

XXX Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos

Las mediciones detalladas del “Modelo Delta” y la variabilidad de los costos

Julio Marchione

(Director del Departamento de Administración de Empresas de la
Facultad de Ciencias Sociales y Económicas de la U.C.A.)
(Profesor Protitular U.C.A.)

(Presidente de la Comisión de Estudios de Costos del Consejo
Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos
Aires)

Santa Fé, Octubre de 2007

INDICE

1. Introducción	Pg. 4
2. Una descripción breve del “Modelo Delta” y su sistema de métricas	Pg. 4
3. ¿Cuáles son los objetivos de la utilización de las “mediciones detalladas”?	Pg. 6
4. ¿En qué consiste la segmentación detallada de la variabilidad del costo?	Pg. 10
4.1. El impacto de la localización de los puntos de venta en la variabilidad del costo	Pg. 11
4.2. El comportamiento de la ruta de procesos y el comportamiento no lineal de los costos	Pg.12
4.3. La productividad de la mano de obra y los equipos y su repercusión en los niveles de costos operativos	Pg.13
5. Conclusiones	Pg.15

Las mediciones detalladas del “Modelo Delta” y la variabilidad de los costos

RESUMEN

El “Modelo Delta” ha sido elaborado por sus autores Arnoldo Hax y Dean Wilde II como un instrumento de elaboración, elección, comunicación y control de la estrategia de negocios y competitiva.

Uno de los elementos que utiliza el modelo es un conjunto de métricas para facilitar la exhibición de los objetivos estratégicos, su traslado a la operación táctica y el control posterior para tomar medidas correctivas. Considero que –con este diseño- el modelo opera más como instrumento orientado al control de la gestión y no de la implantación y ejecución de la estrategia.

Es pues que he tomado del conjunto de métricas, aquéllas que permiten construir un sólido instrumento de control del desempeño, incluyendo además el alineamiento de la gestión con el posicionamiento estratégico de cada una de las unidades de negocios, incorporando la evaluación y análisis de los denominados “procesos de adaptación”.

Si bien el “Modelo Delta” reorientado al control de gestión, demanda la exhibición de indicadores sobre el desarrollo de los procesos de adaptación y mediciones “agregadas” de desempeño de todas y cada una de las unidades de negocios, también implica el análisis del comportamiento de los factores de costos y calidad de los productos o servicios, rentabilidad de los segmentos de clientes y contribución de las empresas complementarias. Esta métrica es un conjunto de “mediciones detalladas” sobre la gestión.

Este trabajo tiene el objetivo de profundizar los aspectos que demanda sistematizar la generación de información acerca de las mediciones detalladas, incorporando el estudio de los elementos que impactan en la variabilidad de los costos en particular.

Seguramente, la presentación de mediciones detalladas en un informe de gestión, permitirá accionar un proceso de aprendizaje sobre los factores que alteran el comportamiento de los costos y la rentabilidad de los negocios, como así también, las posibilidades de experimentación para alterar la correlación entre los costos y los factores críticos del posicionamiento estratégico seleccionado por los directivos.

Las mediciones detalladas del “Modelo Delta” y la variabilidad de los costos

1. Introducción.

En los últimos dos congresos organizados por el Instituto Internacional de Costos¹ se han presentado ponencias vinculadas con las mediciones de la gestión, que se realizan dentro de modelos diseñados para seleccionar, implantar y controlar los distintos niveles de la estrategia de una organización.

Particularmente, el “Modelo Delta” diseñado por los autores Arnoldo Hax y Dean L. Wilde II, explicita distintas métricas con diferentes objetivos. Muchos de estos, relacionados directamente con la comunicación de los objetivos estratégicos, y muchos otros vinculados con mediciones de la gestión para facilitar el control.

Si bien en los eventos académicos mencionados, se abordó qué impacto provoca, en el diseño de un sistema de costos, la aplicación del “Modelo Delta” en una organización; como así también, cuáles son las mediciones aplicadas a los procesos de adaptación y al control de la gestión de las combinaciones de negocios a partir de las mediciones agregadas, no se ha profundizado el sentido y los objetivos de las denominadas “mediciones detalladas”.

Estas mediciones detalladas se utilizan para enfocar la atención del control sobre la variabilidad de los costos y de la rentabilidad, no sólo analizando su comportamiento, sino encontrando los factores determinantes de éste y el impacto en el proceso de toma de decisiones, afectado al posicionamiento competitivo de la organización.

En las próximas páginas, persigo explicar en qué consisten las mediciones detalladas del Modelo Delta y justificar el objetivo de segmentación de la variabilidad, que se intenta alcanzar con este nivel de métricas para el control de la gestión.

