3.15. La Aplicación de los Costos al Análisis de la Cadena de Valor

Dr. Antonio Jarazo Sanjurjo (Argentina)

INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo, el suscrito pretende satisfacer dos objetivos: en primer término, hacer una interpretación, desde la disciplina Costos, del significado del instrumento que se nos propone recientemente como "Value Chain Analysis" o "Análisis de la Cadena de Valor".

En segunda instancia, se procurará, de manera sintética, proporcionar los puntos de vista del autor de este trabajo acerca de la utilidad relativa de las distintas herramientas que nos ofrece nuestra disciplina, a los efectos de realizar los estudios propios del Análisis aludido.

Al encarar el análisis de un nuevo instrumento, se nos plantean siempre una serie de interrogantes acerca de la validez, consistencia, utilidad, y verdadera novedad de lo que se nos propone.

Sobre el particular, el autor es consistente con puntos de vista vertidos en algún trabajo anterior referido al A.B.C. (Activity Based Costing o Costeo Basado en Actividades); el suscrito no comparte la visión fatalista de quienes tienden a creer que todo lo que se nos propone no es más que algo conocido con un nuevo nombre.

Tampoco es razonable pretender que todo lo novedoso es útil y digno de crédito; lo inteligente parecería ser la búsqueda honesta y sin prejuicios del aprovechamiento de cada herramienta a nuestro alcance. Eso supone continuar valiéndose de los instrumentos conocidos, en todo lo que sean útiles, sin descartarlos porque percibiéramos que alguien hace mal uso de ellos.

Como contrapartida, y respecto de instrumentos que se nos presentan como nuevos, debemos investigar seriamente: eso implica analizarlos críticamente, buscando identificar lo verdaderamente novedoso, satisfacernos acerca de su validez y utilidad, y enriquecer nuestra visión sumando las ventajas de ópticas diferentes para evaluar los fenómenos.

El autor del presente trabajo suele, al respecto, aludir a disciplinas que respeta como serias, como ser la Medicina; en ella, frente a diferentes instrumentos cuyos objetivos convergen hacia la mejor búsqueda de diagnósticos o soluciones para un mismo problema, un profesional serio se vale de todos ellos, sin prejuicios ni sectarismos.

Como consecuencia de esa postura, parece oportuno ser receptivo, y sana y desprejuiciadamente crítico frente a las novedades. Es importante destacar que, en los ámbitos de la Contabilidad General y de la Contabilidad de Gestión, no sólo nos preocupa el fondo de la información (la "valuación"), sino la forma de presentación (lo que en el lenguaje contable se denomina "exposición").

Si se toma nota de esto, cabe reconocer como aportes a la disciplina no sólo a las nuevas metodologías, sino a las nuevas formas de exposición, en la medida en que éstas impliquen un aporte a la claridad con que la información es presentada a su usuario, vale decir, al decisor.

El suscrito, a encarar el estudio del "Value Chain Analysis", se ha encontrado con el hecho de que, a lo largo de su vida profesional, tiene la convicción de haber, en numerosas circunstancias, razonado de manera afín a la propuesta por este instrumento: profundizar esta línea de pensamiento, llevaría a descartar algo porque "no es nuevo".

Sin embargo, honestamente merece la pena preguntarse si la idea sistemática de razonar y evaluar nuestro negocio como parte de una actividad conjunta con nuestros proveedores y clientes, es de aplicación generalizada; la respuesta resulta clara e indiscutiblemente negativa: los ejemplos que hallamos son análisis "ad hoc", para circunstancias particulares, por más que el propio autor de este trabajo acredite haber prestado permanentemente en sus ponencias, una atención preferente a la optimización de los canales de distribución.

Una cosa es analizar la optimización para nuestra empresa, y otra muy diferente, encarar metódicamente (no por excepción), la evaluación del negocio conjunto. Que hayamos hecho esto alguna vez, en uno o varios estudios ad hoc, no significa que se haya hecho carne en nosotros la cultura de asesorar a nuestros clientes o empleadores acerca del valor de ver el negocio permanentemente de esta manera.

