

ESTRATEGIAS PARA A OPTIMIZACIÓN DE COSTOS BAJO EL ENFOQUE DEL COSTO OBJETIVO (TARGET COSTING) EN LA LÍNEA DE AGUA MINERAL SAN MARCO DE LA EMBOTELLADORA TEREPAIMA, C.A - VENEZUELA

Yvonne Sánchez

Gloria Morón

Universidad Yacambu

*Comunicación presentada en el I Encuentro Iberoamericano de Contabilidad de Gestión
(Valencia – Noviembre 2000)*

RESUMEN

Las presiones económicas derivadas de la globalización, conllevan a crear estrategias para combatir las fluctuaciones imperantes en el mercado para lograr y mantener una competitividad basada en la satisfacción del cliente e incrementar la rentabilidad obteniéndose en función de lograr un gran número de clientes dispuestos a pagar el precio de los productos y mediante un constante control de los costos a través de la optimización de los mismos con una técnica de la contabilidad de gestión denominada Costo Objetivo (Target Costing). En los últimos años han surgido empresas del mismo ramo, ocasionando la preocupación por parte de la organización en estudio por mantenerse y penetrar con más competitividad al mercado. Con el diseño de estos procedimientos estratégicos se espera minimizar los costos en toda la cadena de valor para optimizar procesos internos de gestión operativa y obtener productos que satisfagan las necesidades de los clientes, al menor costo posible y con los más estrictos niveles de calidad y funcionalidad, maximizando los beneficios planificados. La presente investigación tuvo como objetivos (a) identificar el proceso de producción de un producto de la línea Agua Mineral San Marco, (b) diagnosticar la confiabilidad del sistema para la determinación de los costos en la empresa, (c) analizar la gestión estratégica de costos en la empresa y (d) diseñar procedimientos y estrategias para la optimización de los costos en la línea Agua Mineral San Marco.

El diseño de esta investigación fue no experimental, debido a que al momento de evaluar los fenómenos naturales, no hubo manipulación intencional de las variables independientes ni su asignación al azar. Igualmente es de campo y de tipo descriptiva, ya que los datos fueron recolectados en forma directa de la realidad, para así describir lo que se investiga, empleando los cuestionarios, entrevista no estructurada y la observación directa, como instrumentos de recolección de información. La muestra estuvo conformada por todos los niveles gerenciales y departamentales que integran la organización. Los datos se analizaron e interpretaron mediante matrices de análisis relacional, midiendo los indicadores que conforman los niveles de investigación (nivel estratégico las gerencias y nivel operativo integrado por los departamentos de la empresa).

En la empresa, el proceso de producción se caracteriza por tener una producción continua con costos comunes, una planificación demorada y escasas pruebas de control de calidad. Los costos no se contabilizan según las premisas del sistema de producción, por consiguiente no existe tasa predeterminada ni estimación de costos. La gestión estratégica de costos está caracterizada por la identificación de las actividades generadoras de valor, pero departamentalizada, además aunque está definida la misión, visión y algunas políticas o estrategias, la planificación estratégica se presenta en forma fragmentada e inarticulada, por la falta de evaluación y coordinación para conseguir sus metas. Se recomienda, instituir una planificación estratégica, que oriente a la consecución de la misión de la empresa, con la creación de estrategias que permitan realizar planificaciones anuales de ventas, producción y estimaciones de gastos. Una supervisión del cumplimiento del plan evitaría incurrir en gastos o costos no contemplados en el presupuesto anual y permitiría mayor exactitud al pautar las utilidades esperadas, considerada la planificación estratégica como un ambiente apto para la aplicación del *costo objetivo* (Target Costing).

Igualmente se sugiere, implantar todas las premisas del sistema de costos de producción continua, para la contabilización de los costos comunes de los productos y la asignación de costos a cada una de las actividades de la empresa, favoreciendo una eficiente gestión estratégica de los costos al obtener una información más completa y acertada para la toma de decisiones. Para la calidad del producto terminado es necesario determinar y aplicar las pruebas de calidad total recomendables en cada uno de los procesos que conforman la cadena de valor de la empresa. En el entorno de la organización es necesario mantener las relaciones con los proveedores de manera muy estrecha, mediante la integración de estos en las metas de la empresa, a través del compromiso de los requerimientos a tiempo. Aumentar la motivación de los clientes, mediante la optimización de los procesos de distribución y comercialización, manteniendo la calidad y funcionalidad del producto, premisa fundamental del costo objetivo. Es indispensable, integrar al personal laboral de la empresa a la consecución de las metas, mediante la cooperación y la presencia en el momento de una planificación estratégica, esto abarca que la empresa posea integración y comunicación tanto vertical como horizontal para la consecución de las metas.