2. Una descripción breve del “Modelo Delta” y su sistema de métricas

El “Modelo Delta” es presentado como un esquema práctico para su aplicación en organizaciones integradas en redes, especialmente con los clientes y –de manera secundaria- con sus proveedores. Este esquema trata de integrar la elaboración de la estrategia con su ejecución, planteando cinco objetivos básicos en su cometido:

- Establecer tres formas fundamentales de posicionamiento estratégico, a ser asignadas a cada una de las unidades de negocios: Mejor Producto, Solución Integral al Cliente y Consolidación del Sistema.²
- Explicar cómo se trasladan estos posicionamientos a la agenda estratégica.
- Describir cómo se alinean los procesos y las tareas con dicha agenda.
- Definir las mediciones para controlar el progreso en la ejecución.
- Mostrar la forma en que la empresa se puede adaptar ante la incertidumbre que inevitablemente surge del mercado.

¹ IX Congreso del IIC, Florianópolis, Brasil (Noviembre, 2005) y X Congreso del IIC, Lyon, Francia (Junio, 2007)

² Es característica de este modelo la utilización de la figura de un triángulo para exponer y describir la dinámica y la conexión entre los tres posibles posicionamientos de las unidades de negocios.

Asimismo, los autores Hax y Wilde II hacen referencia a una serie de contribuciones, que necesariamente deben complementarse entre sí para darle consistencia al modelo, las que se detallan a continuación:

- La ejecución del modelo se logra mediante tres procesos de adaptación: la eficacia operacional; la orientación al cliente y la innovación, cuyos papeles deben cambiar para alcanzar las diferentes posiciones estratégicas, en las que sus objetivos son comunicados mediante metas expresadas con indicadores cuantitativos y cualitativos.
- Las “mediciones agregadas” de desempeño deben reflejar cada uno de los procesos de adaptación y su papel, basado en la posición estratégica de desempeño del producto; desempeño del cliente y desempeño de las empresas complementarias.
- Las “mediciones detalladas” permiten la concentración en los factores determinantes del desempeño para detectar la variabilidad, explicar, aprender y actuar.

Más allá de mi posición respecto a los problemas materiales que los directivos encuentran a la hora de implantar la “agenda estratégica”, con la finalidad de comunicar los objetivos estratégicos de las distintas unidades de negocios e impulsar el comportamiento alineado de las personas involucradas en los procesos, planteo extraer del modelo la estructura de métricas mencionada y adaptarla como instrumento para el control de la gestión táctica.

Es así que mi propuesta establece que el “Modelo Delta” para el control de la gestión debería comunicar los objetivos y resultados del desempeño táctico, según la siguiente estructura:

- Primer Nivel de Indicadores: Las tres formas posibles de posicionamiento estratégico demandan (cada una de ellas) tres procesos de adaptación, con lo cual, el objetivo es encontrar los indicadores que exhiban los factores más relevantes a observar, para alcanzar un posicionamiento y la manera de lograrlo. Esta exhibición previa a los acontecimientos, se complementará con la medición posterior para evaluar si se alcanzaron los objetivos de posicionamiento y si se logró por el camino y con los recursos planeados.
- Segundo Nivel de Indicadores: La gestión conjunta de distintas unidades de negocios genera –naturalmente– la combinación de recursos afectados a procesos que se desarrollan simultáneamente. Las “mediciones agregadas” de desempeño se utilizan para exhibir cómo los recursos fueron afectados a cada uno de estos procesos, dentro de un mapa conjunto de todas las unidades de negocios, en un mismo cuerpo de indicadores.
- Tercer Nivel de Indicadores: Dentro de cada uno de los negocios resulta indispensable encontrar los factores que influyen en la variabilidad de los costos, ante las distintas decisiones operativas y tácticas. Establecer las relaciones de “causa-efecto” facilita la anticipación del impacto en los costos y la rentabilidad de los procesos de adaptación de cada unidad de negocios, para alcanzar sus objetivos de posicionamiento estratégico.

Es en este tercer nivel de indicadores donde concentraré la atención de mi análisis, desarrollando los pasos y los objetivos que se pueden alcanzar con la lectura de las “mediciones detalladas”, como así también, qué significa el concepto de “segmentación detallada de la variabilidad” de los costos y de la rentabilidad.

3. ¿Cuáles son los objetivos de la utilización de las “mediciones detalladas”?

En este tercer nivel de análisis, es necesario enfocar la atención en los indicadores más relevantes dentro del conjunto de mediciones agregadas. Por ejemplo, si el indicador del costo unitario de los productos o de los servicios es de suma importancia, para el posicionamiento de la unidad de negocios analizada, no es suficiente con conocerlo en términos de promedio, tal como se exhibe en el conjunto de las mediciones agregadas.