Por lo tanto, y en tanto el avance en la investigación no convenza al suscrito de lo contrario (y honestamente lo admitiría), cree legítimo reconocer a quienes nos hablan del Análisis de la Cadena de Valor el mérito de haber elaborado de manera sistemática puntos de vista útiles para los decisores. Si el modo en que determinan y presentan la información resulta de ayuda para quienes deciden, sería impropio no reconocerlo y obcecadamente sostener que no aportan nada nuevo.

Es así, con esa visión, crítica, pero sin resistencia al cambio, que el autor procurará sintetizar de manera clara las ideas que se nos proponen respecto de esta herramienta, pasando luego a ilustrar la filosofía que la inspira con ejemplos que datan de la propia actuación profesional en los que cree haber aplicado principios consistentes con la misma. De resultas de ello, no se concluirá la invalidez de la propuesta, sino que se le reconocerá el mérito de pensar como rutina la excepción, como método lo esporádico, como forma natural de ver las cosas lo que se nos antojaba un inteligente ejercicio de capacidad de análisis.

Tengamos la inteligencia y la humildad de aceptar todo lo que nos mejore, sin la vanidad de haber descubierto antes los conceptos, cuando no los hemos plasmado en rutinas al servicio de los usuarios de la información, y otros lo hacen: eso sí, investiguemos a fondo lo nuevo, al igual que lo conocido.

CONCEPTO DE CADENA DE VALOR

Se nos presenta como un método para descomponer la cadena desde la Materia Prima hasta el usuario final, en actividades estratégicamente apropiadas para entender el comportamiento de los costos, y comprender las fuentes de financiación.

El concepto subyacente es que una empresa es sólo una parte de un conjunto mayor de actividades en el sistema de entrega de bienes; en consecuencia, para ser más competitivos, no sólo debemos mirar hacia adentro, sino que es importante preocuparse por la Cadena de Valor completa.

Una circunstancia digna de ser tenida en cuenta es que dos empresas no necesariamente compiten en los mismos mercados y con los mismos proveedores; eso implica que muy posiblemente la cadena de valor es exclusiva para cada una: depende de sus fuentes de abastecimiento y de sus canales de distribución.

CADENA DE ACTIVIDADES DE UNA INDUSTRIA

Es necesario identificar la cadena de valor propia de la empresa (lo que acontece dentro de la misma), y la cadena de valor de la industria en su conjunto (de la cual la empresa forma parte):

CADENA DE VALOR DE LA EMPRESA	CADENA DE VALOR DE LA INDUSTRIA
	Cadena de Valor Del Proveedor
Materias Primas InFabricación Marketingv. y Desarrollo Fabricación Marketing/Ventas Distribución	Cadena de Valor de la Empresa
	Cadena de Valor del Canal
	Cadena de Valor del Comprador

"CADENA DE VALOR" VERSUS "VALOR AGREGADO"

Los propulsores del uso de la Cadena de Valor la diferencian del clásico concepto de "Valor Agregado". Para ello, y respecto de este último, señalan que destaca cuatro áreas de mejoramiento de la utilidad:

a) Vínculos con Proveedores

b) Vínculos con Clientes
c) Vínculos de proceso dentro de la cadena de valores de una unidad de negocios
d) Vínculos a través de la cadena de valores de las unidades de negocio dentro de la firma

Vínculos con Proveedores

Los propulsores del análisis de la Cadena de Valores consideran que el concepto de Valor Agregado se inicia demasiado tarde, perdiendo oportunidades, que pueden ser importantes, de explotar los vínculos con los proveedores de la firma; señalan que ese vínculo debe manejarse de modo que tanto la firma como su proveedor puedan beneficiarse.

