

XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTIÓN

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**GESTIÓN DE COSTOS: RELACIONES CON LOS PROVEEDORES Y
CLIENTES EN EL SECTOR METALMECÁNICO DEL ESTADO ZULIA.
VENEZUELA**

Tipificación: Conclusiones o avances de proyectos de investigación

Autores

**Guillermo Rodríguez Medina.
Rosana Meleán Romero.
Alira Chirinos González.**

Institución:

Universidad del Zulia. Venezuela (Profesores e Investigadores)

Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTIÓN
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**GESTIÓN DE COSTOS: RELACIONES CON LOS PROVEEDORES Y CLIENTES EN EL
SECTOR METALMECÁNICO DEL ESTADO ZULIA. VENEZUELA**

Tipificación: Conclusiones o avances de proyectos de investigación

RESUMEN

El presente trabajo tiene como objetivo analizar la gestión de costos en cuanto a las relaciones con los proveedores y clientes en el sector metalmeccánico fabricantes de bienes de capital del Estado Zulia. Venezuela, con el propósito de potenciar el éxito en dicha gestión no solo en los procesos internos de la organización sino para ampliar su radio de acción, fundamentado en la cadena de valor del sector objeto de estudio, y se sustenta en autores como Kaplan y Norton (1999), Porter (2002), Hansen y Mowen (2007), Chase et al (2005), entre otros. El tipo de investigación es analítica, de diseño no experimental, transeccional y de campo, la recolección de la información se hizo a través de un cuestionario, el cual fue validado por experto en el área objeto de estudio, y dirigido a los analistas de costos de las empresas que conformaron la prueba piloto, dado que el proyecto está en proceso de desarrollo, y esta no forma parte de la población que está conformada por diecinueve (19) empresas inscritas tanto en el directorio de la Cámara Petrolera, Capitulo Zulia como en el registro nacional de contratistas. Los resultados preliminares indican que el 75% de las empresas sólo utilizan la alianza estratégica de comercialización con sus proveedores, a pesar de tener un número reducido de éstos, toman muy poco en cuenta los criterios existentes para evaluar a sus proveedores, el 75% de ellas tienen identificado a los clientes más rentables, pero de manera empírica; y no determinan en qué medida, y menos aún si poseen clientes que le generan pérdidas, ni establecen estrategias para mejorar la rentabilidad, además, no hacen un uso adecuado de las oportunidades que brinda un buen sistema de información para la obtención conjunta e individuales de los objetivos establecidos por los actores, por lo que se concluye que las empresas estudiadas en la prueba piloto no llevan una gestión de costos de la mejor manera en cuanto a las relaciones con sus proveedores y clientes, para la obtención de mejores resultados.

Palabras clave: Gestión de costos, proveedores, clientes, cadena de valor, sector metalmeccánico.

1. Introducción

El sector metalmecánico ocupa un prestigioso lugar dentro de la economía nacional, particularmente en la región Zuliana, debido a que forma parte importante de la cadena de suministros de Petróleos de Venezuela, S.A. (PDVSA), industria pilar de la economía venezolana, por lo que la presente ponencia pretende analizar la gestión de costos, particularmente enfocada al manejo de las actividades y de las relaciones con los proveedores y clientes, fundamentada en la cadena de valor de dicho sector, que se encuentra registrado tanto en el directorio de la Cámara Petrolera de Venezuela (CPV), capítulo Zulia, como en el Registro Nacional de Contratistas (RNC), es decir, aquellas empresas que realizan contratos con la industria petrolera venezolana.

Debido a que PDVSA, utiliza el software SAP/R3, el cual tiene un módulo especial que sirve de guía de acción para potenciar la gestión de costos de acuerdo a la entrevista realizada a Quintero (2009), es conveniente analizar cómo se lleva a cabo dicha gestión en el sector metalmecánico de la región zuliana.

De allí la importancia del avance de este trabajo de investigación, y más aún, cuando en el sector objeto de estudio existe gran competencia tanto a nivel nacional como internacional, por lo que es necesario que las empresas realicen una buena planificación, ejecución y control, tanto de las actividades como de las relaciones con sus proveedores y clientes en general.

El presente avance del trabajo de investigación es del tipo analítico, de acuerdo a Hurtado (2000:209), quien señala que “la investigación analítica propicia el estudio y la comprensión más profunda del evento en estudio”; de diseño no experimental, dado que no se manipularon intencionalmente las variables, pues, se observaron los fenómenos tal como se dan en la realidad para su análisis, es transeccional debido a que los datos fueron recolectados en un momento dado y no a través de diferentes periodos o puntos en las dimensiones del tiempo, además, de campo por cuanto la fuente primaria se obtuvo directamente de las empresas objeto de estudio.