La lectura de un indicador, calculado como un promedio de los distintos resultados de cada una de las diferentes decisiones tomadas, puede confundir a quien tomará decisiones sobre aquél. Si no se conoce el rango máximo y mínimo, ni la concentración de los eventos en alguno de los sectores de ese rango con mayor intensidad, es probable que el resultado de las decisiones que se tomen en consecuencia, no apunten a solucionar el problema real e implicará un dispendio de recursos para alcanzar un objetivo difuso. Una de las maneras de “despromediar” los indicadores, es encontrando los factores que influyen en las variaciones de su comportamiento. En este caso, es posible identificar como conductores de la variabilidad del costo unitario los siguientes:

- La escala de producción, comercialización y distribución impacta en la medición del costo unitario, tanto por el nivel de absorción de costos estructurales como por el aumento en la capacidad de negociación de los precios de los insumos y servicios, logrando una mejor ecuación económica de esa línea de productos.
- El grado de concentración de los insumos, tanto en términos de localización de los proveedores, como en cuanto a la cantidad de proveedores alternativos de un mismo insumo.
- El nivel de productividad de los factores de producción y comercialización, segregando las mediciones de cada uno de ellos.
- El comportamiento no lineal de los costos, entre las rutas de procesos “libres de defectos” y las que tienen “tendencia a evitar defectos”, a partir de su grado de concentración en corregir fallas, incorporar inspecciones y controles y en generar una cobertura ante la incertidumbre de los defectos potenciales en los procesos.

La propuesta de las mediciones detalladas es concentrar la atención en el seguimiento de los factores de variabilidad más importantes de aquellos indicadores agregados, con mayor relevancia en el proceso de adaptación para el posicionamiento de cada una de las unidades de negocios. Esto implica trabajar con tendencias, series históricas, progresiones y regresiones numéricas.

Es importante comprender que se debe ser sumamente selectivo al momento de enfocar la atención en las variables que serán analizadas como mediciones detalladas. Si bien es posible medir todo, no será igual la intensidad del análisis ni las posibilidades materiales de controlar el comportamiento de esas variables. Es más, vale la pena asumir que tampoco se cuenta dentro de las organizaciones, con una capacidad ilimitada para tomar decisiones sobre todos y cada uno de los aspectos operativos de cada uno de los procesos, que conforman la cadena de valor interna del negocio.

No es el objetivo de las mediciones detalladas abarcar la totalidad de los procesos, pero sí enfocarse en los más críticos y significativos. No sólo para mejorar la rentabilidad de la organización, sino también para evaluar si la operación táctica está alineada con la estrategia de negocios, el posicionamiento competitivo elegido y los objetivos estratégicos corporativos.

En el Cuadro I detallo los posibles conductores de la variabilidad para cada uno de los indicadores de desempeño, seleccionados como claves dentro de cada uno de los posicionamientos estratégicos de las unidades de negocios. De esta manera, he tomado como clave para el posicionamiento de “Mejor Producto” el indicador del costo y la calidad del producto, para el de “Solución Integral al Cliente” el indicador de rentabilidad por cliente y para el de “Consolidación del Sistema” tomé el ejemplo de la contribución de las empresas complementarias. Finalmente, el cuarto indicador denominado “valor económico del segmento de negocio”, es útil para representar las implicancias que tiene la variabilidad encontrada en cada uno de los tres indicadores anteriores.

Indicadores de desempeño	Conductores de la variabilidad
Costo y calidad del producto	<ul style="list-style-type: none"> - Escala. - Densidad y concentración del servicio. - Localización. - Productividad del empleo. - Productividad del equipo. - Diseño de procesos.
Rentabilidad por cliente	<ul style="list-style-type: none"> - Tamaño del cliente. - Ingreso por cliente. - Tiempo de permanencia del cliente. - Costos de adquisición. - Mezcla de canales. - Apoyo para el cuidado del cliente. - Inversiones del cliente en la relación.
Contribución de las empresas complementarias	<ul style="list-style-type: none"> - Cantidad de productos relevantes de las empresas complementarias. - Inversión de las empresas complementarias del negocio. - Tamaño relativo en la cadena de valor del cliente. - Contribuciones de las empresas complementarias a la economía del cliente. - Exclusividad de la relación.
Valor económico del segmento de negocio	<ul style="list-style-type: none"> - Rentabilidad sobre la inversión. - Riesgo, volatilidad y covarianza. - Valor de opciones de crecimiento. - Base de inversión. - Flujo de caja.

Cuadro I – Factores determinantes de la variabilidad para algunos indicadores de desempeño seleccionados

Las mediciones detalladas son sumamente útiles para cumplir con un ciclo completo de análisis de la variabilidad de los indicadores de desempeño. Para esto, resulta imprescindible desagregar estas mediciones en sus partes componentes, generalmente, identificados con los conductores o factores de variabilidad.