Vínculos con Clientes

Se pierde las oportunidades de explotar los vínculos con los clientes si se detiene el análisis de los costos en las ventas; no debe ser un juego de suma cero, sino que ambas partes deben beneficiarse. El concepto de Cadena de Valores destaca cómo los productos de una empresa encajan en la cadena de valores de su comprador.

Vínculos de Proceso Dentro de la Cadena de Valores de una Unidad de Negocios

Se refiere a la interdependencia de las actividades de valor dentro de una empresa; para obtener éxito deben ser coordinadas, pues el aumento de costos de una de ellas puede resultar en una reducción del costo total, en contra del clásico énfasis en la generalización de la reducción de costos.

Vínculos a Través de la Cadena de Valores de las Unidades de Negocio de la Firma

Se trata de explotar los vínculos entre las actividades de valor a través de las unidades de negocio, para desarrollar la ventaja competitiva; se logra esencialmente compartiendo recursos dedicados a actividades comunes a ambas unidades de negocio, como por ejemplo la Distribución.

METODOLOGÍA DE LA CADENA DE VALORES

Involucra una sucesión de pasos:

a) Identificación de la Cadena de Valores de la industria, asignando costos, ingresos y activos a las actividades de valor
b) Diagnóstico de las causales de costos de cada actividad
c) Desarrollo de una ventaja competitiva sostenible, controlando mejor las causales de costo, y reconfigurando la cadena de valores

Identificación de la Cadena de Valores

Requiere la descomposición de la industria en sus diferentes actividades estratégicas, para definir una cadena de valores y asignarles costos, ingresos y activos.

Dicha labor se realiza para las actividades que respondan a las siguientes características:

- que representen un porcentaje importante de los costos operativos
- que tengan causales de costo o comportamiento diferente
- que sean ejecutadas de modo diferente por los competidores
- que tengan un alto potencial para crear diferenciación

Diagnóstico de las Causales de Costo

Supone la identificación de las que expliquen variaciones de costo en cada actividad de valor. Los propulsores del Análisis de la Cadena de Valor sustentan que en la Contabilidad tradicional se reconoce como única causal de costo al volumen, cuando en realidad hay múltiples causales, de naturaleza estructural, y operativa.

El análisis de la Cadena de Valores es un marco amplio en el que el concepto de causal de costos sirve para entender el comportamiento del costo en cada actividad de la cadena de valores; el volumen es una manera poco interesante de explicar el comportamiento, y parece más útil explicar el comportamiento del costo en función de las elecciones estructurales y las habilidades de ejecución.

No todas las causales estratégicas son igualmente importantes, por lo que cada una requiere un marco particular de análisis, máxime teniendo en cuenta que las diferentes actividades de la cadena de valores son habitualmente influenciadas pos distintas causales de costo.

Desarrollo de una Ventaja Competitiva Sostenible

Puede ganarse una vez que la empresa haya identificado la Cadena de Valores, y diagnosticado las determinantes de costo de cada actividad de valor.

La ventaja competitiva puede ser ganada de dos maneras:

a) controlando las causales de costo mejor que los competidores: eso implica reducir costos, aumentar ingresos, o reducir los activos sin alterar costos e ingresos; para ello es eficaz comparar nuestra cadena de valores con la de nuestros competidores, teniendo en consideración la posibilidad de que ellos, mañana, serán más eficientes que hoy
b) reconfigurando la cadena de valores: como los competidores evolucionan, su dinámica conduce al cambio continuo de metas, haciendo cruciales el análisis de los costos del competidor, y los esfuerzos por redefinir nuestra Cadena de Valores

DIFICULTADES DE CALCULO

Se plantean una serie de cuestiones a resolver para poder encarar un adecuado análisis de nuestra Cadena de Valores; la primera de ellas es la segmentación de la cadena en componentes que tengan un mercado, que parte de identificar los puntos en que exista mercado externo, y calcular los precios para productos intermedios.