El instrumento de medición fue validado por cinco expertos tanto en el aspecto conceptual como metodológico. La muestra que se utilizó, fue la correspondiente a la prueba piloto, ya que la investigación está en desarrollo y el cuestionario no se la ha aplicado a la población, que está compuesta por diecinueve empresas (19), por lo que se trabajará con censo; y la recopilación de los datos se obtuvo mediante un cuestionario dirigido a los analistas de costos o quien funja dichas funciones en las empresas de la prueba piloto, y fueron procesados a través del paquete estadístico SPSS versión 17, para su análisis y discusión de los resultados.

2. Gestión de costos

Antes de abordar la gestión de costos como tal, es conveniente primeramente tratar lo concerniente a costo, quien de acuerdo a Hansen y Mowen (2007:35), “es el efectivo o un valor equivalente de efectivo sacrificado por productos y servicios que se espera que aporten un beneficio presente o futuro a una organización”; para Horngren et al(2007:27), es “un recurso sacrificado o perdido para alcanzar un objetivo específico”, mientras que para Del Río (2004:II-9) es la “suma de esfuerzo y recursos que se han invertido para producir algo”.

El costo es, pues, el sacrificio de recursos financieros para producir o adquirir bienes tangibles e intangibles para generar beneficios presentes o futuros, y cuando esto sucede el costo expira y se convierte en gastos.

El concepto de gestión, según Pacheco et al (2002:8), “debe incluir un conjunto de dimensiones, que involucran una estrategia y unos medios para alcanzar los objetivos de la empresa”, mientras que para Anthony y Govindarajan (2003:3), “es el proceso por el cual los directivos de todos los niveles se aseguran de que las personas a las que supervisan implantan sus estrategias formuladas”.

Por lo que la gestión, abarca una serie de variables y sub-variables, que requieren el establecimiento de estrategias para alcanzar un objetivo predeterminado. Lo que significa que la gestión de costos, tal como lo afirman Rodríguez et al (2007:458), “es de mayor profundidad que la determinación del costo como tal, pues, consiste en tomar las mejores decisiones para alcanzar los objetivos trazados sobre los procesos y actividades organizacionales, en cuanto a las estrategias y al cumplimiento de los costos, particularmente los de producción”.

El costo, fue sistematizado tradicionalmente por la contabilidad de costos, pero ésta ante la dinámica cambiante de la economía y del mercado, se ha quedado rezagada para que se tomen las mejores decisiones, por lo que actualmente la gestión de costos, es la encargada no solamente de la determinación del costo sino que considera otras variables y sub-variables que se hallan dentro del contexto contemporáneo en que se desenvuelven las organizaciones, como son los proveedores y clientes, particularmente las manufactureras, además, los costos indirectos de fabricación tienen una importancia relevante dentro de los tres elementos del costo, (materia prima, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación), y contempla otras dimensiones, como son el establecimiento de estrategias no solo para los costos de producción, donde juega un papel importante los procesos y actividades, sino también para los costos de administración y distribución.

En tal, sentido Ruschanoff (2001) señala que “la gestión de costos es más abarcativa que el cálculo de costos, incorpora conceptos de estrategia, administración y marketing. El análisis de costos es mucho más global y completo”.

3. Actividades

Un aspecto fundamental dentro de la gestión de costos, es el concepto de actividades, y este se refiere, según Sáez et al (1993:187) a “un conjunto de tareas o actos imputables a un grupo de personas o a una persona, a un grupo de máquinas o a una máquina, y relacionadas con un ámbito preciso de la empresa”, para Brimson (1997:26), “una actividad describe lo que una empresa hace, la forma en que el tiempo se consume y las salidas (outputs) de los procesos, mientras que para Lorino (1993:36), “las actividades es todo lo que las personas de la empresa realizan hora tras hora y día tras día”.

Las actividades, pues, son el conjunto de tareas realizadas por una o varias personas, que partiendo del requerimiento y el consumo de una serie de recursos se obtiene un resultado determinado; en el sector metalmecánico objeto de estudio, ellas son las que influyen y participan directamente, junto con la mano de obra directa, en la transformación de la materia prima, teniendo relaciones de interdependencia, que al estar encadenadas en forma ordenada y articulada conforman el o los procesos.

Para determinar con mayor exactitud el costo de las actividades es conveniente conocer los atributos que encierra dicho término, por lo que hay que analizarlo en aspectos como el diccionario que las contempla, la descripción de las tareas de cada actividad, el alcance, entre otros, y por ende el costo de dichas actividades.

El diccionario de actividades consiste en que una vez que han sido identificadas dentro del o los procesos de producción, se levanta un listado de las mismas y en cada una de ellas se describen con lujo de detalles la o las tareas que la componen. El alcance está dado por la delimitación, indicando cuando comienza y donde termina. Todos estos atributos facilitan la determinación del costo de manera más exhaustiva en cada una de las actividades.

