la implementación y en consecuencia, medición del grado de éxito en alcanzar los objetivos estratégicos.

En la **primera etapa** la información contable es la base para realizar el análisis financiero que constituye un elemento del proceso de evaluación de estrategias alternativas y, por consiguiente, de la formulación de estrategias a ser desarrolladas.

En la **segunda etapa** la estrategia se comunican a través de la información contable, pues los datos consignados en una buena información contable, resaltan los factores que son decisivos para alcanzar el éxito de la estrategia adoptada.

En la **tercera etapa** se deben desarrollar tácticas específicas que apoyen a la estrategia en su conjunto y que se implementen hasta el final. Es uno de los elementos claves para determinar cuales programas tácticos pueden ser más eficaces para el logro de los objetivos estratégicos de la entidad.

En la **cuarta etapa**, la supervisión del desempeño de los gerentes o de las diferentes unidades del negocio habitualmente depende, en parte, de la información contable. Las herramientas gerenciales como costos estándares, los presupuestos de gastos y los planes anuales de utilidades sirven de base para la evaluación del desempeño. Para lograr que las mismas sean de máxima utilidad, deben ser adaptadas en forma explícita al contexto estratégico de cada entidad.

1.2.2.- La Contabilidad como herramienta estratégica:

De la concepción de la **Contabilidad Gerencial** surgen tres conceptos básicos:

- a) **La contabilidad no es un objetivo en sí mismo**, sino un medio para ayudar a alcanzar el éxito empresarial, por lo que las técnicas contables deben ser juzgadas a la luz de su repercusión en el éxito del emprendimiento.
- b) Las **técnicas o los sistemas específicos contables deben ser evaluados en función del papel que se espera que cumplan**. Un análisis contable que no es útil para ciertos fines puede ser extremadamente valioso para otros, por lo que un conocimiento profesional de la contabilidad gerencial implica conocer los múltiples papeles que puede cumplir la información contable.
- c) Debe existir afinidad entre las estrategias gerenciales y las informaciones generadas de la Contabilidad. Todo **concepto contable debe servir realmente a un fin determinado**, en una empresa determinada en un momento determinado.

Las preguntas gerenciales claves que se deben realizar respecto a cualquier concepto contable son:

- 1.- ¿Sirve éste para lograr un objetivo institucional claramente distinguible tales como la formulación de estrategias, la evaluación del desempeño gerencial etc.?
- 2.- ¿Aumenta esta información las posibilidades de alcanzar el objetivo para el cual se seleccionó?
- 3.- El objetivo, que la información contable ayuda a lograr, encaja estratégicamente con la finalidad global de la institución educativa?

1.2.3- Conclusión:

La **Gerencia Estratégica de Costos** consiste en la utilización que la gerencia hace de la información de costos, proveída por la **Contabilidad Gerencial**, en una o más de las cuatro etapas de la gerencia estratégica.

Bajo esa perspectiva hemos analizado la información que nuestra institución educativa genera y hemos tratado de organizarla de manera tal que ella nos permita disponer de una información contable suficientemente desagregada, que facilite la toma de decisiones.

2- ANALISIS DE LA SITUACIÓN.

Nuestra universidad, cuenta actualmente con tres sedes en la capital y otras tantas sedes en el interior del país. En la capital se halla la sede central donde además de la carrera de Ingeniería de Sistemas Informáticos, funciona la administración central y el Rectorado.

2.1- Estrategias de información y control:

La idea que se maneja en cuanto a la información consiste en lo siguiente:

- 1.- Cada **sede es autónoma en el manejo económico financiero** donde las inversiones iniciales y posteriores de la cada matriz para su habilitación y funcionamiento deben ser devueltas a ella.
- 2.- Además, mensualmente, **cada sede debe remitir a la Administración Central**, un porcentaje de los ingresos brutos del mes de esa sede, que le permite a ésta coordinar y efectuar nuevos emprendimientos, apoyar el desarrollo organizacional de las sedes, cubrir los costos fijos y generar la información necesaria para la toma de decisiones.
- 3.- Semanalmente el **Supervisor de Zona, dependiente de la sede central, visita la sede** y se informa del manejo académico, administrativo, financiero y contable, cuyos datos son mensualmente remitidos a la casa matriz, conforme a procedimientos establecidos.
- 4.- **Trimestralmente los decanos de cada sede se reúnen con el Rector y Directivos componentes de la Administración Central:** Contadora General, Tesorera General, Secretaria General, para evaluar el avance de las actividades de cada Sede bajo las perspectivas académica, administrativa, contable y financiera.