Una labor delicada consiste en la aislación de causales de costos claves, agregada a la identificación de eslabones a través de las actividades. Por otra parte, será valioso, para construir la Cadena, el cómputo de márgenes de proveedores y clientes.

La mayor dificultad, para extraer de esta herramienta toda su posible riqueza, reside en la construcción de estructuras de costo de los competidores.

ANÁLISIS DE LA CADENA DE VALORES, HERRAMIENTA GERENCIAL CLAVE DEL COSTO

Para los propulsores del Análisis de la Cadena de Valores, el análisis tradicional de costos enfocado en la noción de Valor Agregado (precio de venta menos costo de la materia prima), es engañoso, por varias razones.

En primer término, dicho enfoque distingue arbitrariamente entre materias primas y otros insumos, ignorando la interacción entre las primeras y los demás componentes del costo.

Por otra parte, al decir de los propulsores del análisis de la Cadena da Valores, el enfoque tradicional no muestra cuál es el potencial para explotar los vínculos entre la empresa y los proveedores, o entre la empresa y sus clientes.

El enfoque del Análisis de la Cadena de Valores es externo a la empresa, en el sentido de que ve a la empresa en el contexto de la cadena total de actividades que crean valor, inserta sólo como una parte de esas actividades.

A partir de esa postura, resulta claro que los esfuerzos para reducir costos y aumentar la diferenciación, requieren un cuidadoso examen de Costos, Ingresos y Activos, de cada actividad de valor, frente a los competidores.

Según sus propulsores, estos conceptos son ideas distintas de las que indican las herramientas más tradicionales de la "Contabilidad Gerencial", y marcan diferencias clave entre uno y otro enfoque.

DIFERENCIAS CLAVES ENTRE LA CADENA DE VALORES Y LA CONTABILIDAD GERENCIAL TRADICIONAL

Las diferentes empresas compiten entre sí en distinto conjunto de actividades de valor (tienen distintos grados y modalidades de integración vertical); por esa razón se requiere el Análisis de la Cadena de Valores, para estar en condiciones de entender su posicionamiento en su sector.

Un planteo fundamental de los propulsores del Análisis de la Cadena de Valor consiste en el concepto de que la construcción de una ventaja competitiva requiere conocer el conjunto interrelacionado de las actividades de valor que integran la empresa y sus competidores.

Las decisiones estratégicas sobre comprar o producir, o la integración hacia atrás o hacia adelante, se vuelven más claras desde la perspectiva de su impacto sobre la cadena total.

Por otra parte, esta técnica pone el acento en el análisis de los factores que, según el punto de vista de sus propulsores, conducen al éxito competitivo.

Factores que llevan a éxito competitivo

En primer término, la cuantificación del poder del proveedor, calculando el porcentaje de utilidades atribuible, ayuda a explotar los vínculos con los proveedores.

En segundo lugar, es valioso destacar cómo encaja el producto de la empresa en la cadena de valores del proveedor, para conocer qué porcentaje de sus costos proviene de nosotros, y así trabajar juntos en la reducción de costos de las actividades.

Por otra parte, el éxito competitivo se concreta, tanto consiguiendo bajo costo como diferenciación; depende de una adecuada comprensión de las causales de costo, los ingresos y los activos, de cada actividad de valor, y de los eslabonamientos a través de las actividades de valor.

CADENA DE VALORES VS. CONTABILIDAD GERENCIAL

Shank y Govindarajian nos proponen una comparación crítica apoyada en diferentes matices: su enfoque y perspectiva, su diferente postura acerca del concepto causal del costo, la filosofía que proponen en cuanto a control del costo, y las ideas que, según ellos, proporcionan para soportar las decisiones de carácter estratégico.

En la primera columna de cada uno de los cuadros siguientes se expresan los conceptos atribuidos por los autores citados a la Contabilidad Gerencial, y en la segunda, las cualidades que propugnan respecto de la Cadena de Valores.