Este ciclo completo de análisis de la variabilidad comprende las siguientes cuatro etapas:

- 1) Detección e identificación de los orígenes de la variabilidad, para lo cual, el análisis demanda segmentar en forma detallada los factores involucrados, al punto de aislar aquellos factores que permitirán explicar el comportamiento

de los indicadores de desempeño. A estos fines, es fundamental “despromediar” los índices y encontrar las posibles correlaciones entre los factores de que generan una variación en el indicador clave de desempeño seleccionado, para cada uno de los posicionamientos de cada una de las unidades de negocios.

- 2) Elaboración de una explicación de la variabilidad, sobre la base del seguimiento del comportamiento de los conductores y el impacto en los costos, la rentabilidad por cliente o la contribución de las empresas complementarias. Estas correlaciones demandan la aplicación de herramientas estadísticas, para describir el comportamiento de una variable clave del negocio, a partir del comportamiento de otra variable desagregada y aislada sólo para su análisis.
- 3) Aprendizaje de la realidad a partir del seguimiento de la variabilidad, permitiendo elaborar relaciones de “causa-efecto” que puedan ser utilizadas en el futuro como hipótesis para el cálculo del efecto económico de las decisiones gerenciales. En el caso de un posicionamiento basado en el concepto de “Mejor Producto”, el aprendizaje de la variabilidad se enfocará en el conocimiento de los productos, canales de distribución y comercialización y actividades propias de la cadena de valor. Si el posicionamiento seleccionado es el de “Solución Integral al Cliente”, el objetivo del aprendizaje es el conocimiento detallado de la base de clientes, para observar y parametrizar los factores determinantes de la rentabilidad por segmento de clientes o por cliente individual en empresas que aplican mecanismos de “marketing directo”. Finalmente, de suceder que el posicionamiento seleccionado es el de “Consolidación del Sistema”, el foco se traslada a identificar las fuentes de rentabilidad de todo el sistema (entendido como una cadena de valor extendida con varios participantes), como así también reconocer el rol de cada una de las empresas complementarias.
- 4) Acción a partir de la variabilidad, en base a la elaboración de un programa con pruebas estructuradas, que puedan extenderse luego a todo el entorno competitivo de cada uno de los negocios de la organización. Este modelo – al igual que cualquiera de los instrumentos y mecanismos de control de gestión- resultaría inútil de no impulsar la acción en el proceso decisorio. Para esto, las organizaciones tienden a desarrollar dos mecanismos: el de adaptación y el de experimentación. La necesidad de adaptarse nace de la imposibilidad de predecir todas las eventualidades en el entorno cambiante para el desarrollo de los negocios. A partir de esta adaptación, las organizaciones avanzan en la prueba de distintas aproximaciones sucesivas, para lograr responder a los cambios de una manera más sistemática y científica, reforzando así las capacidades del aprendizaje.

Este ciclo de cuatro etapas demanda que la organización no sólo gestione la construcción de su capital intelectual, sobre la base de capacidades analíticas de identificación y explicación de la variabilidad sobre una realidad concreta. Además, necesitan desarrollar directivos y gerentes con habilidades para aprender de ese conocimiento. Esta instancia implica necesariamente la posibilidad de actuar en consecuencia, a través de la adaptación a los distintos niveles de incertidumbre y la sistematización de la experimentación para poder desarrollar procesos de cambio efectivos en el entorno competitivo.

También es cierto que todo proceso de cambio está condicionado por dos variables: el tamaño y la velocidad. Es por ello, que resulta indispensable ser precisos al momento de medir los efectos económicos y financieros de las decisiones gerenciales. Las mediciones detalladas se apartan de un proceso de toma de decisiones, sobre la base de promedios, pero no resuelven el problema por sí solas. Es fundamental que se incorpore el ejercicio sistemático de adaptación y experimentación, para enfrentar el cambio y atendiendo a las dos variables mencionadas. En el siguiente cuadro³ quedan explicitados los escenarios para la aplicación de los procesos de cambio dentro de las organizaciones, buscando la efectividad e impacto en el entorno competitivo:

<i>Grande</i>	El camino del medio	Riesgo inaceptable
	Rendimientos bajos o inaceptables cuando la ventaja del primero en el mercado es alta	En tanto implique el punto de partida del proceso, aunque altamente deseable como situación final
Tamaño del cambio	Poco efectivo	Pruebas de mercado
<i>Pequeño</i>	Rendimientos bajos o inaceptables cuando la ventaja de ser el primero en el mercado es alta	La zona relevante para emprender experimentos que lleven a un cambio grande
	<i>Lento</i>	<i>Rápido</i>
	Velocidad del cambio	

Cuadro II – La experimentación como base de la efectividad del cambio

Es importante que los objetivos del Modelo Delta queden claramente planteados. De lo contrario, sólo será un ejercicio dialéctico e inútil para el desarrollo de los negocios. La acción es el foco de este modelo y la confiabilidad de la información de gestión, como resultado de los instrumentos de medición, es un factor clave para su aplicación. Es por esto, que es tan importante disponer de mediciones detalladas que demanden el ejercicio de “despromediar” las variables relacionadas con el objetivo de evitar los errores derivados de la gestión por promedios, ocultando la dispersión entre el límite superior y el inferior de los rangos de medición de los resultados del desempeño.