Las actividades, generalmente, forman parte del costo indirecto de fabricación, y los costos de ellas deben ser distribuidos a los productos o servicios, a través de las denominadas tasas de aplicación o asignación, que se deben determinar en cada una de ellas, tomando en cuenta una medida de actividad que puede ser variable financiera o no, pero lo más importante es que dicho factor sea causal de costos, para que la distribución sea ecuánime, como serían las horas de mano de obra directa, las horas de inspección, las horas máquinas, las unidades producidas, el costo de mano de obra directa, entre otros.

4. Costeo basados en actividades

La actividad es la parte medular del costeo basado en actividades (CBA). Este surge para dar respuesta a las exigencias del contexto contemporáneo, ya que no solo determina el costo de los productos o servicios con mayor exactitud sino que permite gerenciar los costos en sus diferentes dimensiones, para garantizar el éxito empresarial, pues, la gestión de costos hoy en día es el brazo derecho de la dirección empresarial, sin ella muchas organizaciones irían al fracaso.

El CBA, según Barfield et al (2005:141), es “un sistema de costeo que centra la atención en las diversas actividades que se desempeñan en una organización y recopila los costos con base a la naturaleza fundamental y el alcance de esas actividades”, mientras que para Mallo et al (2000:359) “los sistemas de CBA rastrean los costos de las actividades hasta los productos mediante la identificación de un cost driver o conductor de costo”.

El CBA es, pues, un sistema de costeo donde la atención está focalizada en las actividades de las empresas para calcular con mayor exactitud los costos de los productos o servicios, donde lo primordial es determinar el costo de los recursos que consumen dichas actividades y en segundo lugar el de las actividades que consumen los objetos de costo.

5. Relaciones con los proveedores

La gestión de costos tradicional a través del departamento de compras, buscaba la reducción de costos con los proveedores por medio de un menor precio de compras, donde las empresas demandaban sus necesidades y de la gama de proveedores con quienes se relacionaba, basada en el cortoplacismo, quien ofreciera el menor precio, sería el proveedor seleccionado, cuya condición, generalmente, era la compra en grandes cantidades de materiales, para ser beneficiario de los descuentos por volumen. Sin embargo, la gestión de costos contemporánea, establece sus relaciones con los proveedores basadas en alianzas

estratégicas, a largo plazo, que le permita obtener el menor costo total posible, que no solo tome en cuenta el precio de compra de los materiales, sino todos aquellos costos asociados a sus actividades, tal como se muestran en el cuadro N° 1, además, de trabajar con un número reducido de ellos.

Cuadro N° 1

Actividades relacionadas con las compras

Recepción de materiales
Inspección de materiales
Devolución de materiales
Traslado de materiales
Almacenamiento de materiales
Eliminación de materiales obsoletos
Eliminación y reelaboración de productos a causa de materiales entrantes defectuosos (no detectados)
Pedidos de materiales
Retrasos en la producción por culpa de entregas tardías
Acelerar la llegada de materiales para evitar paradas en el trabajo a causa de la llegada tardía de materiales
Diseño, ingeniería y determinación de las especificaciones de materiales (utilizando recursos internos de ingeniería, no los ingenieros de los proveedores)
Para los materiales

Fuente: Kaplan y Cooper (1999:207)

Esta situación permite determinar que los mejores proveedores no son los que dan el precio más bajo, sino los que ofrecen el costo total más bajo, además, que sus procesos están alineados con los de los compradores, en la búsqueda del costo objetivo encadenado (reducción del costo total entre proveedores y compradores), para beneficio de la ingeniería de valor, no solo para la reducción de costos, sino para mejorar la calidad en el diseño, pues, proporciona a los diseñadores de los productos una buena información de costos por anticipado, y de acuerdo a Kaplan y Norton (1999:205), “el 80% o más de los costes de fabricación vienen determinados durante las etapas del diseño y desarrollo de los productos”, mientras que Laseter (2000:151), afirma que “las primeras fases del diseño determinan un 70 al 80% del costo del producto”.

Este nuevo enfoque de las relaciones con los proveedores se deriva del concepto de cadena de valor de Porter (2000), quien señala, que ésta descompone a la empresa en sus actividades estratégicas relevantes para comprender el comportamiento de los costos y las fuentes de diferenciación existentes y potenciales, con la finalidad de obtener una ventaja competitiva, donde las actividades, estratégicamente importantes, tuvieran atributos diferenciadores o fuesen más baratas que las de sus competidores.