Enfoque y Perspectiva

CONTABILIDAD GERENCIAL	CADENA DE VALORES
ENFOQUE INTERNO	ENFOQUE EXTERNO
PERSPECTIVA DEL VALOR AGREGADO	TODO EL CONJUNTO DE ACTIVIDADES INTERRELACIONADAS DESDE MATERIAS PRIMAS HASTA EL ÚLTIMO CONSUMIDOR FINAL

Concepto Causal de Costo

CONTABILIDAD GERENCIAL	CADENA DE VALORES
CAUSAL ÚNICA	CAUSALES MÚLTIPLES: ESTRUCTURALES: escala, experiencia, tecnología, complejidad
EL COSTO ES FUNCIÓN DEL VOLUMEN	EJECUCIONALES: gerencia participativa, gerencia de calidad total
CAUSAL APLICADA CON FRECUENCIA SOLO A NIVEL DE TODA LA EMPRESA	CADA ACTIVIDAD DE VALOR TIENE UN CONJUNTO EXCLUSIVO DE CAUSALES DE COSTO

Filosofía del Control del Costo

CONTABILIDAD GERENCIAL	CADENA DE VALORES
REDUCCIÓN DE COSTOS LOGRADA POR:	CONTROL DE COSTO EN FUNCIÓN DE LAS CAUSALES DE COSTO DE CADA ACTIVIDAD DE VALOR
CENTROS DE RESPONSABILIDAD	EXPLOTAR LA ALIANZA CON LOS PROVEEDORES
RESULTADOS DE PRODUCCIÓN DE COSTOS	EXPLOTAR LOS LAZOS CON LOS CLIENTES
	EXPLOTAR LOS LAZOS DE PROCESOS DENTRO DE LA EMPRESA

Ideas para Decisiones Estratégicas

CONTABILIDAD GERENCIAL	CADENA DE VALORES
NO SON FÁCILMENTE VISIBLES	IDENTIFICAR LAS CAUSALES DE COSTOS
POR ESO LAS EMPRESAS CONSULTORAS DESCARTAN LOS INFORMES TRADICIONALES CUANDO COMIENZAN SUS ANÁLISIS DE COSTOS	DIFERENCIACIÓN
	RECONFIGURACION DE LA CADENA
	HACER VS. COMPRAR E INTEGRACIÓN HACIA ADELANTE VS. HACIA ATRÁS
	EXPLOTAR LAZOS CON PROVEEDORES Y COMPRADORES

IDENTIFICACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE VALOR

Una actividad debe ser aislada y separada, en el concepto de los propulsores del Análisis de la Cadena de Valor, si:

- representa un porcentaje significativo de los costos operativos
- tiene un portador de costo diferente de las demás actividades
- los competidores la efectúan de manera distinta
- tiene un alto potencial para crear diferenciación en la percepción del producto

Desde esos puntos de vista se puede decir que hay actividades de distinta naturaleza: primarias, secundarias, de apoyo, directas e indirectas.

ASIGNACIÓN DE COSTOS A LAS ACTIVIDADES DE VALOR

Los propulsores del Análisis de la Cadena de Valor recuerdan que la metodología usualmente seguida por el Costeo Tradicional incluye las Distribuciones usualmente conocidas como Primaria, Secundaria y Terciaria (a los productos).

Como variante superadora, proponen la aplicación del Costeo Basado en Actividades (A.B.C., "Activity Based Costing"), que reconoce, según ellos, cuatro niveles de actividades:

- a nivel unitario
- a nivel de operaciones de fabricación o lotes
- a nivel de producto
- a nivel de instalaciones

Para su aplicación, el costeo A.B.C. requiere la definición de "Cost Drivers" o portadores de costos, entre los que se pueden reconocer los de carácter estratégico, tanto Estructurales como Ejecucionales.