INTRODUCCIÓN

Es fundamental para competir, tener buenos sistemas de telecomunicaciones y de información que sean relevante y confiable, vital para tomar decisiones operativas y estratégicas. No hay que olvidarse que para ser competitivo se requiere, escuchar al cliente y administrar las actividades que proporcionan valor y recursos, al mismo tiempo que se va eliminando todo lo que no agrega valor al producto. Lo ideal es basarse en la innovación, la rapidez, el servicio de gran calidad y el ritmo con el que se mejora y se aplica el conocimiento, lo que indica que las organizaciones deben operar sobre el precio y la calidad. Por consiguiente, administrar el valor de las actividades, mantener los niveles de participación en el mercado de los productos y la concentración en la calidad de los procesos, dependerán de factores como, la situación actual del mercado, el manejo de los costos, la tasa del crecimiento del mercado y los recursos de la empresa respecto a sus competidores. Lo anterior hace necesario, convertir los costos de los productos en una herramienta estratégica para las empresas que permitirá la racionalización de los costos y acompañado de un beneficio global; en busca de tales metas se desarrolla una estrategia denominada *costo objetivo*, para reforzar tanto la contabilidad de gestión como los métodos de la contabilidad de costos. Igualmente, considerado como mecanismo integrado para unir coherentemente las distintas áreas funcionales de la empresa, para la adecuación de las actividades y sus consecuentes costos logrando un nivel de utilidad acorde con los objetivos planificados.

Cuando se presenta un proceso de apertura comercial como el actual, las empresas comienzan a encontrar desavenencias externas, un mercado donde los precios fluctúan de acuerdo a las necesidades del consumidor, políticas económicas que restringe la capacidad adquisitiva, internamente las organizaciones recurren a una planificación de producción conducida por el comportamiento del mercado, para lograr ventas en mayor escala e incurriendo en altos costos de distribución y en algunos casos sacrifican el margen de utilidad para conservar los precios y materializar su objetivo. De esta realidad, existen empresas dedicadas a la producción y comercialización de agua mineral, actividad muy competitiva, debido al consumo requerido por necesidad humana, además de ser un proceso de producción relativamente viable y sencillo; amerita una inversión considerable en plantas de tratamientos de agua y líneas de llenado y empaque. Las estrategias de optimización de costos bajo el enfoque del costo objetivo conllevan a cumplir con los requerimientos del consumidor en calidad, funcionalidad, beneficios y otros, asegurando el margen de utilidad deseado por la empresa, además de mantener una retroalimentación con el entorno de la organización para autoevaluar la gestión empresarial.

El comportamiento del mercado del agua mineral, se ha desarrollado aceleradamente, han surgido pequeñas y medianas empresas fabricantes de la línea, ocasionando la preocupación de la *Embotelladora Terepaima C.A* a mantenerse y penetrar con más agresividad, para esto requieren de

unas estrategias que permitan lograr sus metas, comenzando por conocer sus costos e incidencias, comportamientos del mercado, llegando a ser competitivo mediante la optimización de los costos a través de una técnica denominada *costo objetivo*.

Con el diseño de estos procedimientos estratégicos se espera minimizar los costos en toda la cadena de valor, es decir, optimizar sus procesos internos de gestión operativa, obteniendo productos que satisfagan las necesidades de los clientes, al menor costo posible y con los más estrictos niveles de calidad y funcionalidad, maximizando los beneficios planificados.

OBJETIVOS

- a) Identificar el proceso de producción de la línea Agua Mineral San Marco.
- b) Diagnosticar la confiabilidad del sistema para la determinación de los costos.
- c) Analizar la gestión estratégica de costos en la empresa.
- d) Diseñar procedimientos y estrategias para la optimización de los costos bajo el enfoque del costo objetivo en la Línea Agua Mineral San Marco de la Embotelladora Terepaima C.A.