Cuando un proveedor, en el nuevo contexto de gestión de costos, forma parte de la cadena de valor de una empresa, indudablemente que posee un interés particular en elevar el nivel de productividad y rendimiento, de tal manera que se establece la estrategia de ganar – ganar para ambas compañías, y como señala Cokins (2005:235), “trabajando juntos en colaboración, los socios comerciales pueden comportarse colectivamente como una

empresa ampliada”, ya que la verdadera colaboración entre proveedores y compradores se da cuando comparten información sobre costos y beneficios, dando origen a lo que se denomina cadena de valor compartida.

Laseter (2000:70), señala los siguientes principios para crear estrategias eficaces de abastecimiento:

1. Ver la racionalización de la base de proveedores como un resultado, no un objetivo.
2. Usar equipos multifuncionales.
3. Coordinar entre regiones y unidades del negocio, sin es necesario.
4. Realizar investigaciones globales rigurosas.
5. Examinar el costo total de adquisición
6. Segmentar el gasto
7. Cuantificar los beneficios.

Es de capital importancia la confianza que debe existir entre los proveedores y los compradores, para derribar las barreras que puedan existir, en aras de la reducción de costos colectivos; pues, comprender que el proceso de compras se fundamenta en la reducción del costo total, permite establecer las estrategias para simplificar los diseños de las empresas hasta el mejoramiento de las operaciones del proveedor, pues, “crear verdaderas asociaciones estratégicas requiere una cuidadosa estructuración de las relaciones para alcanzar dependencia recíproca y congruencia de metas a base de un sólido conocimiento de la competencia del proveedor (Laseter, 2000:123).

Las alianzas estratégicas, le permiten a los proveedores programarse de acuerdo a las especificidades de los requerimientos y las frecuencias de entrega de las empresas compradoras, para la cual, de acuerdo a Monden (1996) es necesario un sistema de información estratégico que le permita a la empresa estar en permanente contacto con sus proveedores, para responder a las variaciones de la demanda de sus clientes, en cuanto a variedad y calidad, en todas las fases de la explotación: compras de piezas, fabricación y ventas. Así mismo, Chase et al (2005:491) indican que “si una empresa, comunica a sus proveedores lo que proyecta usar, estos tendrán un panorama de las demandas que serán requeridas, a largo plazo, de sus sistemas de producción y distribución”.

La revolución de la información está afectando a la competencia, según Porter (1999:82) en tres maneras esenciales:

- Modifica la estructura del sector y, con ellos, altera las reglas de la competencia.
- Crea ventaja competitiva al dotar a las empresas de nuevos medios de superar a sus competidores.
- Origina negocios totalmente nuevos, por lo general a partir de las operaciones actuales de una empresa.

Por lo que un sistema de información estratégico, por un lado, le proporciona a la empresa información financiera para comprender mejor los costos, tanto de sus productos y procesos, como los de sus proveedores y clientes; y por otro lado, le da a la empresa flexibilidad para responder rápidamente a los cambios exigidos por los clientes, el mercado y la competencia.

Las alianzas estratégicas permiten el desarrollo conjunto de compradores y proveedores, y permite crear cualquier combinación de recursos que responda a sus objetivos comunes e individuales, reduciendo los costos totales, compartiendo riesgos y fortaleciendo la posición estratégica de la empresa, de allí que Lewis (1993:47), afirma que “una alianza significa un compromiso de capacidades exclusivas que está fuera del alcance de los otros”.

Dada esta situación, es conveniente tener claro que antes de establecer cualquier alianza estratégica con los proveedores, es necesario evaluarlo y seleccionarlo, de acuerdo a las perspectivas y objetivos de la empresa, para lo cual hay que tener criterios bien claros, para obtener una buena selección. Estos criterios, de acuerdo a Álvarez y Calandro, quienes son citados por Pérez et al (2009) son los siguientes:

- Los productos y servicios en sí
- La calidad
- Los precios
- Su organización
- El apoyo técnico que ofrecen
- La responsabilidad
- Los recursos que disponen
- Sus referencias empresariales
- Sus servicios de atención al cliente
- El manejo de sus entregas
- Las frecuencias de las entregas
- El estado de los pedidos
- La fiabilidad y facilidad de las entregas
- Los costos

Por otro lado, Porter (2002:137), afirma que entre los factores principales para seleccionar a los proveedores figuran los siguientes:

- Estabilidad y competitividad del grupo de proveedores.
- Grado óptimo de integración vertical.
- Asignación de compras entre los proveedores idóneos.
- Obtención de una ventaja máxima con los proveedores escogidos.

A estos criterios, hay que agregarle el referente a la localización y a la confianza, pues, el primero permite reducir costos de traslado, entre otros, y el segundo, facilita el derrumbe de los muros que puedan existir, en aras de solucionar amistosamente cualquiera discrepancia que pueda surgir.