Portadores de Costos Estratégicos

Cabe reconocer como tales a:

- Economías y deseconomías de escala
- Aprendizaje y desperdicio
- Capacidad de utilización
- Eslabones dentro de la cadena de valor
- Eslabones con los proveedores
- Eslabones con los clientes
- Interrelaciones con otras unidades de negocio
- Grado de integración vertical
- El tiempo
- Políticas discrecionales
- Localización o ubicación
- Factores institucionales

Entre los portadores de costos, como ya quedó dicho en el punto anterior, cabe distinguir dos tipos: de carácter estructural, y de carácter ejecucional.

Portadores de Costos Estructurales

Son aquéllos que proceden de la estructura económica básica que la empresa elige para competir; se relacionan con cinco tipos de decisiones estratégicas:

- LA ESCALA (Cantidad de recursos a invertir)
- EL ÁMBITO (Grado de integración vertical)
- LA EXPERIENCIA (Veces que la empresa ha hecho lo mismo)
- LA TECNOLOGÍA (Procesos tecnológicos usados en cada etapa)
- LA COMPLEJIDAD (Líneas de productos o servicios ofrecidas)

Según nos lo proponen los propulsores del Análisis de la Cadena de Valor, la cuantificación de cada uno de los portadores de costos requiere el análisis de los costos individuales, y debe basarse, más que en datos absolutos y relevantes, en valores relativos y tendencias.

Portadores de Costos Ejecucionales

Son los que dependen de la habilidad de la empresa para ejecutar con éxito, y están relacionados con el rendimiento:

- COMPROMISO DE A FUERZA DE TRABAJO HACIA LA MEJORA
- GESTIÓN DE CALIDAD TOTAL (Prevención, Inspección, Fallas)
- UTILIZACIÓN DE LA CAPACIDAD
- EFICIENCIA EN EL DISEÑO DE LA PLANTA
- CONFIGURACIÓN DEL PRODUCTO
- ESLABONES CON PROVEEDORES Y CLIENTES

La cuantificación de estos portadores de costos implica el análisis de costos específicos para cada Actividad de Valor; importan, como ya quedó expresado en el punto anterior, los valores relativos y las tendencias.

DESARROLLO Y MANTENIMIENTO DE LA VENTAJA COMPETITIVA

Se nos plantean diversos caminos que conducen, a través de la modificación de la cadena de valor, a la reducción del costo:

- REDUCCIÓN DE ACTIVIDADES (tiempo, esfuerzo, recursos)
- ELIMINACIÓN DE ACTIVIDADES (cambios en los procesos internos o en la relación con proveedores o clientes)
- SELECCIÓN DE ACTIVIDADES (por diseños diferentes del producto)
- COMPARTIR ACTIVIDADES (entre productos o entre unidades de negocio, de manera que puedan obtenerse economías de escala)

CASOS DE APLICACIÓN COHERENTES CON ESTA FILOSOFÍA DE ANÁLISIS

Se hace referencia a continuación algunos ejemplos de planteos que, al autor, se le han presentado como afines a la idea que de manera sistemática propone el Value Chain Analysis.

Uno de ellos se refiere a un replanteo de condiciones de venta, en el que se puso en juego la necesidad de promover acciones por los clientes que fueran conducentes a aumentar los beneficios de la Compañía.

El planteo consistía en que el porcentaje de marcación de diferentes productos por el comerciante era igual, en tanto que la contribución para la empresa industrial asumía magnitudes diferentes. Por otra parte existía una restricción de parte de los comerciantes en cuanto al monto total de compra.

A partir de este planteo, y asumiendo la posibilidad del comerciante de alterar la mezcla de productos ofrecida al consumidor, se elaboró un régimen de bonificaciones que tenía como objetivo compartir con el comerciante los beneficios que pudieran provenir del enriquecimiento de la mezcla de productos.

Este caso resulta un ejemplo de cómo la optimización de los resultados de cada parte, por separado y sin tener cómo esto le afectaba a la otra, no conducía a la maximización del conjunto.