METODOLOGÍA

El diseño de ésta investigación es no experimental, debido a su característica empírica al momento de estudiar los fenómenos naturales; sin el control y manipulación intencional de las variables independientes ni su asignación al azar. De la misma manera, esta investigación es de campo, los datos son recogidos en forma directa permitiendo los efectos de la interrelación de variables en su propio ambiente donde acontece. Es un estudio descriptivo donde se selecciona una serie de cuestiones y se mide cada una de ellas independientemente, especificando las propiedades del fenómeno sometido al análisis, ofreciendo la posibilidad de predicciones aunque sean rudimentarias. Los estudios descriptivos acuden a técnicas específicas en la recolección de información, como la observación directa, las entrevistas y los cuestionarios, principalmente se utiliza el muestreo para la recolección de la información y posteriormente sometida a un proceso de tabulación y análisis estadístico. Las características para recabar información con respecto a la toma de decisiones, el nivel jerárquico posicionado y las actividades fundamentan la selección de la muestra seleccionada. La operacionalización de variables(Cuadro 1 y 2), se utilizó para medir cada una de las dimensiones o nivel de la investigación.

Cuadro 1
Operacionalización de Variables

Dimensiones	Variable Específica	Indicadores	Sub-indicadores
NIVEL OPERATIVO	Proceso Productivo	Fases de la Fabricación	Proceso Logístico de Materiales e Insumos
			Control de Calidad
			Mejoras Continua
			Planes de Producción
	Sistema Actual de Costos	Costos de Manufactura del Producto	Sistema de Acumulación de Costos
			Método de Costeo
			Elementos del Costo
			Sistema de Inventario
	Costos Operativos	Costos de Comercialización y Administración	

Cuadro 2
Operacionalización de Variables

Dimensiones	Variables Específica	Indicadores	Sub-indicadores
NIVEL ESTRATÉGICO	Gestión Estratégica de Costos	Cadena de Valor	Comportamiento de las Actividades
		Posicionamiento Estratégico	Planificación Estratégica
			Ventaja Competitiva
		Causales de Costos	Identificación de Causales
		Política de Precios	Fijación de Precios

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS DATOS

Una vez aplicada la entrevista no estructurada, los cuestionarios y la observación directa a las áreas definidas anteriormente y sus correspondientes muestra, se procedieron a agrupar según la definida matriz de análisis relacional de información, según los niveles de investigación y variables específicas.

Cuadro 3
Nivel Operativo
Variable Específica: Proceso Productivo

Indicadores	Situación Detectada
Fases de la Fabricación	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Requerimientos de producción tardíos. ▪ No existe una logística de abastecimiento en acuerdo con los proveedores. ▪ Escasas pruebas de control de calidad. ▪ Mantenimientos correctivos, dificultando las mejoras en los índices de eficiencia y rendimiento. ▪ Planificación de producción retardada.

Cuadro 4
Nivel Operativo
Variable Específica: Sistema Actual de Costos

Indicadores	Situación Detectada
Costo de Manufactura del Producto	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Sistema de costeo tradicional. ▪ No poseen tasa predeterminada. ▪ No realizan estimaciones de costos. ▪ Método de costeo por absorción, sin especificar los costos fijos y variables. ▪ Características de un sistema de producción continua, con costos comunes, sin la contabilización y acumulación de costos.
Costo Operativo del Producto	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Los costos de los departamentos de servicios se realizan mediante costos promedios.

Cuadro 5
Nivel Estratégico
Variable Específica: Gestión Estratégica de los Costos

Indicadores	Situación Detectada
Cadena de Valor	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Las actividades de valor están departamentalizada, algunas unificadas, imposibilitando el costo unitario de cada una.
Posicionamiento Estratégico	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Planificación estratégica desarticulada, carencias de comunicación descendente y de cultura en equipo (integración). ▪ Búsqueda de un Liderazgo en Costos, constantes medidas de reducción de costos, pero en algunos casos inciertas.
Causales de Costos	<ul style="list-style-type: none"> ▪ La información de costos es escasa, dificultando identificar los mayores causales de costos incurridos.
Políticas de Precios	<ul style="list-style-type: none"> ▪ El margen de beneficio ha permanecido en el tiempo, omitiendo el comportamiento del mercado para la fijación de precios.