5.- Anualmente el grupo de alumnos del último año de la carrera de ciencias contables, bajo la supervisión de los profesores de Auditoría de la carrera, **realizan auditoría en cada uno de las sedes**, lo que permite tener una información completa de la situación.

2.2- Informaciones contables de las diversas sedes:

Bajo la misma política arriba señalada, hemos hecho una revisión de la forma en que es presentado actualmente el estado de resultado y hemos procedido a su reclasificación bajo el siguiente criterio.

a) Información de cada sede

1.- Los ingresos se segregan por sede y por carrera en cada sede.

2.- Los costos directos de honorarios de profesores se descuentan directamente de los ingresos de cada carrera de manera a permitirnos determinar el margen directo por carrera. Esto desemboca en un margen directo total por sede.

A este valor se le descuentan los gastos directos específicos de esa sede como publicidad, sueldos del personal, depreciaciones de inmuebles y bienes de uso específicos de la sede y otros gastos generales.

El resultado nos permite ver la contribución de cada sede en el resultado global de la entidad.

b) Información total por sedes

Este informe representa la sumatoria del total del resultado de cada sede, dándonos el margen de cada uno de ellas y del total.

Como la Entidad, además, tiene otros gastos comunes, aplicamos dichos gastos al total del resultado de las sedes, lo cual da un margen total. Posteriormente se le descuenta los montos propios de los gastos de la Administración Central, como Gastos Generales, Sueldos y jornales, depreciaciones etc. El resultado final nos permite ver en forma detallada y global el resultado de la gestión de la entidad.

Al realizar la clasificación de los gastos comunes por sedes y por carrera, surgió el cuestionamiento de la distribución de los citados gastos de acuerdo al criterio del ABC o simplemente la no distribución, siguiendo el criterio del manejo de los costos fijos del sistema de costeo variable.

Como una herramienta válida para la toma de decisiones, hemos considerado que no veíamos en que nos beneficiaría volver a distribuir los costos-gastos comunes a cada una de las sedes a las cuales les afecta.. Más bien nuestro enfoque consideró la necesidad, de generar suficiente ingreso que permita absorber aquellos costos comunes propios del período o racionalizar al máximo la capacidad instalada que nos permita competir favorablemente en el mercado.

PERIODO: Abril de 1997 CONCEPTOS:	SEDE 1						TOTAL SEDE1	SEDE 2					
	AULA 1	AULA 2	CAR 1	AULA 3	AULA 4	CAR 2		AULA 1	AULA 2	CAR 1	AULA 3	AULA 4	
INGRESOS Y EGRESOS DIRECTOS													
INGRESOS POR ENSEÑANZA	100	120	220	140	110	250	470	80	90	170	130		
MENOS: COSTOS DIRECTOS	(30)	(35)	-65	(40)	(33)	-73	-138	(20)	(30)	-50	(50)		
APLICADOS A LAS AULAS			0			0	0			0			
Honorarios de profesores	15	17	32	22	18	40	72	12	16	28	25		
Depreciaciones	2	2	4	3	3	6	10	2	3	5	3		
P u b l i c i d a d	1 1 2 1 1 2 4 5 8	1 2 2 5 0 5 7	1 1 1 3 4 9	1 1 1 3 4 9	1 1 1 3 4 9	1 1 1 3 4 9							

Reparaciones y mantenimientos

2
4

Cuotas incobrables	0	2	2	8	1	2	3	4	4	8	11	19
		1	0	1	0	0	0	1	0	1	1	3
MARGEN DE CONTRIBUCION POR AULA		70	85	155	100	77	177	332	60	60	120	80

MENOS: COSTOS DIRECTOS DE SEDES	47
Honorarios del personal	20
Depreciaciones	10
Servicios básicos	5
Suministros	3
Gastos generales de limpieza	2
Cafetería	2
Otros	5
MARGEN DE CONTRIBUCION POR SEDE	285
<hr/>	
MENOS: COSTOS INSTITUCIONALES	
Honorarios	
Gastos Financieros	
Depreciaciones	
Gastos Generales	
UTILIDAD OPERATIVA INSTITUCIONAL	
<hr/>	
MAS: INGRESOS NO OPERATIVOS	
<hr/>	
Intereses ganados en Caja de Ahorro	
Donaciones	
UTILIDAD NETA DEL PERIODO	

3- ANÁLISIS DE LA CADENA DE VALORES:

3.1- Concepto de la Cadena de Valores

Una gerencia estratégica de costos eficiente requiere de **un enfoque global externo a la firma.**

La **cadena de valores** en cualquier empresa, lo mismo que en una entidad educativa, es el conjunto interrelacionado de actividades creadoras de valor, que se extienden durante todos los procesos, que van **desde el inicio** hasta la finalización del servicio en manos del consumidor, en este caso, de cliente-alumno.