El secreto para lograr esto último consistió en generar una forma de relación en que el comerciante se sintiera socio de la empresa industrial para la obtención de ganancias, y estuviera así motivado a favorecerlas; sólo se maximiza verdaderamente los beneficios si ambas partes quieren hacerlo y actúan en la misma dirección, sin adoptar conductas en las que los beneficios de uno se obtengan mediante la reducción de las utilidades del otro: "que cada uno quiera hacer lo que beneficia al otro".

Otros casos de experiencias afines a esta herramienta tuvieron que ver con alteraciones en bonificaciones a clientes simultáneas con la incorporación a la cartera de productos ofrecidos una nueva línea, de manera de obtener un aumento de la rentabilidad de ambas partes; una variante de esto consistió en la promoción de la diversificación de la actividad del cliente.

También cabe imaginar el logro de complementaciones, con clientes o proveedores, que conduzcan a la obtención de ventajas impositivas, a través de la mutua cooperación para el aprovechamiento de desgravaciones o beneficios fiscales de toda índole.

En la misma línea de acción juegan alianzas estratégicas en las que se procura el aprovechamiento compartido de recursos, a partir de la premisa de que lo óptimo para cada una de las partes no suma lo óptimo para el conjunto, y luego compartir el beneficio de actuar coordinadamente.

Esto último también se puede apreciar cuando distintas unidades operativas de una misma organización se avienen a desarrollar sus actividades del modo que más beneficie al conjunto.

Los ejemplos citados podrían ser interpretados como menciones de estudios coherentes con esta técnica, previos a su difusión; pero no es ese el espíritu que anima al suscrito: el planteo consiste,

por el contrario, en detectar un sinnúmero de situaciones en que análisis ad-hoc pueden conducir a conclusiones que pudieron haberse anticipado si se hiciese un ejercicio sistemático de la filosofía de análisis que se nos propone desde el Análisis de la Cadena de Valor.

APLICACIÓN DEL ANÁLISIS MARGINAL

Evidentemente resulta una herramienta idónea para la formulación de los estudios que nos propone el Value Chain Analysis, pues nos permite evaluar de qué manera determinadas acciones de cada una de las partes contribuyen a la maximización de los resultados del conjunto.

Es muy importante señalar que, en la evaluación de alternativas de operación entre dos eslabones consecutivos de la Cadena de Valores, puede suceder que lo que en una alternativa es un costo fijo para una de las partes, puede en la variante transformarse en un costo variable para la otra.

Es también valioso subrayar que los ingresos de uno pueden ser costos del otro en igual dimensión, en mayor medida (por la aparición de un impuesto que grava la transacción, por ejemplo), o en menor medida (por una desgravación que recibe el segundo, o un resultado que está exento en cabeza del primero y no del segundo).

El clásico análisis de "Comprar o Producir" se enriquece al realizar el análisis de la cadena, en tanto, por ejemplo, se tengan en cuenta como variantes segregaciones de la actividad entre uno y otro en las que se fomenten sinergias entre ambos, evitando duplicaciones de estructuras.

APLICACIÓN DEL "A.B.C." (ACTIVITY BASED COSTING O "COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES")

Es oportuno recordar las propuestas del Costeo A.B.C. que tienen que ver con la calidad de los análisis que en el enfoque tradicional son objeto del "Análisis Marginal":

- todos los costos de las diferentes áreas (Producción, Comercialización, Administración, Financiación), deben ser objeto de un mismo tratamiento: toda actividad debe ser reconocida como tal si "agrega valor" al producto, suprimiendo las que sean estériles; y todo recurso debe ser reconocido como "costo" legítimamente sólo si se consume en pro de una actividad de valor
- no cabe en consecuencia, atenerse al paradigma de los "costos indirectos" ni resulta legítimo incurrir en prorrateos y "distribuciones secundarias"
- el A.B.C. no distingue, en su versión original, costos fijos periódicos de costos variables, a partir de su postura de que, en el largo plazo, todos los costos asumen un comportamiento variable; esto lo limita, pero cabe enriquecerlo con la clasificación adecuada de los costos según el horizonte abarcado por la decisión
- el A.B.C., en su versión primigenia, tampoco considera la presupuestación como un instrumento válido; nada obsta, de nuevo, en el entendimiento del suscrito, a que se vulnere esta restricción, procediendo, más aún, a "normalizar" costos a la hora de valerse de los datos para la adopción de decisiones