CONCLUSIONES

La planificación de producción se realiza mensualmente según requerimientos de la Gerencia de Comercialización con la ausencia de los Departamentos de Almacén y Compras, quienes realmente conocen las existencias y capacidad física del depósito, además de las respuestas de los proveedores, estos intervalos de planificación ocasionan retrasos en el despacho de materia prima e insumos, debido al desconocimiento de las necesidades de la empresa por parte de los abastecedores. Dichas planificaciones carecen de costos estimados e igualmente se ausentan las pruebas de calidad en los últimos procesos de producción, resultando la incidencia de desperdicios, unidades defectuosas, también ocasionadas por la falta de mantenimiento preventivo a las maquinarias desenlazando en los índices de eficiencia y rendimientos de la producción.

El sistema para la determinación de los costos presenta características de producción continua con costos comunes, pero no hay acumulación de éstos según los centros de costos, la contabilización se realiza con el costeo tradicional. Los informes emitidos de costos son periódicos, sin especificar las unidades equivalentes de cada centro de costos y su referido costo unitario. El costo total de producción es sobre la base de montos reales y la asignación de los departamentos de servicios es sobre un promedio de producción. Ausencia de tasa predeterminada para la cuantificación de la mano de obra o de los gastos indirectos de fabricación.

La gestión estratégica de los costos identifica las actividades que conforman la cadena de valor, pero dentro de los departamentos de la empresa, con las propias asignaciones de costos, activos e ingresos, para conocer con mayor exactitud la rentabilidad de cada uno de ellos (departamentos), esta labor principalmente se realiza en la distribución y en el envasado. Al medir el posicionamiento estratégico, se detectó una planificación estratégica desconcertada, debido a las diferentes definiciones de Visión, Misión, Metas y Estrategias de la empresa, además de la desintegración del personal laboral, al mismo tiempo esta ausencia recae en futuros beneficios inciertos a la hora de fijar los precios. Las actividades realizadas para controlar el mercado y tener mayores ventas se basa en alcanzar la estrategia de liderazgo en costos, no contando con datos de análisis de mercado o productos, desconociendo el comportamiento del mercado y las necesidades de los clientes.

RECOMENDACIONES

Instituir una planificación estratégica, que oriente a la consecución de la misión de la empresa, mediante la creación de estrategias que permitan realizar planificaciones anuales de ventas, producción

y estimaciones de gastos, con la colaboración de datos y análisis más veraces en relación con los clientes y el mercado. Una supervisión del cumplimiento del plan evita incurrir en gastos o costos no contemplados en el presupuesto anual y mayor exactitud al pautar las utilidades esperadas, considerada la planificación estratégica como un ambiente apto para la aplicación del **costo objetivo**.

Implantar todas las premisas del sistema de costos de producción continua, para la contabilización y la asignación de costo a cada una de las actividades de la empresa. Orientar las mejoras del producto en función de satisfacer al cliente. En la calidad del producto terminado, determinar y aplicar las pruebas de calidad total recomendables en cada uno de los procesos que conforman la cadena de valor de la empresa, para poder medir la eficiencia de la aplicación de estrategias orientadas por el **costo objetivo**.

En el entorno de la organización, mantener las relaciones con los proveedores de manera muy estrecha, mediante la integración de estos en las metas de la empresa, a través del compromiso de los requerimientos a tiempo. Aumentar la motivación a los clientes, mediante la optimización de los procesos de distribución y comercialización, manteniendo la calidad y funcionalidad del producto.

Integrar al personal laboral de la empresa a la consecución de las metas, mediante la cooperación y la presencia en el momento de una planificación estratégica. Capacitar al personal para diversificar sus responsabilidades y obtener el mayor beneficio de un personal calificado. Poseer una integración vertical y horizontal para la consecución de las metas.

Implantar las estrategias propuestas para poder confrontar los resultados obtenidos con el modelo de gestión anterior y medir la eficiencia de ambos.

ESTRATEGIAS PROPUESTAS PARA LA OPTIMIZACIÓN DE COSTOS BAJO EL ENFOQUE DEL COSTO OBJETIVO EN LA LÍNEA DE PRODUCCIÓN Y COMERCIALIZACIÓN.