Es así, que en el siguiente punto abordaré el estudio de las mediciones detalladas sobre la variabilidad del costo, tanto asumiendo éste como un indicador clave del posicionamiento de “Mejor Producto” sino como uno de los factores relevantes para la determinación de la rentabilidad por cliente, en una estrategia basada en el concepto de “Solución Integral al Cliente”.

³ Extraído de “El Proyecto Delta” de A. Hax y D. Wilde II (Pg. 224)

4. ¿En qué consiste la segmentación detallada de la variabilidad del costo?

A partir del objetivo de “despromediar” las mediciones sobre lo que ocurre en la realidad de los negocios de una organización, se plantea la necesidad de desarrollar la capacidad analítica, básicamente, para encontrar comportamientos que salen del rango medio de sucesos. En muchos casos, estos comportamientos permanecen ocultos debajo de promedios que desdibujan una situación emergente y, probablemente, clave en el desarrollo futuro de los negocios.

Si bien el Modelo Delta aborda la segmentación del costo y calidad del producto, la rentabilidad por segmento de clientes, la contribución de las empresas complementarias y el valor económico de un segmento de negocio, pretendo profundizar sólo en el primero de los objetivos de estudio. Básicamente, por considerar que el enfoque sobre el costo es clave para abordar cualquiera de los restantes objetivos del Modelo Delta.

La segmentación detallada de la variabilidad implica detectar los factores que actúan como fuentes de alteraciones en el comportamiento de los costos, ante cambios de algunas variables en particular. Si bien este comportamiento puede ser “monitoreado” en forma agregada, existen relaciones entre factores del negocio y su impacto en la variabilidad de algunos componentes de la ecuación de costo.⁴

En términos generales, es posible identificar cuatro factores claves, que afectan el comportamiento del costo, más allá de mantener la misma unidad de costeo con la finalidad de facilitar la comparación entre distintos productos, sectores, actividades, segmentos o unidades de negocios:

- La localización de los centros de costos, departamentos de servicios (especialmente los depósitos de materias primas, materiales o productos semielaborados y terminados), puntos de despacho y puntos de venta dentro de un canal de distribución y comercialización. Este factor crítico se encuentra afectado sensiblemente por los niveles de escala, que impactan directamente en el comportamiento de los recursos sub-utilizados o sobre-utilizados.
- Las actividades operativas y el diseño de las rutas de procesos generan un ámbito clave y vasto, para la identificación de un comportamiento no lineal entre los costos y las rutas alternativas de procesos productivos y comerciales.
- La productividad de la mano de obra, directamente o indirectamente vinculada con los procesos, es un factor de gran importancia cuando se evalúa el comportamiento del costo, ante alteraciones en las condiciones normales de producción y comercialización.

⁴ Este prisma para la observación de la realidad de los negocios no es una novedad. Ya lo han hecho anteriormente y con gran trascendencia dentro de la disciplina, autores como el profesor Juan Carlos Vázquez, desagregando los factores que afectan la regresión y progresión de los costos variables y los que alteran el comportamiento de los costos “semifijos”; como así también el profesor Oscar Osorio en el análisis de los factores que afectan a la capacidad de la producción y su impacto en los costos fijos de la empresa; y además, el profesor Amaro Jardín en sus estudios acerca del impacto de las decisiones sobre los niveles de actividad, en el comportamiento de los costos variables de producción. La única diferencia que justifica su análisis desde el Modelo Delta, es la idea de relacionar estos factores de variabilidad con el posicionamiento estratégico de las unidades de negocios y el proceso de toma de decisiones que afectan a los procesos de adaptación.

- La productividad de los equipos, también concentra la atención de quienes analizan los focos de alteración significativa de los costos directa e indirectamente afectados a las unidades de costeo seleccionadas.

Estos cuatro factores críticos, seguramente, no serán los únicos que pueden ser identificados en una ecuación de costos, pero sí son representativos para describir la importancia de una medición detallada, que no exhiba con promedios los indicadores de impacto de la escala de producción y comercialización, la localización de los depósitos iniciales, finales e intermedios de procesos; de los defectos y fallas en las rutas de actividades de la cadena de valor interna; como así también, de los niveles de productividad de los recursos humanos y equipos.

4.1. El impacto de la localización de los puntos de venta en la variabilidad del costo:

La incidencia del factor localización resulta más clara, cuando se hace referencia a distintos puntos de venta de una misma empresa. Generalmente, la localización evidencia el comportamiento del o de los segmentos de mercado al que abastece. El volumen de negocios que define la escala de comercialización, el comportamiento de los clientes frente a la amplitud de gama de productos y servicios, el impacto en el mercado del desabastecimiento de éstos y las necesidades de una logística de reposición con un mayor nivel de frecuencias.