Por otro lado, los planes tecnológicos de los compradores y proveedores, según Laseter (2000:158), “evita el desperdicio de esfuerzos y se permite que cada uno aproveche plenamente las inversiones del otro. Hay dos técnicas de creciente acogida para compartir tecnologías: los foros de tecnologías de los proveedores y los mapas tecnológicos”. Donde los primeros se refieren a que los proveedores comparten nuevas tecnologías para motivar al comprador a que las adopte y la segunda, traza explícitamente los planes de los compradores para impulsar la tecnología del proveedor.

Otra alianza estratégica usada con mucha particularidad en la actualidad es el outsourcing o subcontratación, que de acuerdo a Adler y Adler (2004:595), consiste en

“contratar y delegar a largo plazo uno o más procesos no críticos para nuestro negocio, a un proveedor más especializado que nosotros, para conseguir una mayor efectividad que nos permita orientar nuestros mejores esfuerzos en las necesidades neurálgicas para el cumplimiento de una misión”, mientras que Chase et al (2005:415) indican que, “la subcontratación u outsourcing consiste en la acción de mover algunas de las actividades internas y responsabilidad de decisión de la compañía a otros proveedores externos” y según Newslette # 194, el aoutsourcing “es el proceso en el cual una firma identifica una porción de su proceso de negocio que podría ser desempeñada más eficientemente y/o más efectivamente por otra corporación, la cual es contratada para desarrollar esa porción de negocio”.

La subcontratación no es más que delegar en proveedores, que son más especializados, ciertas actividades no fundamentales de la empresa, en la búsqueda del aumento de la calidad y en la reducción de los costos.

Las alianzas estratégicas permiten cerrar la brecha de las lagunas tecnológicas y de recursos de las empresas, y son muy utilizadas en la actualidad como estrategia de negocio. Las razones más comunes por lo que las empresas las establecen, de acuerdo a Thompson y Striklan (2004: 176) son:

“para colaborar en el desarrollo de tecnologías o de nuevos productos prometedores, superar los déficits en su pericia técnica y de fabricación, adquirir nuevas competencias, mejorar la eficiencia de la cadena de suministros, obtener economías de escala en la producción o marketing y adquirir o mejorar el acceso al mercado mediante acuerdos conjuntos de marketing”.

Por otro lado, David (2003:276) da algunos ejemplos de decisiones relacionadas con mercadotecnia:

1. Usar distribuidores exclusivos p canales múltiples de distribución.
2. Recurrir a la publicidad por televisión de negocios en forma intensa, ligera o nula.
3. Limitar (o no) la cantidad de negocios realizados con un solo cliente.
4. Ser un líder en precios o un imitador de precios.
5. Ofrecer una garantía completa o limitada.
6. Recompensar al personal ofreciendo solo un salario, solo comisiones o una combinación.
7. Anunciar los productos en línea o no.

De tal manera que existe una gama de alianzas estratégicas, sin embargo, en este trabajo solo se hace énfasis en la cooperación tecnológica, en la de comercialización, subcontratación y nicho de mercado o de enfoque.

La estrategia de nicho o de enfoque consiste en concentrarse en un segmento limitado del mercado, atendiendo a sus miembros, ya sea a un costo más bajo que los rivales u ofreciendo atributos diferentes a sus productos mejor que los de la competencia.

En cuanto al análisis empírico de las actividades y relaciones con los proveedores, se encontró que en el estudio piloto el 100% de las empresas estudiadas, tienen determinadas las actividades de su proceso productivo, la descripción de las tareas, el alcance, el costo de cada una de ellas y distribuye los costos indirectos de fabricación, utilizando tasas de

asignación. Sin embargo, solo el 25% tiene elaborado el diccionario de actividades el manual de producción, y trabaja con múltiples tasas de aplicación, pero el 75% respondió que utiliza la metodología del costeo basado en actividades; lo que implica una contradicción, ya que éste no se puede poner en práctica sino se establecen múltiples tasas de aplicación, de acuerdo al número de actividades que se determinen en el proceso productivo, como lo señala Hansen y Mowen (2007), Horngren et al (2007), entre otros, para la buena gestión de los costos indirectos de fabricación.

Con respecto a las relaciones de las empresas objeto de estudio con sus proveedores, se consiguió que el 75% tiene solo relación comercial, sin indicar el alcance de ella, tal como lo indica David (2003), en el sentido de especificar su conceptualización, además, trabajan con un número limitado de proveedores.

Dentro de los criterios más importantes que las empresas utilizan para evaluar a sus proveedores, el 75% toma en cuenta la calidad y el 50% los costos y el 25% lo que es la localización, la entrega oportuna y la confianza. Esto significa que toman muy poco en cuenta los criterios establecidos en Pérez et al (2009) y Porter (2002).