Alcance

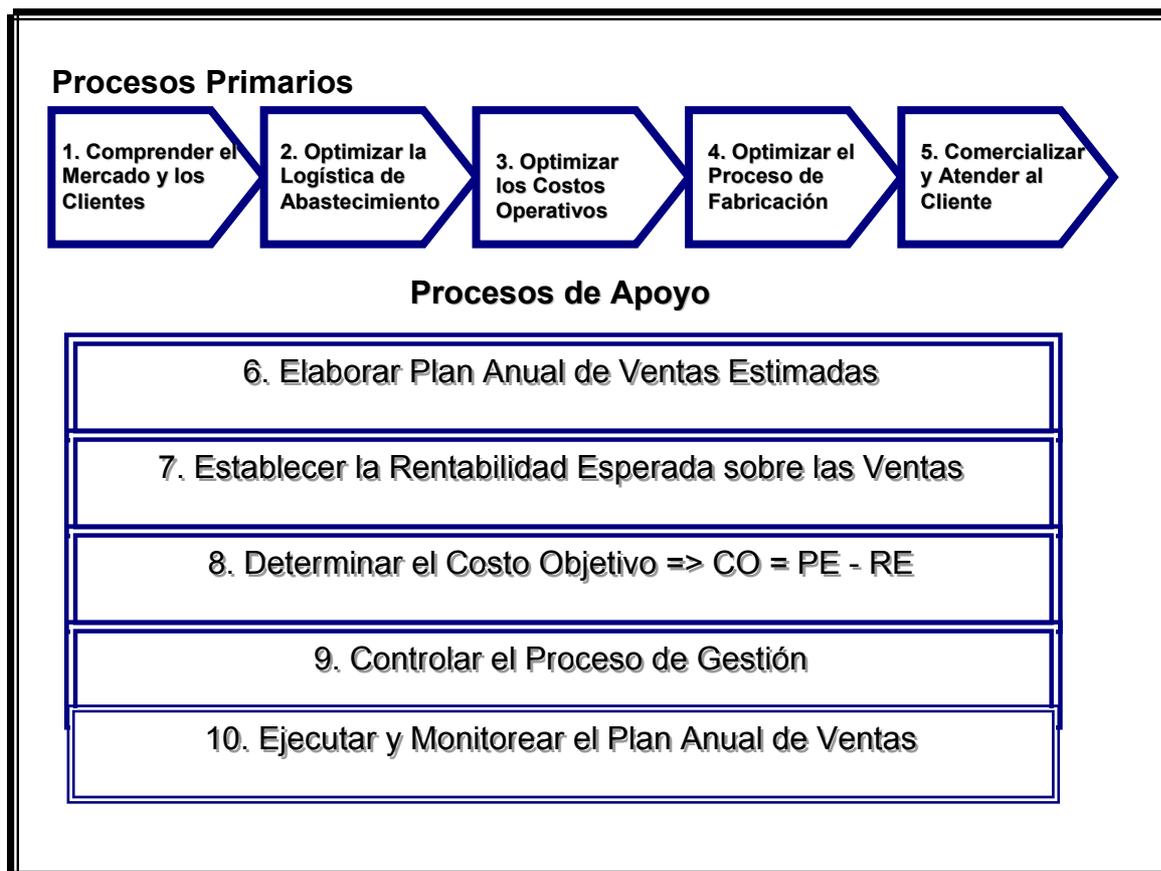
Las estrategias están dirigidas a un producto específico, pero con la posibilidad de lograr el objetivo al ser aplicada al resto de las presentaciones de la línea.

Requisitos para la aplicación

- Implementar una contabilidad de gestión.
- Cuantificación con precisión de los costos de producción.
- Gestión participativa y cultura organizacional de equipo.
- Excelentes relaciones con proveedores y clientes.
- Iniciación en una correcta Planificación Estratégica.

Las estrategias propuestas se basaron en procesos primarios soportado por otros denominado procesos de apoyo, cada uno conformado por diversas actividades generadoras de valor dentro de la empresa.