Este enfoque es externo a la Entidad, considerando a cada institución en el contexto de la totalidad de la cadena de actividades creadoras de valor de la cual nuestra Institución es sólo una parte.

En contrapartida, **actualmente la contabilidad gerencial** adopta un enfoque ampliamente dirigido a los factores internos de la empresa: sus compras, sus servicios contratados, sus procesos, sus funciones, sus productos y sus clientes, donde el objetivo clave es maximizar la diferencia (valor agregado) entre compras y ventas.

Como desde el punto de vista estratégico, el concepto de valor agregado empieza demasiado tarde (en las compras o contrataciones de servicios de los profesores por ejemplo) y termina demasiado pronto, cuando el alumno termina su carrera, curso, seminario o Post-grado, haciendo perder todas las oportunidades de aprovechar los lazos existentes con los posibles o probables proveedores de la entidad (los posibles profesores) que resulta de mucha importancia para la entidad.

En este aspecto buscamos favorecer la continuidad de las relaciones Entidad-exalumnos, por medio de encuentros anuales, encuentros deportivos, invitación a seminarios, post-grados, viajes de capacitación al exterior etc.

3.2 – Bases para el desarrollo de las ventajas competitivas:

Según Porter, una unidad de negocios puede desarrollar una ventaja competitiva continua, **basándose en el costo, en la diferenciación** o en ambas cosas:

a) El enfoque básico de la **estrategia de “bajo costo”** es lograr un costo bajo en relación con los competidores. El “liderazgo” de costos se puede lograr mediante sistemas tales como:

- Economías de escala de producción.
- Efectos de la curva de experiencia.
- Control estricto del costo.
- Minimización del costo en áreas como investigación y desarrollo, servicio, fuerza de ventas o publicidad.

Nuestra experiencia en este campo lo orientamos hacia la búsqueda de la **racionalización de costos por medio de:**

- la utilización inteligente de los **equipos informáticos** que permita que los alumnos que estén en el aula, frente a la computadora lo utilicen.
- **Racionalización de las aulas**, de manera tal de que no exista capacidad ociosa de las instalaciones.

- La **modularización de los cursos**, y el inicio de las carreras con materias no correlativas. Esto permite la inserción de nuevos alumnos con posterioridad al inicio del año académico sin que eso signifique un problema en su inserción en el grupo.
- **Transformación de los equipos informáticos** a tecnologías más avanzadas (de 386 a 586 o pentium)
- **Reutilización de los equipos obsoletos** para cursos de mantenimiento de computadoras.
- La **utilización de televisores** en sustitución de proyectores multimedia, por el excesivo costo de estos últimos frente a aquellos.
- La **racionalización en el uso de la publicidad**, de manera que una publicidad sea beneficiosa para todas las sedes.

b) Como una **estrategia de diferenciación**, el enfoque primario se hace diferenciando el servicio de la unidad educativa, **creando algo que el cliente perciba como exclusivo**.

Los planteamientos para la **diferenciación del servicio de nuestra Institución** incluyen:

- **Lealtad a la Institución**, implementando la utilización de símbolos como remeras, carpetas, bolsas, agendas etc.,
- **Servicio de alta calidad al alumno**, evaluando permanente a los profesores por parte del alumnado lo que le obliga a mejorar y actualizarse permanentemente,
- **Evaluación de la Institución por parte del alumnado y de los profesores** (nivel y calidad del servicio), red de distribución, diseño y características del producto y/o tecnología.
- La **implementación de la informática en todas la carreras**, única en el país.
- Seminarios de **Capacitación a profesores** en áreas de didáctica superior o profundización técnica.
- La **enseñanza opcional del idioma Ingles** con precios diferenciales para los alumnos.
- Gestión de Becas para los alumnos y profesores.

Que una Institución pueda o no pueda **desarrollar y mantener una ventaja de diferenciación, de costo, o de ambos** depende fundamentalmente de cómo maneje su cadena de valores en relación a la competencia.

La institución hizo y hace un esfuerzo tremendo de desburocratizar los servicios, y minimizar al máximo los costos fijos.

Tanto intuitiva como teóricamente, la ventaja competitiva se deriva fundamentalmente de darle al cliente-alumno un mejor valor, por un costo equivalente, o un valor equivalente a menor costo. Por tanto, el análisis de la cadena de valores es esencial para determinar dónde, exactamente, en la cadena del cliente-alumno se puede aumentar el valor, o rebajar los costos.