Solo el 50% de las empresas están conectadas en líneas para informarles sobre los programas de producción y los componentes e insumos que necesitan, lo que significa que no se aprovecha en forma adecuada sus sistemas de información para la búsqueda de la congruencia de metas, en beneficio de los objetivos conjuntos e individuales, tal como lo señala Monden (1996) y Chase et al (2005).

6. Relaciones con los clientes

Así como las relaciones con los proveedores son de vital importancia, de superior manera son las de los clientes, ya que son estos la razón de ser de toda empresa y son los que impulsan la cadena de valor de la empresa para la fabricación de los productos o servicios, y satisfacer sus demandas en sus diferentes vertientes, es por ellos que Kaplan y Cooper (1999:189), señalan que “las relaciones con los clientes son valiosas y difíciles de volver a establecer una vez que se abandonan”.

Para gestionar de una manera exitosa las relaciones con los clientes es conveniente que las empresas utilicen el costeo basado en actividades (CBA), el cual les permite conocer no solo la estructura de costos sino los beneficios que le genera cada cliente. De allí que el CBA puede poner de relieve la ineficiencia de algunos procesos que podría elevar no solo los costos de fabricación sino también los de servir a los clientes, de allí que Kaplan y Cooper (1999:185) señalan, “que los directivos con una buena instrumentación del costeo basado en actividades mejoraran espectacularmente su rentabilidad, especialmente en sectores en que sus competidores no comprenden la economicidad de sus relaciones con los clientes”.

Por otro lado, Porter (2002:132) manifiesta que el costo de atender a los clientes contempla los aspectos siguientes:

- Tamaño del pedido.
- Venta directa o a través de distribuidores.
- Tiempo necesario de entrega (espera).
- Estabilidad del flujo de pedidos para la planeación y la logística

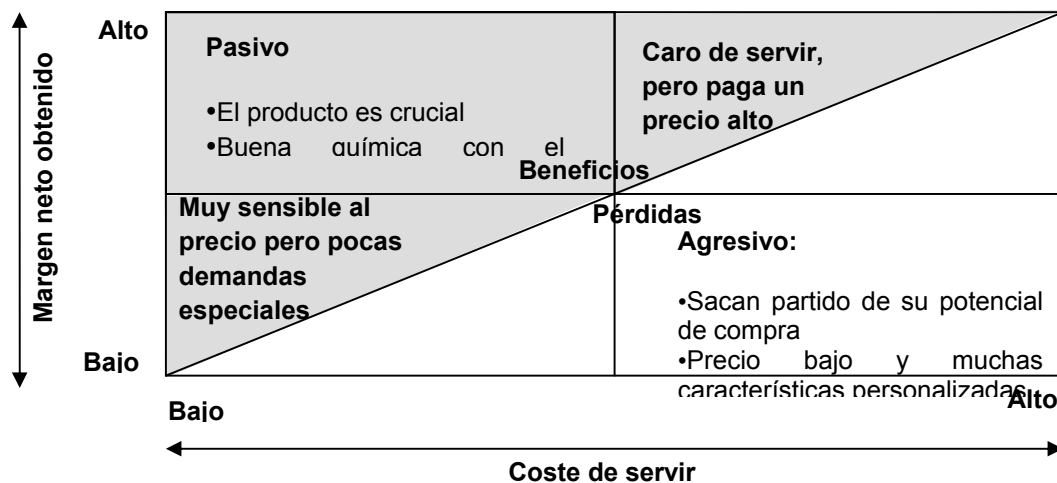
- Costo de envió.
- Costo de ventas
- Necesidad de diseños especiales o de modificaciones.

Lo que significa que tanto el costo de fabricación como el de servir a los clientes contemplan una serie de actividades que solo el CBA permite el monitoreo para determinar su costo con mayor exactitud y sus particularidades.

Aplicando el CBA y gestionar las relaciones con los clientes permite a la empresa conocer los más y los menos rentables, de tal manera que está en capacidad de establecer estrategias para proteger y apreciar los clientes reales más rentables y negociar las relaciones con los clientes menos rentables o con pérdidas, compartiendo la información que genera el CBA, para poder reducir el costo del servicio, disminuir los descuentos o para incrementar el precio de ventas, dependiendo de las circunstancias en que se halle inmersa.

Para que la empresa tenga elementos importantes en determinar la rentabilidad que le genera cada cliente se ha generado la figura 1 fundamentada en el CBA.

Figura 1
Rentabilidad del cliente



Fuente: Kaplan y Cooper (1999:196)

Donde los clientes más rentables se encuentran en el cuadrante superior izquierdo y los que le producen pérdidas se hallan en el inferior derecho. El margen neto se obtiene después de restar al ingreso los descuentos y el costo de ventas, mientras que el costo de servir al cliente incluye los costos del pedido, los de sostenimiento en términos de mercadeo, los técnicos, de ventas y administración.