Cuadro 6
Actividades de valor bajo el enfoque del costo objetivo



Cuadro 7
Estrategias bajo el enfoque del costo objetivo para procesos primarios

Procesos primarios	Estrategias propuestas a corto y mediano plazo
1. Comprender el mercado y los clientes.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Realizar Plan Anual de Ventas. ▪ Realizar Investigaciones de Mercado y Producto.
2. Optimizar la logística de abastecimiento.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Realizar la Planificación Anual de Compras. ▪ Realizar la logística de los Proveedores. ▪ Definir los días de Inventarios.
3. Optimizar los costos de los procesos operativos.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Elaborar un Presupuesto Anual de Egresos. ▪ Establecer los costos promedios de la Producción Anual. ▪ Establecer una Base Predeterminada.
4. Optimizar los procesos de fabricación.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Realizar y ejecutar el Plan Anual de Fabricación. ▪ Elaborar y ejecutar un Plan de Mantenimiento Preventivo. ▪ Capacitar al personal específico en Control de Calidad.
5. Comercializar y atender al cliente.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Capacitar a la Fuerza de Ventas para información relevante acerca del Mercado y Producto. ▪ Estimar las ventas según comportamiento del mercado y producto – Planes de Comercialización. ▪ Realizar cronogramas de distribución acorde a la flota de transporte.

Cuadro 8
Estrategias bajo el enfoque del costos objetivo para procesos de apoyo

Procesos de apoyo	Premisas de orientación
1. Elaborar Plan Anual de Ventas Estimadas.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Comportamiento de las Ventas. ▪ Comportamiento del Mercado y Producto. ▪ Capacidad Financiera de la Empresa.
2. Establecer Rentabilidad Esperadas sobre las Ventas.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Políticas de Fijación de Precios. ▪ Implantación de una Planificación Estratégica.
3. Determinar el Costo Objetivo.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ecuación $Co=PE-RE$ ▪ Implantación de la Absorción de Variación.
4. Controlar el Proceso de Gestión.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Políticas de Ventas y Cobranzas. ▪ Políticas de Compras. ▪ Políticas de Recursos Humanos.
5. Ejecutar y Monitorear el Plan Anual de Ventas.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Aplicación de la Planificación Estratégica: ▪ Cumplimiento de la planificación Estimada de Ventas. ▪ Cultura de Equipo. ▪ Desvío en la Planificación. ▪ Mejoras del Sistema (Procesos de Producción).

Cuadro 9
Resumen de las principales estrategias para los niveles de investigación

Nivel Operativo	Nivel Estratégico
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Investigaciones de Mercado y Productos. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Plan Anual de Ventas.
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Eliminar la figura del Supervisor en el área de Preventas. – Jefes de Zonas. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Plan Anual de Compras.
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Definir los días de Inventarios. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Presupuesto Anual de Egresos.
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Logística de Proveedores. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Establecer los Costos Promedios de Producción.
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Establecer una Base Predeterminada. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Plan Anual de Fabricación
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Elaboración del Plan Mantenimiento Preventivo. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Capacitar a la Fuerza de Ventas en la obtención de información del comportamiento del mercado y productos.
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Capacitar al personal específico en el área de Control de Calidad. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Realizar cronogramas de distribución acorde a la flota de transporte.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- Alvares J. y otros (1996), *Contabilidad de Gestión Avanzada*. McGraw Hill. Primera Edición.
- Anton, A y Ripoll V. (1998), *Importancia del rediseño de procesos en el costo objetivo. Herramientas necesarias para la consecución del costo objetivo*. Material mimeografiado.
- Bastidas, E. (1999), *Gerencia estratégica de costos*. IDP. Revista Guarismo.
- Bihel L y Ramsey J (1996), *Enciclopedia del Management*. Océano Centrum
- Blanco, Felipe (1995), *Contabilidad de costos y analítica de Gestión para las decisiones estratégicas*. Ediciones Deusto S.A. Segunda edición ampliada.
- Comisión de Estudios de Costos del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal. Buenos Aires-Argentina, (1999), *Costeo Objetivo*.
- Cooper y Slagmulder (1999), *Develop Profitable New Products with target costing*. Sloan Management Review. Material mimeografiado.

Flores, G (1999), *Importancia en la cadena de valor en la gestión estratégica de costos*. Chile. Material mimeografiado.

Gasca, M y Zardoya, A (1999), *Análisis del target cost en su aplicación al contexto Español*. Material mimeografiado.

Hernández. R y otros (1996), *Metodología de la Investigación*. MacGraw Hill .