Ahora bien, el concepto de segmentación detallada impone la necesidad de desprenderse de una lectura “promediada” de los efectos de la escala de producción y de comercialización, en el costo unitario de un producto o servicio. La selección de mediciones detalladas para este caso, demanda encontrar diferencias en el comportamiento de los costos, ante alteraciones del nivel de actividad. No estoy refiriéndome a la distribución de los costos fijos y semifijos en las unidades de producto o servicio, de acuerdo con el nivel de actividad real. Me estoy refiriendo a la determinación de cuáles son los factores, por los cuales, los costos variables de producción y comercialización de un mismo producto pueden variar entre una localización y otra.

Un buen ejemplo, se puede construir a partir de la actividad gastronómica de una organización que posee restaurantes localizados en distintos puntos de la Ciudad de Buenos Aires y el conurbano bonaerense.

Aún tratándose de locales con el mismo costo de estructura y una similar propuesta de valor, es posible que encontremos diferencias muy claras en el comportamiento de los costos variables de producción y comercialización. Es más, dentro de un mismo local de ventas, es factible que el costo variable por cubierto sea diferente entre la actividad en el horario del almuerzo y el de la cena. Seguramente, será diferente según el día de la semana de que se trate.

Un punto de venta en Puerto Madero (aún con la misma propuesta de valor en cuanto a calidad y precios), evidencia variables con un comportamiento diferente a un punto de venta situado en el “Microcentro” porteño, y a uno ubicado en la zona turística de “Palermo-Soho”. El nivel de rotación de los clientes por turno, que afecta la cantidad de cubiertos atendidos, es diferente según la zona de la que se trate y el horario de atención al público. Lo mismo ocurre con la variedad de platos solicitados a la cocina en un mismo segmento horario. Seguramente, esta diversificación de productos atenta contra la sistematización de procesos, haciéndose más lenta la atención y satisfacción del cliente y con un mayor nivel de fallas, que atentan contra la percepción de calidad de los clientes.

En muchos casos, también se detecta que la concentración de público en el salón y con un horario de entrada similar, genera un cuello de botella que afecta el comportamiento normal de las etapas de proceso. Esta alteración impacta en los costos variables de producción y comercialización, generando una correlación regresiva o progresiva en función del volumen de cubiertos atendidos.⁵

Es así que, la lectura del costo variable por cubierto no debe ser realizada sobre un promedio por local de venta. Habrá que profundizar en la misma información, pero por turno diurno y nocturno, para luego comprender si hay diferencias en los segmentos horarios de cada uno de los turnos. Es más, en algunos casos, cambia el costo variable del cubierto según el día de la semana del que se trate y la fecha dentro del transcurso del mes.

Esta profundización no significa que pasaremos de un costo promedio del cubierto por cada local, a un costo por cubierto según el turno, la fecha dentro del mes, el día de la semana, si llueve o nieva, si hace un calor sofocante, con aire acondicionado o no, y así de manera interminable. Esta densidad de indicadores dificulta la lectura de la realidad y sólo dispersa la atención de quien tomará las decisiones.

La clave pasa por identificar el o los factores sobre los que es posible establecer una correlación regresiva o progresiva, con el costo por cubierto. Estos factores –derivados en muchos casos de la localización del punto de venta- pueden ser cuestiones personales (edad, sexo, profesión, estado civil y otros), cuestiones de accesibilidad al local y el clima imperante, o circulación y rotación dentro del circuito normal por turno de comensales. Una vez detectado el factor, se aísla el costo del mismo y –sobre su comportamiento- se establece la regresión o progresión entre las dos variables.

4.2. El diseño de la ruta de procesos y el comportamiento no lineal de los costos

Los ciclos de procesos operativos son –normalmente- diseñados sobre la base de un cierto grado de fallas, que demandan un mayor nivel de insumos de toda índole, quedando definido un nivel de eficiencia de esos procesos. Es muy factible, que una organización no defina sólo una “ruta de procesos”, sino que diseñe un espectro de caminos críticos dentro de un rango delimitado por las etapas e insumos de la “ruta libre de defectos” y por los de la “ruta con tendencia a evitar defectos”. En muchos casos, la relación de distancia entre ambos límites es de 1 a 10 en términos de costo, aunque no lo es tanto en términos de etapas e instancias de proceso entre ambas rutas.

Será imprescindible, pues, establecer una correlación entre el comportamiento de los costos de las actividades y la cantidad de etapas de proceso de cada una de las rutas alternativas para elaborar –total o parcialmente- un producto, o distribuirlo dentro de la gestión de comercialización de éste.