Otra manera de tipificar los beneficios de los clientes es la presentada en la figura 2.

Figura 2

Beneficios de clientes Muy rentable	Campeones	Exigentes
	Conocidos	Perdedores
Poco rentable	Exigencia nominal	Muy exigentes

Fuente: Adaptado de Cokins (2005)

En el cuadrante superior izquierdo se hallan los **campeones**, que son los clientes más rentables, y hay que protegerlos y recompensarlo; en el superior derecho están los **exigentes**, quienes pueden generar buenos beneficios, pero hay que gestionar los costos de servir; en el inferior izquierdo están los **conocidos**, que son los más baratos, que toda empresa los quiere conservar porque genera beneficios marginales, con un mantenimiento relativamente bajo; y los del inferior derecho son los **perdedores**, que consumen muchos recursos y tiempo, y generan siempre pérdidas.

Ante esta situación la empresa puede establecer estrategias que le permitan que sus clientes le generen beneficios, satisfaciendo sus exigencias de demandas de calidad de los productos, ofrecer descuentos por compras, hacer entregas oportunas, mejorar la calidad del servicio postventa, gestionar los costos de servir a cada cliente a un nivel más bajo, dar obsequios, entre otros, tratar de conquistar a aquellos clientes que le proporcionan grandes beneficios a la competencia y trasladarles a ellos los que siempre le generan pérdidas.

Es de singular importancia que la empresa posea un sistema de información integral y estratégico, que permita estar en contacto permanente tanto con los proveedores como con los clientes, de tal manera que las partes involucradas ahorrarían tiempo y esfuerzo, y por tanto la reducción del costo total, además, debe existir una buena confianza entre ellos y deben colaborar en forma de gestión de libro abierto, que facilite no solo derribar las barreras que impidan la consecución de los objetivos encadenados, sino también para facilitar el descubrimiento de nuevas oportunidades.

Con respecto, al análisis obtenido de la realidad, se consiguió en el estudio piloto, dado que este es un avance del trabajo de investigación, que el 100% están conectadas en línea con sus clientes, pero solo el 75% de las empresas estudiadas tienen identificados a los clientes que le son más rentables, de una manera empírica, pero no utilizan ninguna herramienta gerencial que le permita medir la rentabilidad de sus clientes y menos aún los que le generen pérdidas, por lo que no ponen en práctica lo contemplado por Kaplan y Cooper (1999) y Cokins (2005), en cuanto a las cuatro categorías para determinar el grado de rentabilidad de los clientes y los que originan pérdida, y menos aún el establecimiento de estrategias para la consecución programada de la rentabilidad de sus clientes.

En cuanto a los beneficios que ofrecen a sus clientes el 100% ofrece una excelente calidad, y realizan la entrega oportuna, sin embargo, no consideran o la toman muy poco en cuenta los servicios postventa, los descuentos por volumen de compras y los obsequios, lo que significa que solo ofrecen en forma parcial los beneficios establecidos por Kaplan y Cooper (1999) y Cokins (2005).

7. Conclusiones

Después de haber analizado tanto el aspecto conceptual como empírico del presente trabajo de investigación, se obtienen las siguientes conclusiones:

En cuanto a las actividades, columna medular de la gestión de costos contemporáneos, se tiene que las empresas objeto del estudio piloto, si bien es cierto tienen identificadas sus actividades, no hacen un estudio pormenorizadas de ellas, ya que por un lado no determinan de manera adecuada los atributos de las actividades y por el otro, no establecen las tasas de asignación que les corresponde a cada una de ellas, para realizar una buena gestión de los costos indirectos de fabricación, que permita conocerlos de manera más exhaustiva y distribuirlos en forma causal y ecuánime.

Con respecto a las relaciones con los proveedores, a pesar de trabajar con un número reducido, no establecen alianzas estratégicas que les permita aprovechar al máximo las capacidades de cada actor, en aras de conseguir los objetivos conjuntos e individuales. De similar manera sucede con la evaluación que se les hace, ya que no aplican los criterios más adecuados, para potenciar el éxito de la gestión, tanto es así que tampoco aprovechan sus sistemas de información para estar en permanente contacto con ellos, y poner a su disposición los programas de producción y los componentes e insumos que necesitan, para facilitar que los procesos de los proveedores estén alineados con los de los compradores.

Con referencia a las relaciones con los clientes, tienen identificados de manera empírica los más rentables, pero no determinan en qué medida, ya que no poseen ninguna herramienta gerencial para tal fin, y no saben a ciencia cierta los clientes que le generan pérdidas y menos aún establecen las estrategias para revertir dicha situación, y convertirlos los menos en más rentables.