3.3- Eslabones de la cadena de valores que no conviene olvidar:

- a) Ninguna Entidad abarca la cadena de valores completa en la cual opera, pues ella es sólo una parte de un conjunto mayor de actividades en el sistema de entrega de servicios y la cadena de valores.
- b) La cadena total de valores es exclusiva para cada Entidad educativa.
- c) Los proveedores (profesores y funcionarios) ejercen una importante influencia en la posición costo/diferenciación de esa entidad.
- d) Para ganar y mantener una ventaja competitiva se requiere que una Entidad entienda todo el sistema de la entrega de valores, no sólo la porción de la cadena de valores en la cual ella participa.
- e) Una Entidad educativa puede aumentar su rentabilidad no sólo comprendiendo su propia cadena de valores, sino también, entendiendo cómo sus actividades de valores encajan en las cadenas de valores de los proveedores-docentes o funcionarios y los clientes-alumnos.

3.4 - Areas destacados de la cadena de valores para el mejoramiento de la utilidad:

- a- **Vínculos con proveedores-docentes** donde, tanto la Institución Educativa como el proveedor, se puedan beneficiar.
Como las clases sean modulares y permite que los profesores en menos tiempo tener mejores ingresos, al mismo tiempo se le ofrece a los profesores la posibilidad de enseñar otras materias en el año. Esto les beneficia con un ingreso seguro en el año.
Preferimos tener pocos profesores aun cuando sean dueños de más de una cátedra que muchos profesores golondrinas. Esto permite que los profesores se comprometan cada vez más con la institución.
- b- **Vínculos con clientes-alumnos** que sean mutuamente beneficiosos. Precio diferencial para la enseñanza del idioma.
- c- **Vínculos de proceso** dentro de la cadena de valores de una unidad de negocios, lo cual resalta la interdependencia de las creatividades individuales.
- d- **Vínculos a través de las cadenas de valor** de las unidades de negocio dentro de la entidad, beneficiándose mutuamente del servicio de cada una de las unidades educativas.
Ej. La Facultad de Derecho apoya jurídicamente a las otras carreras, la de ciencias empresariales apoya administrativamente, la de informática capacita a profesores para la utilización de herramientas informáticas, la de ciencias de la Educación con la capacitación docente de profesores de todas las Carreras..

3.5- Metodología de la cadena de valores:

La metodología para construir y utilizar una cadena de valores involucra los siguientes pasos:

a- Identificar la cadena de valores de la entidad en sus diferentes actividades estratégicas y asignarle los costos, ingresos y activos a las actividades de valor. Luego de identificar la cadena de valores, se le deben asignar costos de operación, ingresos y activos a las actividades de valor, individualmente.

Con esta información será posible calcular el rendimiento sobre activos para cada actividad de valor.

b- Diagnosticar las múltiples causales de costo que expliquen variaciones de costo en cada actividad de valor.

Los causales de costo podemos dividir en estructurales y ejecucionales.

3.6- Desarrollo de una ventaja competitiva sostenible:

La entidad puede ganar una ventaja competitiva sostenible en una de dos formas:

a- **Controlando las causales de costo** mejor que los competidores, considerando las siguientes preguntas claves por cada actividad de valor:

- ¿Podemos reducir costos en esta actividad manteniéndose el precio del servicio constante?
- ¿Podemos aumentar el precio en esta actividad, manteniendo los costos constantes?
- ¿Podemos reducir activos aplicados a esta actividad manteniendo los costos y los ingresos constantes?

Una manera eficaz de lograr diferenciación con ventajas de costo es comparar la cadena de valores en la Entidad con la de uno o dos de sus principales competidores e identificar las acciones necesarias para manejar la cadena de valores de la empresa mejor que la de sus competidores.

Lo importante no es cuan rápida vaya la Entidad sino que vaya más rápido que sus competidores, de lo que se deduce que el desarrollo del análisis de costos del competidor es crucial para desarrollar y mantener una ventaja competitiva.

b- **Reconfigurando la cadena de valores**, ya que mientras se continúe el enfoque de manejar la cadena de valores de la empresa mejor que la competencia, habrá que hacer mayores esfuerzos por redefinirla en los sitios donde los ajustes son más importantes.

BIBLIOGRAFÍA

JOHN K.SHANK Y VIJAY GOLDARAJAN, Gerencia Estratégica de Costos, Editorial Norma Bogotá, Colombia, 1995

DR. ANTONIO JARAZO SANJURJO (Argentina), La aplicación de los costos al Análisis de la Cadena del Valor, Trabajos Presentados, V Congreso Internacional de Costos – Acapulco – México, 1997.