En algunos casos, se observa que un porcentaje de aproximadamente el 70% de los circuitos de procesos, transitan por la “ruta libre de defectos” y permiten explicar alrededor del 18% de los costos totales de realizar esa actividad primaria o de apoyo. Asimismo, el 30% de los procesos transitan por las rutas que comienzan a evidenciar una tendencia (mayor o menor) a evidenciar defectos. Estas rutas permiten explicar el 82% de los costos totales.

⁵ De aplicar la Teoría de las Restricciones y respetando sus consignas operativas, es factible que surja claramente la solución a los problemas de “cuellos de botella” operativos, aunque con un impacto en términos de recursos, a partir de la cual, superada esa restricción se generará un nuevo “desbalanceo” de escala que expondrá una nueva restricción del sistema.

No es el objetivo de las mediciones detalladas, establecer una relación 80/20 entre circuitos y costos derivados. La iniciativa persigue encontrar el o los factores –dentro de cada una de las rutas de procesos- que impactan sensiblemente en el incremento de los costos, a medida que comienzan a evidenciar defectos en los procesos o los productos. Puede tratarse de personas que operan estos procesos, materiales utilizados, errores en el diseño de las distintas instancias de control y en la asignación de tareas, “reprocesos” intermedios de productos semielaborados, etc.

En definitiva, puede ocurrir que si trabajáramos con promedios en los tiempos y recursos afectados a las operaciones, nos encontremos con el ocultamiento de una realidad que trasunta la necesidad de aislar algunos circuitos que no deberían usar los mismos recursos y las mismas instancias de control, ya que cumplen con pautas que se corresponden con la “ruta libre de defectos”. Esto es acción a partir del aprendizaje y, seguramente, experimentación de estas alteraciones de circuitos y procesos, con relación a los costos involucrados en sus etapas parciales.

Al comprender mejor las causas que provocan los defectos relacionados con las personas y los equipos, será posible corregir comportamientos, manuales de procesos, y eliminar las fuentes que inciden negativamente en el comportamiento de los costos.

4.3. La productividad de la mano de obra y los equipos y su repercusión en los niveles de costos operativos.

Seguramente, a nadie escapa la idea de la necesidad que para una empresa tiene, la medición de la productividad de sus recursos afectados a procesos. Aunque, de utilizar indicadores “promedio” por sectores productivos y comerciales, o por cada uno de los turnos de trabajo, o –inclusive- por equipos de trabajo, es probable que se caiga en un ocultamiento de los factores aislados que impactan en la caída de la productividad de la mano de obra y de los equipos.

En primera instancia, es necesario localizar el o los factores que alteran el comportamiento productivo de las personas y los equipos. Al ser aislados, podremos cuantificarlos en términos de costos y evaluar su relevancia sobre el monto de la ecuación de costos del negocio.

En segundo término, la segmentación detallada de esta información debiera permitir llegar a la individualización de los factores productivos, que alteran los niveles promedio de productividad, tanto sean humanos como relacionados con los equipos. Cualquiera sea el factor con problemas, su aislamiento permite tomar decisiones en consecuencia: desde la capacitación del personal con problemas de productividad, hasta la incorporación de tecnología en equipamientos, de manera progresiva, para ir reduciendo los índices de baja productividad en forma segmentada y detallada.

Es cierto también, que la aplicación de una metodología basada en el análisis de las actividades dentro de la cadena de valor, a partir de la relevancia del costo de aquéllas, facilita la localización de las que no generan valor y afectan recursos en su desarrollo, ya sea con un alto o bajo nivel de eficiencia. La lectura y análisis del “Activity Based Management” está prácticamente concentrada en aquéllas actividades críticas dentro de la cadena. En algunos casos, su criticidad se justifica mediante argumentos operativos y, en otros, a partir de su relevancia en términos de costos.

No cabe duda que, en todos los casos en los que pretendamos profundizar el análisis de las causas que promueven el comportamiento no lineal de los costos, nos encontraremos

con la resistencia cultural propia de algunas organizaciones. Esta resistencia se basa en considerar que la dinámica y complejidad de los negocios actuales, no permite a los gerentes ocupar su tiempo en desgranar analíticamente los factores que afectan el cálculo de la productividad. Es cierto, la dinámica del cambio es tal que –probablemente- se llegue tarde en algunas decisiones coyunturales de mercado, pero no sin firmeza y con la convicción de estar orientando la gestión a los resultados en el mediano y largo plazo.

Nuestros maestros nos han enseñado a hacerlo en forma analítica y eficiente, y los autores actuales están propugnando por darle la relevancia que tiene para el mediano y largo plazo, relacionando toda este análisis con la estrategia de negocios de cada una de las unidades operativas.