Por lo que se concluye que las empresas objeto de estudio, no gestionan de la mejor manera las actividades, ni explotan adecuadamente las relaciones con sus proveedores y clientes, en aras de la obtención de mejores resultados.

Bibliografía

- Adler, Erica y Adler, Martín (2004). Outsourcing. En producción y operaciones. Compilado por Martín Adler. Ediciones macchi. Argentina.
- Anthony, Robert y Govindarajan, Vijay (2003). Sistemas de control de gestión. Décima edición. Mc Graw Hill. España.
- Barfield, Jesse; Raiborn, Cecily y Kinney, Michael (2005). Contabilidad de costos. Tradiciones e innovaciones. Quinta edición. Thomson editores. México.
- Brimson, James (1997). Contabilidad por actividades. Alfaomega grupo editor. México.
- Chase, Richard; Jacobs, Robert y Aquilano, Nicholas (2005). Administración de la producción y operaciones. Décima edición. Mc Graw Hill. México.

- Cokins, Gary (2005). Performance Management. Obteniendo lo mejor de directivos y empleados a través de la alineación estratégica. Editorial gestión 2000. España.
- David, Fred (2003). Conceptos de administración estratégica. Novena edición. Editorial Pearson. Prentice Hall. México.
- Del Rio González, Cristóbal (2004). Costos I. introducción al estudio de la contabilidad y control de los costos industriales. Vigésima primera edición. 40 aniversario. Thomson editores. México.
- Hanse, Don y Mowen; Maryanne (2007). Administración de costos. Contabilidad y control. Quinta edición Thomson editores. México.
- Hornngren, Charles; Datar, Srikant y Foster, George (2007). Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial. Duodécima edición. Pearson Prentice Hall. México.
- Hurtado, Jacqueline (2000). Metodología de la investigación holística. Tercera edición. Sypal. Venezuela.
- Kaplan, Robert y Cooper, Robin (1999). Coste y efecto. Editorial gestión 2000. España.
- Laseter, Timothy (2000). Alianzas estratégicas con proveedores. Un modelo de abastecimiento equilibrado. Editorial norma. Colombia.
- Lewis, Jordan (1993). Alianzas estratégicas. Cómo crearlas, desarrollarlas y administrarlas para beneficio mutuo. Javier Vergara editor, S.A. Argentina.
- Lorino, Philippe (1993). El control de gestión estratégico. La gestión por actividades. Ediciones alfaomega. México.
- Mallo, Carlos; Kaplan, Robert; Meljem, Sylvia y Giménez, Carlos (2000). Contabilidad de costos y estratégica de gestión. Prentice Hall. España.
- Monden, Yasuhiro (1996). El just in time hoy en Toyota. Ediciones Deusto. España.
- Newsletter # 194 del 13-04-2009. En <http://www.gestiopolis.com/boletin/>. Consultada el 14-04-2009.
- Pacheco, Juan; Castañeda, Widberto y Caidedo, Carlos (2002). Indicadores integrales de gestión. Mc Graw Hill. Colombia.
- Pérez, Aleida; Gil, María y Roque, Esnayra (2009). Gestión de proveedores. Punto crítico de la gestión empresarial. <http://www.gestiopolis.com/marketing/gestión-de-proveedores-y-logistica.htm>. Consultada el 08-04-09.
- Porter, Michael (1999). Ser competitivo. Nuevas aportaciones y conclusiones. Ediciones Deusto. España.
- Porter, Michael (2000). Ventaja competitiva. Creación y sostenimiento de un desempeño superior. Compañía editorial continal, S.A: (CECSA). México.

- Porter, Michael (2002). Estrategia competitiva. Técnicas para el análisis de los sectores industriales y de la competencia. CECSA. Edición revisada. México.
- Sáez, Ángel; Fernández, Antonio y Gutierrez, Gerardo (1993). Contabilidad de costes y contabilidad de gestión. Volumen I. Mc Graw Hill. España.
- Quintero Freddy. Gerente de planificación, presupuesto y gestión de PDVSA Occidente. Entrevista realizada el 27 de marzo de 2009.
- Rodríguez, Guillermo; Chávez, Jorge; Rodríguez, Belkis y Chirinos, Alira (2007). Gestión de costos de producción en el sector metalmecánico de la región zuliana. Revista de ciencias sociales. Universidad del Zulia. Maracaibo. Venezuela.
- Ruschanoff, Fabian (2001). La gestión de costos en la nueva economía. En [http://www.gestiopolis.com/canales/gerencial/articulos/21\(gescosne.htm](http://www.gestiopolis.com/canales/gerencial/articulos/21(gescosne.htm). Fecha de consulta 11-04-09.
- Thompson, Arthur y Strikland III A.5 (2004). Administración estratégica. Textos y casos. 13ª edición. Mc Graw Hill. México.