Hope T y Hope J (1997), *Transformando la cuenta de resultados*. Primera edición.

Kaplan R y Cooper R (1999), *Coste y Efecto*. Ediciones Gestión 2.000, S.A. Primera edición.

Osorio. O, (1999), *Aportes a la contabilidad de gestión. Mitos y Realidades*. Material Mimeografiado.

Padilla (1996), *Contabilidad administrativa*. MacGraw Hill. Cuarta edición.

Podmogulinye, M (1998), *La web de costos*. Marcelo@ ba. net

Polimeni, Ralph (1996), *Contabilidad de costos*. MacGraw Hill. Tercera Edición.

Porter, Michael (1992), *Ventaja Competitiva*. Octava reimpresión.

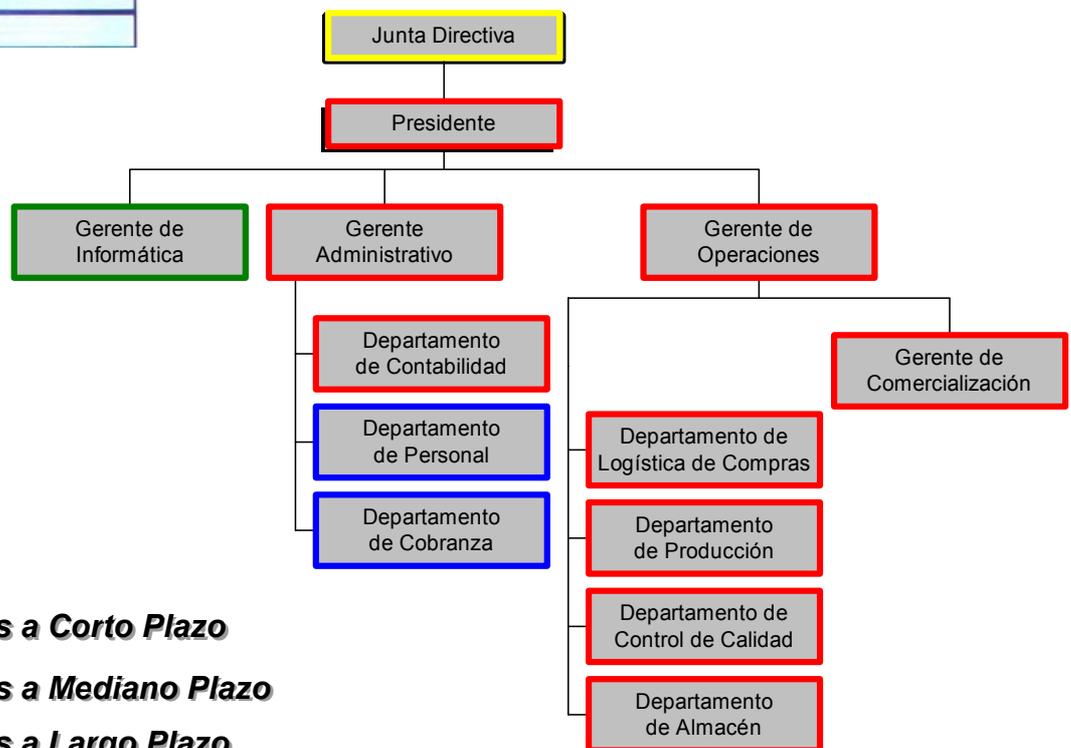
Ripoll, V y Malonda, J (1999), *Target costing: La visión japonesa de la gestión estratégica de costes*. Universidad de Valencia. España Material mimeografiado.

Ripoll V y Malonda J (1997), *Impacto de la cultura empresarial sobre el costo objetivo en la nueva gestión integral de costes*. Material mimeografiado

Shank J y Govindarajan V (1995), *Gerencia estratégica de costos*. Editorial Norma.

Thompson. Estrickland (1994). *Dirección y administración estratégicas*. Addison Wesley. Edición especial en Español.

Torrealba, G (1999), *Diseño de una estructura de costos, para el producto agua potable Santa Clara, aplicando la técnica de análisis de la cadena de valor*. Trabajo de especialización.



- Estrategias a Corto Plazo**
- Estrategias a Mediano Plazo**
- Estrategias a Largo Plazo**
- Estrategias Autónomas**