- con el mismo criterio, el autor del presente trabajo no tendría prejuicios para "estandarizar" el A.B.C.: si dos instrumentos se pueden complementar sin contradicción, es razonable, o más aún, recomendable, aplicarlos de manera conjunta, con la curiosa consecuencia de aplicar en toda la organización instrumentos para la promoción de la eficiencia que han sido pensados exclusivamente para la "producción" en sentido estricto (la fabricación), como si el resto de la Organización no produjese nada

COMPLEMENTACIÓN ENTRE ANÁLISIS MARGINAL Y A.B.C.

Evidentemente, desde el punto de vista del suscrito, esta resulta la mejor vía accesible para soportar adecuadamente la toma de decisiones.

Esto supone enriquecer al A.B.C. con la clasificación de costos según su variabilidad ante cambios en el nivel de "actividad", pero respetando la propuesta del A.B.C. en el sentido de que cada actividad tiene su propio generador de costos: en consecuencia, la variabilidad deberá establecerse respecto de cada uno de los "cost drivers" y no con referencia al volumen de "producción" de la empresa.

Mirado desde otro punto de vista, la complementación a que se hace referencia, supone enriquecer al Análisis Marginal con la debida consideración como variables de todos los costos que no responden al volumen de producción sino que adquieren distintas dimensiones en función de otras claves de asignación.

De tal manera, para ilustrarlo en un ejemplo, el típico análisis de "comprar o producir" antes aludido, tendrá en cuenta como "variables" todos los costos de todas las diferentes actividades de la Organización que se vean sometidos a cambio, sin importar que se produzcan fuera del área de "producción".

Alguien podría decir que la aplicación adecuada del sentido común, o una profesionalidad bien entendida, pudo haber conducido a las mismas soluciones antes de que se concibiera el "Activity Based Costing" o de que se nos presentara el "Value Chain Analysis".

Lo dicho es posible, pero cabría responder que debemos reconocer humildemente que antes de que esos "best sellers" nos atosigaran, quizá no asumíamos con la fuerza suficiente los sanos conceptos que decimos conocer desde siempre: quizá haya sido bueno para el crecimiento de nuestra disciplina que alguien nos sacudiese los esquemas echando por tierra viejos paradigmas como los de creer que la empresa está plagada de Costos Indirectos, y que un prorrateo nos resuelve un problema de asignación de costos.

Quizá sea necesario también, para que nuestras empresas sobrevivan en un mundo competitivo, que procuremos encarnar en nosotros la idea de que todo costo tiene una causa, por más que para descubrirla debamos atravesar el camino de las actividades, para asignarles a ellas los recursos necesarios.

Así, estudios como el Análisis de la Cadena de Valor, se harán más provechosos; más aún si nos despojamos de prejuicios y aceptamos que exponer las cosas de una manera clara y ordenada

tiene mérito, aunque íntimamente nos quedemos preguntando si todo lo que nos exponen "ya lo sabíamos"; es preferible pecar por admitir como progreso algo que no lo sea tanto, antes que negarnos al cambio positivo por un prejuicio.

BIBLIOGRAFÍA

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

JOSÉ IGNACIO ORBEGOZO, *Como Aumentar los Beneficios*, Asociación para el progreso de la Dirección, Bilbao, España, 1990

CONCEPCIÓN ALVAREZ-DARDET ESPEJO, *Análisis Estratégico del Coste*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, España, 1993