Finalmente, cabe reiterar que oriento la atención en la variabilidad de los costos (supuestamente, como un factor que sólo es relevante en un posicionamiento de “Mejor Producto” y no siendo así), cualquiera sea el posicionamiento seleccionado. No creo que la lectura, análisis y control sobre la estructura de costos, sea patrimonio exclusivo en los negocios que privilegian la competitividad a partir de los precios y su anclaje en la eficiencia en el manejo de los recursos. También es de utilidad en los negocios cuyo posicionamiento se base en la “Solución Integral al Cliente” o en la “Consolidación del Sistema”. Parecerían ser ajenos a la información de costos, aunque en realidad, es tanto o más importante para determinar la rentabilidad analítica y segmentada de cada unidad de negocios, y para establecer la contribución que cada empresa integrante de una cadena de valor extendida está dispuesta a realizar y cuánta a ceder.

Puede parecer que la mirada analítica sobre una realidad, confunde al lector de esa información, al exponerlo a una gran cantidad de indicadores que no representan contenido alguno, si no son relacionados entre sí. Seguramente, no lo confundirá sino que le permitirá afectar sus recursos económicos en unidades de negocios con altos niveles de control de la variabilidad de los costos, ante cambios en la escala de producción y distribución, alteraciones de los circuitos de procesos y variaciones en la productividad de los insumos críticos de la cadena de valor.

Lo que realmente confunde al gerente actual, tal como nos lo enseñaron nuestros maestros, es la lectura de la realidad de la gestión sobre la base de promedios que miden el desempeño diferencial de muchos factores de la ecuación del costo en un solo indicador. Este no sólo no será representativo de la realidad, sino que reducirá la información que los gerentes necesitan para adaptarse a los cambios y para experimentar con vistas a lograr objetivos de gestión, que puedan ser trasladados a todos los ámbitos de competitividad.

5. Conclusiones:

- a) El esquema que presenta el “Modelo Delta” está difundido como un instrumento para pensar la estrategia corporativa y de negocios de una organización, a partir del triángulo que combina los tres posicionamientos competitivos posibles y las diferentes alternativas intermedias entre los tres vértices del mismo.
- b) El modelo incorpora cuatro niveles de métricas para trasladar ese pensamiento al plano táctico, para definir pautas de cumplimiento de los objetivos de las estrategias de negocios y medir el desempeño operativo de esos objetivos en el tiempo.
- c) La propuesta de esta ponencia es que a partir de los cuatro niveles de métricas es posible construir una nueva herramienta para el control de la gestión, ya que el modelo tiene esta utilidad en la práctica de los negocios. En la realidad de las organizaciones sólo el primer nivel de mediciones de la “agenda estratégica” y el triángulo descriptivo de las combinaciones de negocios es útil a los fines de la estrategia.
- d) Los tres niveles de mediciones restantes configuran una nueva herramienta de control de gestión: los indicadores de los procesos de adaptación para cada posicionamiento competitivo, las mediciones agregadas de desempeño de la combinación de negocios y las detalladas para detectar y explicar los factores de variabilidad críticos del desempeño táctico en la organización.
- e) De esta manera podemos utilizar el modelo como un instrumento que no sólo mida el desempeño operativo, con la finalidad de controlar, sino también con el grado de alineamiento que la táctica alcanza con respecto a las elecciones estratégicas.
- f) Las mediciones “detalladas” están enfocadas a detectar los factores claves, que influyen en la variabilidad de los indicadores de desempeño “agregados” de las unidades de negocios, cualquiera sea el posicionamiento estratégico seleccionado.
- g) La segmentación detallada de la variabilidad del costo no es una novedad, ya que se trata de analizar los efectos de la escala, la localización de los centros de costos y servicios, la dinámica y eficiencia de los procesos y la productividad de los recursos, y su impacto en la estructura de costos. Aunque la novedad radica en la vinculación de la variabilidad, como uno de los factores claves de todo posicionamiento de negocios, sean de las características que fuera.

BIBLIOGRAFÍA

- Hax, A. y Wilde II, D. (2001) *The Delta Project. Discovering New Sources of Profitability in a Networked Economy*. Palgrave. Traducido al español por Nicolás Majluf y editado en el año 2003 por Editorial Norma S.A. para Latinoamérica.
- Kaplan, R. y Cooper, R. *Coste y efecto*. Editorial Gestión 2000.
- Osorio, O. *La capacidad de la producción y los costos*. Ediciones Macchi.
- Vázquez, J. C. *Costos*. Editorial Aguilar (1998)
- Yardín, A. *Contribución Marginal y límites en la capacidad de producción*. Revista Costos y Gestión, Año I, N° 4. (I.A.P.U.Co.)
- Marchione, J. (2005) *El "Proyecto Delta" y los sistemas de información de costos: ¿son realmente compatibles?*. Anales de ponencias del IX Congreso Internacional de Costos (Florianópolis, Brasil)
- Marchione, J. (2007) *El control de gestión a partir de las mediciones del "Proyecto Delta"*. Anales de ponencias del X Congreso Internacional de Costos (Lyon, Francia)